

Соколова О.В., Щелкунов В.А.

НАЛОГОВОЕ ПРАВО

Курс лекций

**Курск
КФ ОрЮИ МВД России
2009**

ББК 67.402
С 59
УДК 347.4н

Рецензенты:

заведующий кафедрой уголовного права и процесса КГУ, к.ю.н., доцент И.Б. Лагутин,
доцент кафедры ТПиУП КИСО (филиал) РГСУ, к.ю.н., В.А. Машкин,
преподаватель кафедры ОПД КФ ОрЮИ МВД России, к.ю.н. Е.В. Тимашкова

Соколова О.В., Щелкунов В.А.

С 59 Налоговое право: Курс лекций \ Соколова О.В., Щелкунов В.А. – Курск: КФ ОрЮИ
МВД России, 2009.- 98 с.

Курс лекций отражает основные проблемы налогового законодательства в Российской Федерации, содержит ряд понятий, таких как налоги, сборы, кроме того показывает расчет некоторых местных налогов, взимаемых с физических и юридических лиц.

Предлагаемый курс лекций рассчитан на широкую юридическую аудиторию и может использоваться в учебном процессе для освоения таких дисциплин, как финансовое и налоговое право. Кроме того, оно может быть интересно практическим работникам как пособие для правильного толкования и применения налогово-правовых норм, расширения кругозора по актуальным вопросам налогообложения.

Текст печатается в авторской редакции.

ББК 67.402

©КФ ОрЮИ МВД России, 2009

ВВЕДЕНИЕ

Российская наука налогового права стремительно развивается после длительного периода застоя и стагнации. К сожалению, период планово-распределительной экономики, безраздельно господствовавшей в СССР, серьезно затормозил эволюцию отечественного налогообложения. Государство-собственник не нуждалось в рационально организованной налоговой системе, поскольку формировало свои доходы совершенно иным образом, напрямую изымая доходы хозяйствующих субъектов в централизованные денежные фонды.

Появление массы частных собственников, независимых от государства и выступающих движущей силой экономики, потребовало выстраивания совершенно новых отношений по изъятию денежных ресурсов для аккумуляции публичных финансов. Именно частная собственность как основополагающий механизм функционирования рыночной экономики составляет главную объективную предпосылку становления налоговой системы России.

В настоящее время наблюдается всплеск научного интереса к вопросам налогообложения. Трудно найти другую сферу гуманитарных знаний, которая бы привлекала столь пристальное внимание ученых самых различных направлений (юристов, экономистов, философов, политологов и др.). Большую роль здесь играет активность законодателя при проведении налоговой реформы, а также новизна, сложность и практическая значимость для экономики большинства проблем налогового законодательства.

Повышение роли и значения налогового права обусловлено особым местом налогов и сборов в формировании доходов государства в условиях постоянного роста государственных расходов. Налоговые поступления составляют сегодня более 90% бюджетных доходов всех уровней. Таким образом, активная налоговая политика становится важнейшей составляющей социально-экономического, политического, гуманитарного реформирования общественных отношений. Именно налоги выступают в качестве одного из основных факторов экономического роста. От эффективности налогообложения во многом зависит успех государственных реформ, их социальная направленность, уровень жизни и благосостояния населения страны.

С другой стороны, налогообложение носит всеобъемлющий характер, охватывая своим воздействием всех субъектов права - государство, юридические и физические лица. Будучи сферой острого конфликта публичных и частных интересов, налоговое право является индикатором того, насколько законодатель умеет найти необходимый баланс, "золотую середину" между интересами государства и налогоплательщика, и, в конечном счете, насколько правовым является данное государство.

Налоговое право является одной из самых молодых отраслей в правовой системе России. Однако за столь короткое время уже сформировались доктринальные основы современного налогового законодательства, завершается его кодификация, активно формируется судебная практика по налоговым спорам, практически с нуля создана и функционирует разветвленная система налоговых органов.

ЛЕКЦИЯ 1. (ВВОДНАЯ) ЭКОНОМИЧЕСКАЯ СУЩНОСТЬ НАЛОГОВ.

План.

1. Экономическая сущность налогов. Элементы налога и принципы налогообложения.
2. Налоговая политика государства. Налоговые теории.

1. Экономическая сущность налогов.

Элементы налога и принципы налогообложения.

Сущность налога - изъятие государством в пользу общества определенной части валового внутреннего продукта (ВВП) в виде обязательного взноса. Взносы осуществляют основные участники производства ВВП: работники, своим трудом создающие материальные и нематериальные блага и получающие определенный доход; хозяйственные субъекты, владельцы капиталов, действующие в сфере предпринимательства.

Налоговый кодекс РФ (Ст. 8) определяет понятие 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.

Элементы налога, их характеристика.

Статья 17 НК РФ определяет общие условия установления налогов и сборов:

Налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и элементы налогообложения, а именно: объект налогообложения; налоговая база; налоговый период; налоговая ставка; порядок исчисления налога; порядок и сроки уплаты налога.

В необходимых случаях при установлении налога в акте законодательства о налогах и сборах могут также предусматриваться налоговые льготы .

Функции налогов и их взаимосвязь.

Социально-экономическая сущность, внутреннее содержание налогов проявляется через их функции.

Функция налога - это проявление его сущности в действии, способ выражения его свойств. Функция показывает, каким образом реализуется общественное назначение данной экономической категории как инструмента стоимостного распределения и перераспределения доходов.

Существует несколько подходов к определению функций налогов. Налоги выполняют важнейшие функции: *обеспечение ф, дати даааеèò аеи ф, пòèì аеèòòрì ф è èììòòèи ф.*

Принципы налогообложения.

Основные принципы налогообложения сформировались в период становления теоретической базы налогов. Известный шотландский экономист Адам Смит в своем классическом сочинении "Исследование окружающей среды, природы и причинах богатства народов" (1776) вывел основные принципы налогообложения: всеобщность, справедливость, определенность, удобство.

Со временем этот перечень был дополнен принципами: обеспечения достаточности и подвижности налогов (налог может быть увеличен или сокращен в соответствии с нуждами и возможностями государства); выбора надлежащего источника и объекта налогообложения; однократности обложения.

Современные принципы "хорошей налоговой системы":

1. Экономическая эффективность. Налоговая система должна носить поощрительный характер, не мешать эффективному использованию ресурсов, развитию предпринимательства.

2. Дешевизна налогообложения. Законы о налогах должны быть простыми по формулировке, а процедура взимания налогов должна быть относительно дешевой. Административные расходы по управлению налогами и соблюдению налогового законодательства должны быть минимальными.

3. Гибкость. Налоговая система должна быть в состоянии реагировать на изменения экономической ситуации.

4. Определенность налогообложения. Налоговая система должна иметь такую структуру: при которой каждый налогоплательщик точно знает сколько он платит.

5. Справедливость. Налоговая система должна обеспечивать справедливый подход к различным членам общества. Каждый налогоплательщик должен вносить свою справедливую долю в казну государства.

2. Налоговая политика государства. Налоговые теории.

Экономическая политика правительства реализуется путем взаимодействия государственного бюджета и рыночных регуляторов. Государство оказывает регулирующее воздействие на экономических агентов с помощью системы налогообложения и налоговых льгот, субсидий и субвенций, государственных инвестиций и процентных ставок.

Налоговая политика является одной из основных макроэкономических политик любого государства. Обычно она исполняется правительством, но находится под контролем Парламента.

Налоговая политика способна влиять на совокупный спрос. Решение правительства повысить процентные ставки ведет к сокращению расходов частного сектора на инвестиции. Падение уровня инвестиционных расходов приводит к тому, что налоговая политика может сократить норму накопления. Происходит эффект смещения, который имеет место в том случае, когда возникает бюджетный дефицит и правительство вынуждено увеличивать долги для покрытия своих расходов. Рост государственных расходов повышает совокупный спрос, приводя к тому, что производство набирает тенденцию к увеличению. Но рост производства повышает процентную ставку на рынках активов и тем самым смягчает влияние налоговой политики на производство.

Налоговая политика наиболее эффективна при стабильном обменном курсе и устойчивом движении капиталов.

Расширение налоговой политики ведет к повышению процентной ставки, поэтому приводит к тому, что центральный банк вынужден увеличивать количество денег для поддержания стабильного обменного курса, укрепляя тем самым эффект расширения налоговой политики.

Критерии макроэкономической эффективности налоговой политики:

а) Возможность налоговой политики концентрировать источники доходов.

Налоговые поступления классифицируются по категориям в зависимости от базы с которой взимается налог, либо от вида деятельности, которая порождает налоговые обязательства. Увеличение суммы поступлений является результатом автоматических или дискреционных изменений.

К автоматическим относят повышение суммы поступлений, вызванных расширением налоговой базы.

Дискреционный рост поступлений является результатом изменений в налоговой системе, таких как пересмотр налоговых ставок, введение нового налога, улучшение системы сбора налогов, то есть изменений в самой налоговой политике.

Система, обеспечивающая налоговые поступления при ограниченном числе налогов и ставок, может значительно снизить административные расходы и расходы на обеспечение соблюдения законодательства. Ограничение числа налогов может облегчить оценку влияния изменений в налоговой политике и избежать впечатления о чрезмерности налогообложения.

б) Способность налоговой политики определять приемлемую налоговую базу.

Широкая налоговая база дает возможность обеспечить налоговые поступления при относительно низких налоговых ставках. При значительном сужении налоговой базы необходимы гораздо более высокие ставки для того, чтобы обеспечить заданные налоговые поступления. В результате этого возрастает вероятность уклонения от уплаты налогов.

Большая часть стран-членов ОЭСР расширила налоговую базу, хотя кое-где происходили и обратные процессы (введение новых вычетов и повышение необлагаемого минимума). Расширение налоговой базы осуществляется путем включения новых форм дохода в налогооблагаемый доход (обычно, доходов по акциям и облигациям и доходов от прироста капитала). В настоящее время в большинстве стран пенсии и пособия по временной нетрудоспособности облагаются подоходным налогом, пособия по безработице включают в облагаемый доход.

В последние годы наметилась тенденция в ряде стран-членов ОЭСР (Австралия, Нидерланды, Норвегия, Финляндия) к выведению взносов работников на социальное страхование из налоговой базы. Это объясняется тем, что платежи по социальному страхованию приравниваются к налогу и, тем самым, проявляется стремление избежать двойного налогообложения.

Еще одним способом расширения налоговой базы стало введение альтернативного налога (как доли валового дохода в Канаде и США) или дополнительного налога (на валовой доход или близкую к нему величину в Дании и Норвегии). Эти налоги применяются только по отношению к наиболее высокодоходным группам населения с тем, чтобы избежать укрытия ими части доходов.

в) Направленность налоговой политики на минимизацию задержек в уплате налогов.

При сильной инфляции реальная ценность налоговых поступлений может значительно снизиться в случае длительных задержек в уплате налогов. Для того, чтобы не имели места задержки, вызванные задолженностью по платежам, необходимо приме-

нять большие штрафы. Задержки в уплате налогов на капитал являются более вероятными, чем задержки в уплате налогов на доходы в виде заработной платы, вследствие чего могут возникнуть проблемы, связанные со справедливостью налогообложения.

г) Нейтральность налоговой политики в отношении стимулов.

Налоговая система должна обеспечивать финансирование государственной деятельности при минимальных расходах и при минимальных нарушениях характера производства, а также характера получения и использования доходов. Экономическая деятельность, являющаяся наиболее прибыльной до уплаты налогов, должна оставаться наиболее привлекательной после их уплаты.

Налоговая политика Российской Федерации на современном этапе, ее основные тенденции и влияние на экономику.

Налоговые теории.

1.3.1. Yéíí ìí ènòú ècànnè-àtèé oéíéú.

Ученые-классики считали, что конкурентная экономическая система обладает автоматическими механизмами, которые способны обеспечить стабильное развитие экономики. Налоги играли лишь роль источников дохода бюджета государства, а полемика велась вокруг справедливости их взимания и части изъятия, обусловленной фискальной потребностью задач государства таких как обеспечение функционирования конкурентного рынка и гарантии устойчивости покупательной способности денег.

У. Петти английский экономист в "Трактате о налогах и сборах" (1662) ставил вопрос - как оценить те богатства, которые подлежат налогообложению?

Т. Гоббс в трактате "Левиафан" (1652) указывал, что налоги являются ценой за которую покупается общественный мир. Для существования людей, представляющих государственную власть, члены общества образуют общий фонд - государственную казну, или "фиск" (от латинского "фискус" - казна).

Ш. Монтескье - французский писатель (1689-1755) указывал, что ни один государственный вопрос не требует такого мудрого и благоразумного рассмотрения, как вопрос о том, какую часть, следует брать у подданных и какую часть оставлять им. В этих вопросах могут быть решения двоякого рода: "Доходы государства надо измерять не тем, что народ может давать, а тем, что он должен давать... Но если народу оставить лишь то, что нужно в обрез для поддержания жизни, то малейшая диспропорция приведет к самым пагубным явлениям."

При установлении налога государство должно "соразмерять свое богатство с богатством отдельных лиц". *Ш. Монтескье ставил вопрос:* "Начнет ли государство обогащать себя посредством разорения своих подданных или оно подождет, пока достигшие материального благосостояния подданные обогатят его?"

Д. Юм - английский экономист и философ в своем эссе "О налогах" (1752) размышлял так: когда установлены налоги на потребление, то рабочие должны урезать свои потребности, либо потребовать увеличения оплаты своего труда - и тогда бремя налогов ляжет на богатых. Но если налоги умеренные и вводятся постепенно. Рабочие начинают работать больше и лучше, а их жизненный уровень остается прежним без надбавок к заработной плате. Эта ситуация ведет к общему экономическому росту страны. На основе этой идеи в XVIII веке сформировалась теория "фискального договора" (Ж. Ж. Руссо)

или концепция "обмена услугами между государством и гражданами", которая утверждала, что налог есть участие отдельных лиц в жизни общества, как целого.

В XIX в. налог стали рассматривать как инструмент перераспределения общественного богатства:

более сильные плечи должны нести более тяжелое бремя,
совсем слабосильных следует освободить от бремени налогов,
неможных нужно поддерживать за счет собираемых налогов.

А. Смит считал, что платить налоги может лишь тот, кто имеет доход.

Основные три источника, которым соответствовал вид дохода:

земля, - рента,
капитал, - прибыль,
труд, - оплата труда.

Все другие виды доходов (например, артистов, писателей и т.п.) - вторичны и образуются от трех названных доходов.

Это явление было описано в XVIII в. и связано с введением нового налога. Установление государством налога на прибыль того или иного производителя, вызывает переложение его на потребителей продукции данного производителя, путем включения данного налога в цену. Часто переложение бывает многоступенчатым, до тех пор пока данный налог не доходит до розничной цены и не уплачивается потребителем конечной продукции. (Примеры, от добытчика железной руды до покупателя металлической посуды, установление налога крупные универмаги в Пруссии в XIX в., введение налога на предметы роскоши, введение налога на хлеб и пиво в целях стимулирования труда рабочих.)

Концептуальные модели налоговых систем менялись в зависимости от экономической политики государства. Теоретический взгляд на налоги начал формироваться относительно недавно, ставя такие вопросы:

какова внутренняя природа налогов, как экономического явления и как общественных отношений,

какие общие закономерности налогов,

как воздействуют различные налоги на экономику страны,

как налоги воздействуют на различные слои населения,

какова эффективность тех или иных налогов для государственной казны.

Поиск ответов на эти вопросы связан с развитием основных теоретических направлений экономической науки: кейнсианства и монетаризма.

1.3.2. Кейнсианская теория.

Дж. Кейнс и его последователи предлагали управлять динамикой совокупного спроса, стимулируя производство, развитие и рост за счет активного государственного вмешательства, в частности, через налоги. Дж. Кейнс считал, что налоги действуют в экономической системе как "встроенные механизмы гибкости". Он был сторонником прогрессивности в налогообложении, так как верил, что прогрессивная налоговая система стимулирует принятие риска производителем относительно капитальных вложений. По его мнению излишние сбережения надо изымать с помощью налогов, так как они представляют собой пассивный источник доходов и не вкладываются в производство. Поэтому государство должно осуществлять "свое руководящее влия-

ние на склонность к потреблению ... путем соответствующей системы налогов..." [Кейнс Д. *Общая теория занятости, процента и денег.* - М., 1978. - С. 364-365]

Представители кейнсианства считали, что налог на потребление, введенный по прогрессивной ставке с применением льгот и скидок для отдельных видов товаров (на предметы повседневного пользования), более справедлив, чем фиксированный налог с продаж, для людей с низкими доходами. Этот налог не облагает сбережения, необходимые для будущего инвестирования, стимулирует их рост.

1.3.3 Î ïí àðàðåñè.

Монетаристы считали, что рынки обладают высокой степенью конкурентоспособности и, что сама система свободной конкуренции обеспечивает высокую степень макроэкономической стабильности. Они выступили с требованием ограничения дискреционного регулирования, как необходимой предпосылки стабильного бескризисного развития.

Монетаризм поставил под сомнение механизм бюджетного мультипликатора, где изменение налоговых ставок и расходов бюджета обеспечивают многократный прирост национального дохода, и попытались развенчать утверждение кейнсианцев о сильном и хорошо предсказуемом влиянии бюджетных мероприятий на состояние платежеспособного спроса, занятости и цен. М. Фридмен (основной представитель монетаризма) и Д. Мейзельман еще в 1963 году с помощью регрессивного анализа пытались доказать, что потребительские расходы имеют более тесную статистическую связь с денежной массой, чем с "автономными расходами", в состав которых включался дефицит государственного бюджета. [Усоскин М.В. "Денежный мир" Милтона Фридмена. - М., 1989, С. 129].

Согласно программы монетаристов - налоговая политика не должна применяться в качестве средства краткосрочной стабилизации, иначе стагфляция становится неизбежной. Разногласия монетаристов и кейнсианцев по вопросу о роли государства в хозяйственной жизни вылились, в конечном счете, в противопоставление двух основных инструментов макроэкономического контроля, используемых правительственными органами для воздействия на конъюнктуру - денежно-кредитной и налогово-бюджетной политики. Первый вид политики, связанный с воздействием центрального банка на величину денежной массы, расценивается монетаристами как наиболее эффективный и органически вписывающийся в систему товарно-денежных отношений. Второй вид политики, заключающийся в изменении налоговых ставок и управлении государственным долгом, связывается ими с произволом правительственного аппарата и расценивается как малоэффективный для хозяйственного развития.

ЛЕКЦИЯ 2. НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ.

План.

1. Налоговая система РФ и ее основные элементы.
2. Система налогов и сборов в РФ.
3. Основная налоговая терминология.

1. Налоговая система РФ и ее основные элементы.

Налоги являются экономической основой существования государства. Сущность налога - изъятие государством в пользу общества определенной части валового внутреннего продукта (ВВП) в виде обязательного взноса. Взносы осуществляют основные участники производства ВВП: работники, своим трудом создающие материальные и нематериальные блага и получающие определенный доход; хозяйственные субъекты, владельцы капиталов, действующие в сфере предпринимательства.

О возникновении налоговой системы России можно вести речь, начиная с конца 18 века. Нынешняя система воссоздана, начиная с декабря 1991 года.

Общие принципы построения налоговой системы, налоги, сборы, пошлины и другие обязательные платежи определяет часть первая Налогового кодекса РФ.

Объективность налога как экономической категории доказывается наличием в нем семи основополагающих элементов: Объект налогообложения, Функция плательщика налога, Носитель налога (субъект налога), Источник налога, Единица обложения, Ставка налога, Оклад налога.

Система налогов и сборов (государственная централизованная трехуровневая): <ul style="list-style-type: none">- федеральные налоги- региональные налоги- местные налоги	Система налогового администрирования: <ul style="list-style-type: none">- налоговое планирование- налоговое регулирование- налоговый контроль
--	--

2. Система налогов и сборов в РФ.

Статья 12. Виды налогов и сборов в Российской Федерации. Полномочия законодательных (представительных) органов государственной власти субъектов Российской Федерации и представительных органов муниципальных образований по установлению налогов и сборов.

1. В Российской Федерации устанавливаются следующие виды налогов и сборов: **федеральные, региональные и местные.**

2. Федеральными налогами и сборами признаются налоги и сборы, которые установлены настоящим Кодексом и обязательны к уплате на всей территории Российской Федерации, если иное не предусмотрено пунктом 7 настоящей статьи.

3. Региональными налогами признаются налоги, которые установлены настоящим Кодексом и законами субъектов Российской Федерации о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих субъектов Российской Федерации, если иное не предусмотрено пунктом 7 настоящей статьи.

Региональные налоги вводятся в действие и прекращают действовать на территориях субъектов Российской Федерации в соответствии с настоящим Кодексом и законами субъектов Российской Федерации о налогах.

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

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

4. Местными налогами признаются налоги, которые установлены настоящим Кодексом и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих муниципальных образований, если иное не предусмотрено настоящим пунктом и пунктом 7 настоящей статьи.

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

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 настоящим Кодексом, следующие элементы налогообложения: налоговые ставки, порядок и сроки уплаты налогов. Иные элементы налогообложения по местным налогам и налогоплательщики определяются настоящим Кодексом. 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 настоящим Кодексом, могут устанавливаться налоговые льготы, основания и порядок их применения.

5. Федеральные, региональные и местные налоги и сборы отменяются настоящим Кодексом.

6. Не могут устанавливаться федеральные, региональные или местные налоги и сборы, не предусмотренные настоящим Кодексом.

7. Настоящим Кодексом устанавливаются специальные налоговые режимы, которые могут предусматривать федеральные налоги, не указанные в статье 13 настоящего Кодекса, 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 статьях 13 - 15 настоящего Кодекса.

Статья 13. Федеральные налоги и сборы

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; 8) вод-

ный налог; 9) сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов; 10) государственная пошлина.

Статья 14. Региональные налоги: налог на имущество организаций; налог на игорный бизнес; транспортный налог.

Статья 15. Местные налоги земельный налог; налог на имущество физических лиц.

Статья 18. Специальные налоговые режимы

1. Специальные налоговые режимы устанавливаются настоящим Кодексом и применяются в случаях и порядке, которые предусмотрены настоящим Кодексом и иными актами законодательства о налогах и сборах.

Специальные налоговые режимы могут предусматривать особый порядок определения элементов налогообложения, а также освобождение от обязанности по уплате отдельных налогов и сборов, предусмотренных статьями 13 - 15 настоящего Кодекса.

2. К специальным налоговым режимам относятся:

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

2) упрощенная система налогообложения;

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

4) система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции.

3. Основная налоговая терминология.

Налоговое право - это взаимообусловленный комплекс законов, механизмов их реализации, а так же функционального разграничения прав и обязанностей законодательной и исполнительной власти.

Налоговая система – это совокупность всех видов налогов и способов управления ими.

Налоговый механизм - это совокупность налоговых отношений.

Дополнительная группа терминов, необходимых для характеристики и обслуживания налогового процесса:

- Налоговый период – время, определяющее период исчисления налога и сроки внесения последнего в бюджетный фонд (помесячно, ежеквартально, один раз в год)

- Налоговая квота – доля оклада налога в доходе, характеризует тяжесть налогового бремени

- Налоговый иммунитет – законное полное освобождение крупных социальных групп или отдельных категорий лиц от обязательности платить налог

- Налоговая льгота – снижение размера налогообложения

- Необлагаемый минимум – сумма дохода, не подлежащая обложению

- Экономическая граница налогообложения – пограничная норма объективно допустимого суммарного изъятия дохода налогоплательщика, превышение которой, грозит нарушением условий воспроизводства

- Уровень налогообложения – аналитический показатель, отражающий долю налога.

Есть еще ряд терминов, связанных с техникой налогообложения, - налоговая декларация, налоговое обязательство, налоговые каникулы, налоговый кадастр (*изучить самостоятельно*).

ЛЕКЦИЯ 3. ПРЕДМЕТ И МЕТОД НАЛОГОВОГО ПРАВА.

План.

1. Предмет налогового права.
2. Метод налогового права.

1. Предмет налогового права

Разнообразие, многоплановость общественных отношений обуславливают специализацию правовых норм и распределение их по отраслям, подотраслям, правовым институтам, субинститутам. Главным критерием отраслевой специализации выступает предмет правового регулирования, определяемый как совокупность однородных общественных отношений, регулируемых той или иной группой норм. Он показывает, "что" регулирует та или иная отрасль права.

Предмет налогового права, в свою очередь, неоднороден. Согласно ст. 2 НК РФ он включает властные отношения по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в Российской Федерации, а также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения. Этот перечень - исчерпывающий и расширительному толкованию не подлежит.

Налоговые отношения могут существовать исключительно в правовой форме. Множество социальных взаимодействий, приобретающих впоследствии характер правовых, первоначально возникают и развиваются вне сферы правового регулирования, подвергаясь воздействию только не правовых упорядочивающих средств - моральных, корпоративных, религиозных, традиционных и т.п. На каком-то этапе государство признает за такими отношениями особую общественную значимость и в процессе нормативно-правового регулирования придает им качество правоотношений. То есть такие отношения сначала возникают как фактические и, в принципе, как фактические могут существовать достаточно долго; по усмотрению законодателя они становятся правовыми отношениями.

Что касается налоговых отношений, их существование возможно только в качестве правоотношений, то есть на базе, созданной в процессе правотворчества нормативной модели налогообложения. Без такой нормативной основы налоговые отношения возникать не могут. Таким образом, в сфере налогообложения законодатель не оформляет уже сложившиеся фактически общественные отношения, но всякий раз моделирует их заново. Как верно заметил Д.В. Винницкий, после введения в действие новая система налогово-правовых норм создает соответствующие ей налоговые отношения - предмет налогового права. "Фактическое существование налоговых отношений становится возможным лишь после их законодательного закрепления, в результате практической реализации правовых норм"

В.А. Парыгиной предложена классификация налоговых правоотношений на модельные и конкретные, где под модельными называются гипотетические налоговые правоотношения, сконструированные правопорядком и являющие собой бесконечное множество конкретных правоотношений. Полагаем, в данном случае категории нало-

гово-правовой нормы и налогового правоотношения смешиваются друг с другом, чего нельзя допускать. Правоотношение как нормативная модель представляет собой не что иное, как норму права и ничем иным быть не может. Реализуя налоговую правосубъектность, участники налогообложения соотнобразуют свои фактические взаимодействия с нормативной моделью, в результате чего и возникает (изменяется, прекращается) налоговое правоотношение. Норма права всегда первична, правоотношение же производно от нее.

Возникает вопрос: как быть с пробелами в налоговом праве? Наличие пробела означает, что правовые взаимодействия осуществляются без надлежащего нормативного регулирования. Не существует ли в данном случае налоговое правоотношение как фактическое еще до его законодательного оформления, то есть регулируемое исключительно субъективным толкованием участников социальных взаимодействий, применяющих право по аналогии?

Известно, что пробелы в праве существуют объективно. Особенно пробельным налоговое законодательство было на начальном этапе своего становления, до принятия части первой НК РФ. На наш взгляд, наличие пробела не свидетельствует о существовании налогового правоотношения в качестве фактического. Пробелы в праве означают отсутствие нормы, регулирующей отдельные, незначительные аспекты правоотношения. То есть при наличии пробела налоговое отношение в целом урегулировано правом и в целом носит характер правоотношения. Лишь отдельные его элементы вследствие недостатков юридической техники или "устаревания" законодательства выпадают из сферы налогово-правового регулирования, но это не меняет положения в целом. В данном случае мы имеем дело именно с правоотношением, а не с фактическим социальным взаимодействием.

Дифференцировать предмет налогового права можно по различным основаниям. В частности, можно выделить три блока отношений, отражающих стадийность налогообложения как процесса, "разворачивающегося" во времени и в пространстве: 1) налогово-правотворческий блок, включающий отношения по установлению и введению налогов и сборов; 2) налогово-реализационный блок, связанный с исчислением, уплатой, а при необходимости - принудительным взысканием налогов и сборов; 3) налогово-процессуальный блок, опосредующий сферу налогового контроля и ответственности.

В предмете налогового права можно выделить как имущественные отношения, непосредственно связанные с движением денежных средств в наличной или безналичной форме, так и отношения организационные (неимущественные). Первые традиционно рассматриваются как основные, вторые - как вспомогательные, обеспечивающие возникновение, изменение или прекращение имущественных налоговых отношений. Это справедливый вывод, поскольку все налоговые отношения прямо или косвенно связаны с имуществом, материальными благами, экономической выгодой, то есть с приращением собственности.

Налоговые отношения представляют собой отношения по поводу собственности. Конечной целью налогово-правового регулирования является формирование централизованных денежных фондов государства и местного самоуправления путем отчуждения принадлежащих частным лицам денежных средств для реализации публичных

задач и функций. При этом часть собственности налогоплательщиков в денежной форме переходит в собственность государства.

Таким образом, предмет налогового права составляют имущественные и тесно связанные с ними организационные отношения, направленные в конечном счете на формирование централизованных денежных фондов государства и муниципальных образований.

2. Метод налогового права.

Ì áòîã íàéíãáíã ìðàáí - это обусловленная спецификой предмета налогового права совокупность способов, приемов, средств правового воздействия на налоговые отношения. Если предмет отрасли показывает, "что" регулируют налогово-правовые нормы, то метод - "как", "каким образом" это правовое регулирование осуществляется.

В правоведении сложилась в целом верная установка, что каждая отрасль права имеет свой специфический, сугубо отраслевой метод (гражданский, административный, уголовно-правовой и т.д.), не сопоставимый с методами иных отраслей. Однако этот тезис нуждается в правильной интерпретации. Дело в том, что исходные режимы, приемы, способы и юридические средства, используемые в правовом регулировании, одинаковы для всех отраслей права. Таким образом, суть отраслевой специфики состоит лишь в особом сочетании и соотношении правовых средств, носящих универсальный, межотраслевой характер.

К сожалению, долгие годы различия в отраслевых методах правового регулирования наукой преувеличивались, чему способствовала абсолютизация предметно-методологических различий между публичными и частными отраслями права. В большей степени данный подход отразился на соотношении административного и гражданского права, превратившихся в своеобразных антиподов; отраслевым различиям здесь придавался характер жесткого противопоставления по типу "что русскому здорово, то немцу смерть". Административно-правовой метод был фактически отождествлен с императивным, а гражданско-правовой - с диспозитивным методом правового регулирования. Юридические средства, характерные для одной отрасли, полностью исключались из сферы другой. Так, утверждалось, что договор - исключительная прерогатива частноправовых отраслей, а административный акт - публично-правовых. Подобная установка затрагивала и налоговое право, имеющее общие исторические корни и близость правового режима с административным правом.

Более точной представляется позиция, согласно которой все отрасли права используют единые приемы и средства правового регулирования, но в разном соотношении. Преобладание тех или иных юридических средств в общем комплексе правового регулирования обуславливает специфику метода конкретной отрасли права. Скажем, диспозитивные и императивные начала, договор и административный акт, дозволения, обязывания и запреты присутствуют в сфере действия любой отрасли права, различен лишь их удельный вес и значение в отраслевом регулировании. При этом важной тенденцией современного права является взаимопроникновение и сближение различных правовых отраслей, издание комплексных нормативных актов, рост межотраслевых институтов. Представляется верным утверждение, что "правовые от-

расли используют в своих регулятивных целях с учетом особенностей регулируемых отношений (предмет) единые правовые средства (метод) в их различном соотношении". По справедливому замечанию С.П. Маврина, ни одна отрасль не обладает единственным, неповторимым, абсолютно "чистым" и в этом смысле подлинно собственным методом, например, только координации или только субординации.

Особенности метода налогово-правового регулирования обусловлены публично-правовой природой налогового права и включают следующие признаки.

Публично-правовой характер целевых установок. Налоговые платежи - безусловный атрибут государства, без которого оно не может существовать. Именно налоги и сборы составляют подавляющую часть доходных источников государства и муниципальных образований (иногда свыше 90%). Их функциональное назначение состоит в финансовом обеспечении реализуемой государством внутренней и внешней политики, то есть в обеспечении нормальной жизнедеятельности общества. Как указал Конституционный Суд РФ, уплата налоговых платежей имеет целью обеспечивать расходы публичной власти (Постановление Конституционного Суда РФ от 11.11.1997 N 16-П).

Поэтому для налогообложения характерен приоритет публичных интересов перед интересами частными. Налогово-правовое регулирование носит фискальный характер, то есть его главная цель состоит не в реализации интересов частных лиц, а в обеспечении государства финансовыми ресурсами для реализации публичных задач и функций. Все остальные задачи носят вторичный, производный характер. Само существование налогового права, его обособление, повышение значения в правовой системе России обусловлены особой ролью налоговых платежей как основных источников формирования доходов бюджетов всех уровней.

Разумеется, приоритет публичных интересов не означает вседозволенности государства. И законодатель, и правоприменительные органы, участвуя в налоговых правоотношениях, связаны правовыми принципами и международными стандартами, в первую очередь, в области прав человека. При этом приоритет публичных интересов предполагает, что механизм налогово-правового регулирования призван нормативно закрепить, реализовать и обеспечить защиту "общего блага", нередко через подавление "частноэгоистических" (прежде всего, собственных) устремлений частных лиц.

Участники налоговых правоотношений реализуют именно публичное благо, какая-либо собственная, личная заинтересованность для участия в налоговых правоотношениях у них, как правило, отсутствует. Такой вывод справедлив не только в отношении непосредственно налогоплательщика, обязанность которого носит индивидуально безвозмездный характер, но и в отношении иных субъектов.

Как отмечается в литературе, в процесс реализации основной обязанности налогоплательщика государство вовлекает участников, не имеющих собственного имущественного (добавим от себя - и даже неимущественного) интереса. Какие-либо частные интересы отсутствуют у налоговых агентов, обязанных исчислить, удержать у налогоплательщика и перечислить в бюджет налоги; у банков, осуществляющих операции по перечислению налогов в бюджет и обязанных сообщать об открытии или закрытии счетов налогоплательщиков; у субъектов, обязанных передавать в налого-

вые органы информацию о регистрации определенных прав или сделок налогоплательщиком.

Иногда встречается мнение о возможности реализации в налоговых правоотношениях частного интереса. Как правило, речь идет об использовании налоговых льгот или о налоговой минимизации (оптимизации, планировании). Думается, это неверный подход. Наличие частного интереса в правовом регулировании означает заинтересованность лица участвовать именно в данном правоотношении. Речь идет о мотивации, сознательно-волевом факторе, желании лица вступить в определенные социальные взаимодействия для удовлетворения своих потребностей. В налоговых отношениях такая мотивация отсутствует.

При этом отсутствие частного интереса не исключает признания за субъектом, участвующим в правоотношении, определенных прав и законных интересов. Используя налоговую льготу или получая налоговый кредит, лицо реализует предоставленное ему субъективное право, облегчающее выполнение налоговой обязанности в рамках правоотношения, участие в котором не приносит ему самому каких-либо выгод имущественного либо нематериального характера. "Частный интерес в налоговом правоотношении учитывается лишь тогда, - верно указывает Н.А. Шевелева, - когда он согласуется с публичным интересом получения достаточных для существования государства финансовых ресурсов".

Отметим многие *äëññîçèèáí ùá ýëáí áí òú* - например, залог или **представительство** - не обладают собственной налогово-правовой природой, а являются следствием применения гражданско-правовых институтов к налоговым правоотношениям. Это и есть те самые, "установленные законом" исключения из общего правила, когда гражданское законодательство применяется к властным налоговым правоотношениям (ст. 2 ГК РФ).

Áëááí ùí ñðááñòáíî òèèñèðíááí èý í ðáá è íáýçáí í ññòáè á ñòáðá í àèíáíáèí-æáí èý ýäèýàòñý í á áíááíð и не административный акт, а непосредственно закон. Следует пересмотреть устоявшуюся в литературе позицию, что главным юридическим средством налогово-правового регулирования выступают индивидуальные государственно-властные предписания компетентных участников налоговых правоотношений, где инициатива возникновения налоговых отношений всегда принадлежит властному субъекту.

Итак, модель налогового правоотношения четко и детально прописана в законе, от субъектов налогового права требуется лишь точно следовать данной модели. Этим, кстати, определяется преобладание абсолютно определенных налоговых норм над относительно определенными в отличие от отраслей частного права. Для сравнения заметим, что согласно ст. 1 ГК РФ физические и юридические лица приобретают и осуществляют свои гражданские права своей волей и в своем интересе; при этом они свободны в установлении своих прав и обязанностей на основе договора и в определении любых не противоречащих законодательству условий договора.

Таким образом, возникновение и исполнение налоговой обязанности не основаны на соглашениях государства с налогоплательщиком и, тем более, не зависят от индивидуального усмотрения последнего. Налоговая обязанность вытекает непосредственно из закона, детально регламентирована законом, и возможность отступить

от предусмотренной налоговой нормой модели поведения крайне ограничена (а зачастую вообще невозможна).

Êí ò ðéñ ùá áí ðíñí

1. Каковы причины возникновения налогообложения?
2. Какие правоотношения составляют предмет налогового права?
3. Каковы основные признаки налоговых правоотношений?
4. Что собой представляет метод налогового права?
5. В чем выражается публично-правовая природа налогового права?
6. Является ли налоговое право самостоятельной отраслью, подотраслью или правовым институтом?

ЛЕКЦИЯ 4. ОБЩИЕ ПРИНЦИПЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ.

План.

1. Налогообложение и справедливость.
2. Общая характеристика принципов налогообложения.
3. Принцип законности налогообложения.
4. Принцип всеобщности и равенства налогообложения.

1. Налогообложение и справедливость.

Справедливость как высший принцип налогообложения. Представители нормативной школы, традиционной для отечественного правоведения, рассматривают право как совокупность общеобязательных, формально-определенных норм, связанных друг с другом системой иерархической зависимости. При этом высшая, основная норма определяет содержание всего действующего права. Она не обязательно фиксируется в писаном законе, а представляет собой чисто логическое предположение. "Обязательная сила основной нормы очевидна сама по себе или, по крайней мере, презюмируется таковой, - утверждает Г. Кельзен. - Основная норма не создается путем правовой процедуры. Она действительна потому, что предполагается действительной; она предполагается действительной и потому, что без такового предположения никакой человеческий акт не может рассматриваться как правовой".

Такой основной нормой, на наш взгляд, является правовой принцип, устанавливающий соотношение права и справедливости. Его содержание можно выразить формулой: право должно быть справедливым. Это "категорический императив" внеисторического характера, определяющий содержание правовых систем всех эпох и народов. *Aequum et bonum est lex legum* (пер. с лат.) - справедливость и общее благо есть закон законов, учили еще в Древнем Риме. Разумеется, смысл, структура и содержание "справедливости" как правовой категории носят конкретно-исторический характер и изменяются с развитием общества и государства. Взгляды на справедливость у правоведов Древнего Египта, средневековой Европы и современных демократических государств различаются весьма значительно. Однако сам принцип - право должно быть справедливым - остается неизменным, выражая глубинные, сущностные основы правоведения.

Право и справедливость взаимосвязаны не только сущностно, но и этимологически. Считается, что немецкое слово *Gerechtigkeit* (справедливость) произошло от *Recht* (право, правый, прямой, правильный), подобно тому как в русском языке слово "справедливость" произошло от слова "право" (правый, правда), а в латыни *Justitia* (справедливость) - от *Jus* (право). "Не только этимологически, но и понятийно справедливость (как слово и как понятие) производна от права и является его абстракцией (абстрактным выражением и определением права)".

Налогообложение должно быть справедливым - эта аксиома есть частное проявление общего требования справедливости в праве. "Принцип справедливости, несмотря на ожесточенные споры по поводу его сути и содержания, вот уже в течение двухсот лет является главным ориентиром любой цивилизованной системы налогообложения". Это принцип представляет собой интегрированное выражение всех общих

принципов налогообложения и одновременно квинтэссенцию каждого из них. Идея справедливости воплощается не в каком-то одном, но во всей системе принципов налогообложения.

Таким образом, требование справедливости проявляется и во всеобщности, и в равенстве, и в соразмерности, и в определенности, и в других правовых основах налогообложения. С другой стороны, каждый из этих принципов выступает отдельным, самостоятельным аспектом реализации идеи справедливости. Именно поэтому Федеральным законом от 09.07.99 N 154-ФЗ "О внесении изменений и дополнений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации" законодатель исключил из ст. 3 НК РФ требование справедливости при установлении налогов и сборов. Действительно, идея справедливого налогообложения носит универсальный, всеобщий характер, определяя содержание и структуру всего налогового законодательства.

2. Общая характеристика принципов налогообложения.

У истоков формирования универсальных принципов налогообложения стояли классики экономической науки. Достаточно привести имена таких выдающихся ученых, как А. Смит, Д. Рикардо, В. Петти, А. Вагнер и др., фундаментальные работы которых заложили основу современного налогообложения. В частности, А. Смит в своем труде "Исследование о природе и причинах богатства народов" (1776 г.) впервые обосновал ряд принципов налогообложения, актуальных и сегодня. К ним он отнес принцип справедливости, заключающийся во всеобщности и пропорциональности налогообложения; принцип определенности, который в современной трактовке означает, что налог должен быть установлен таким образом, чтобы каждый налогоплательщик точно знал, какие налоги, когда и в каком размере он должен платить; принцип удобства, в соответствии с которым каждый налог должен взиматься в такое время и таким способом, которые наиболее удобны для налогоплательщика; принцип эффективности, согласно которому административные расходы по взиманию налогов не должны быть больше, чем сами налоговые поступления.

Принцип налогообложения - основополагающее, базовое положение, лежащее в основе налоговой системы государства. Часть таких принципов закреплена нормативно, другие выводятся путем толкования налогового законодательства судом или научной доктриной. Некоторые принципы имеют общеотраслевой или межотраслевой характер, другие регулируют правовые институты, субинституты или даже отдельные аспекты налогообложения. Так, принципы налоговой ответственности как самостоятельного института налогового права закреплены в главе 15 НК РФ и включают требование законности, презумпцию невиновности, однократность и индивидуализацию наказания, принцип сложения налоговых санкций и др. Статья 40 НК РФ устанавливает специальные принципы определения цены товаров (работ, услуг) для целей налогообложения.

Большинство авторов признают, что общие принципы налогообложения закреплены в ст. 3 НК РФ "Основные начала законодательства о налогах и сборах". При этом категория "общие принципы налогообложения" используется законодателем в широком и узком смысле.

Широкий подход вытекает из анализа п. 2 ст. 1 НК РФ, где сформулировано по-

ложение о том, что НК РФ "устанавливает систему налогов и сборов, взимаемых в федеральный бюджет, а также ОБЩИЕ ПРИНЦИПЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ И СБОРОВ в Российской Федерации, В ТОМ ЧИСЛЕ (выделено мной. - А.Д.): 1) виды налогов и сборов, взимаемых в Российской Федерации; 2) основания возникновения (изменения, прекращения) и порядок исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов; 3) принципы установления, введения в действие и прекращения действия ранее введенных налогов и сборов субъектов Российской Федерации и местных налогов и сборов; 4) права и обязанности налогоплательщиков, налоговых органов и других участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах; 5) формы и методы налогового контроля; 6) ответственность за совершение налоговых правонарушений; 7) порядок обжалования актов налоговых органов и действий (бездействия) их должностных лиц".

Использованная здесь грамматическая связка "в том числе" приводит к выводу, что общими принципами налогообложения законодатель именуется совокупность всех основных институтов налогового законодательства, закрепленных в части первой НК РФ. В таком понимании общие принципы налогообложения фактически отождествляются с общей частью налогового права, что неоправданно расширяет границы этого института и не способствует его правовой идентификации. Такой подход, скорее всего, объясняется следующим: часть третья ст. 75 Конституции РФ устанавливает, что система налогов, взимаемых в федеральный бюджет, и общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации устанавливаются федеральным законом; дословно воспроизводя часть этой нормы в п. 2 ст. 1 НК РФ, законодатель преследовал цель не столько расшифровать категорию "общих принципов", сколько указать, что таким федеральным законом является именно НК РФ.

Статья 2 НК РФ сформулирована таким образом, что включает в общие принципы налогообложения не только нормы-принципы как таковые, но и регулятивные, и охранительные, и специализированные нормы. Однако теория права рассматривает нормы-принципы как самостоятельные средства правового регулирования, обладающие особой структурой и функциональной направленностью. Смешивать их с остальными нормами регулятивного, охранительного и специализированного характера недопустимо.

Узкий подход, вытекающий из судебной практики и поддержанный доктринально, состоит в том, что общие принципы налогообложения сформулированы в ст. 3 НК РФ и в целом тождественны "основным началам законодательства о налогах и сборах". Принципом права традиционно называют основное начало какого-либо правового института, отрасли, права в целом. Этимологически слово "принцип" происходит от латинского слова *principium*, означающего "начало", "первоначало". В толковых словарях категория "принцип" определяется через "начало" и наоборот: "Принцип (лат. *principium* - основа, начало) - основное, исходное положение какой-либо теории, учения и т.д."; "Принцип - это... начало, основание, правило, основа, от которой не отступают"; "Начало - первоисточник, основа, принципы, основные положения".

Таким образом, терминологически "принцип" и "начало" являются тождественными правовыми категориями.

Общие принципы налогообложения - универсальные категории, действие кото-

рых проявляется во всех институтах налогового права. В этом и состоит базовый, исходный характер любого принципа - заложить правовой "фундамент" обособленной группы норм, одновременно не сливаясь с ними по содержанию.

Что означает указание "общие" в наименовании принципов налогообложения? Во-первых, "общие" - это единые для всей территории Российской Федерации, для всех налогоплательщиков. Они формулируются и применяются как всеобщие, универсальные правовые категории на всем налоговом пространстве России. Согласно ст. 75 Конституции РФ общие принципы налогообложения устанавливаются федеральным законодателем и не могут произвольно изменяться (дополняться) законами субъектов РФ. Во-вторых, "общие" в смысле общеотраслевые - исходные, основополагающие начала всего налогового законодательства в целом, то есть присущие всей системе налогообложения. В-третьих, речь идет о предписаниях высокого уровня нормативного обобщения (нормативной абстракции), обуславливающей тот факт, что все иные налоговые нормы относятся к ним как специальные к общим. В первом случае для обозначения характеристики "общие" используется территориально-субъектный критерий, во втором - нормативно-отраслевой, в третьем - технико-юридический.

Значение общих принципов налогообложения в системе налогово-правового регулирования исключительно велико. КС РФ подчеркивает, что из Конституции РФ, а именно из закрепленных в ней равенства прав и свобод человека и гражданина, запрета на их ограничение иначе, как федеральным законом, единства экономического пространства, свободного перемещения товаров, услуг и финансовых средств, признания и защиты государством всех форм собственности, свободы экономической деятельности, обуславливающих соответственно принципы единой финансовой, в том числе налоговой, политики и единства налоговой системы, установления налогов только законом, равного налогового бремени, вытекает, что общие принципы налогообложения и сборов относятся к основным гарантиям, установление которых федеральным законом обеспечивает реализацию и соблюдение основ конституционного строя, основных прав и свобод человека и гражданина, принципов федерализма в Российской Федерации (Постановление КС РФ от 21.03.97 N 5-П).

Общие принципы налогообложения выполняют следующие функции.

Аíèòðèí àëííí î-íðèáí òàòèèíí áÿ. Теоретическая база налогового права России проходит этап начального формирования. В этих условиях, прежде всего, стоит задача выработать доктринальные основы налогообложения, и уже на этой базе оптимизировать иные составляющие налоговой системы.

Í îðì àòèáí î-íðèáí òàòèèíí áÿ. Речь идет о реформе налогового законодательства. Структурирование российской налоговой системы еще не закончено. Поэтому налоговому законодательству присущи нестабильность и высокая динамика изменений.

Èí àèàè àòàèíí î-íðèáí òàòèèíí áÿ. Речь идет об использовании правовых принципов для толкования нормативного материала в процессе реализации права и, прежде всего, при разрешении различного рода налоговых споров. Нормы-принципы не являются юридическими декларациями.

В структуре налогового законодательства принципы-нормы отличаются значительной спецификой, которая выражается в следующем.

Ααϋτῆ ὁδῆὸαῖ Являясь предписаниями исходного, основополагающего характера, принципы-нормы определяют цели, содержание, структуру, функциональную направленность всех иных налоговых норм. Они несут важнейшую идеологическую и концептуальную нагрузку, обладают декларативной направленностью, задают своеобразную программу развития отрасли в целом и отдельных ее институтов. Кроме того, правовые принципы обеспечивают единство налогового права, предъявляя к налогово-правовым нормам единые требования.

Αἰῶδαὲὸίῖ-ῖῖῖῖῖῖ ὁδῆὸαῖ Принципы-нормы регулируют самые важные, ключевые аспекты налогообложения. Они представляют собой обобщающие правовые категории, соотносясь с иными нормами налогового права как общие и специальные. Ю.А. Крохина верно отмечает, что принципы имеют "наибольшую степень обобщения и абстрагирования нормативных предписаний, что обуславливает их конкретизацию и детализацию посредством иных правовых норм". Именно поэтому общие принципы так незаменимы при толковании остальных норм налогового законодательства.

Ὀῖῖῖῖῖ-ῖῖῖῖῖ ὁδῆὸαῖ Внутренняя структура принципов-норм носит достаточно произвольный вид. Попытаться выделить здесь устойчивые структурные элементы - гипотезу, диспозицию, санкцию - вряд ли возможно. Определенное распределение принципов на запрещающие, дозволяющие и обязывающие можно провести, хотя это распределение и будет носить крайне условный характер.

Ἰδῆῖῖῖῖῖ ὁδῆὸαῖ Общие принципы налогообложения обладают приоритетом (верховенством) по отношению к иным нормам налогового права. Прямо об этом законодатель не говорит, однако анализ судебной практики, прежде всего КС РФ, позволяет сделать однозначный вывод: все нормы налогового законодательства должны соответствовать сформулированным в ст. 3 НК РФ общим принципам налогообложения; в случае противоречий действуют именно указанные нормы-принципы, выступающие в налоговых спорах своеобразной "истиной в последней инстанции".

Νὸαἰῖῖῖῖ ὁδῆὸαῖ Налоговые реформы осуществляются непрерывно, поэтому налоговому законодательству присущи высокий динамизм и изменчивость. На этом фоне общие принципы налогообложения обладают значительной стабильностью. Это обусловлено тем, что содержание правовых принципов определяется не кратковременными приоритетами финансовой политики, а устойчивым отношением законодателя к сформировавшимся общественным ценностям. Именно стабильный, неизменный характер позволяет общим принципам налогообложения выполнять роль долговременных правовых ориентиров в системе налогового законодательства.

3. Принцип законности налогообложения.

Законность представляет собой многоплановую юридическую категорию, под которой в литературе понимаются правовой принцип, признак права, метод государственного управления, особый режим общественной жизни, результат правового регулирования и т.д. Обобщив высказанные в литературе позиции, можно определить законность как точное и неуклонное выполнение всеми субъектами права нормативных предписаний.

Правовой институт законности включает две составляющие. Первая касается

сферы правотворчества, где законность состоит в соблюдении законодателем некоторых базовых идей, положений, принципов, требований подготовки, принятия, введения в действие нормативных правовых актов. Нарушение этих требований по форме или по существу влечет ущербность нормативного акта, делает его оспоримым, позволяет участникам правоотношений требовать его отмены. Вторая составляющая законности охватывает сферу реализации (применения) права и выражается в неукоснительном выполнении правовых норм всеми участниками правоотношений, включая и государство.

В сфере налогообложения присутствуют обе составляющие. Прежде всего, проанализируем принцип законности применительно к сфере налогового правотворчества, связанного с установлением, введением и взиманием налогов и сборов. Исследование законности в правоотношениях, связанных с практической реализацией налоговой обязанности, включает, прежде всего, тщательный анализ сферы налогового принуждения и будет произведен в дальнейшем.

Согласно п. 1 ст. 3 НК РФ каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы. Эта норма развивает закрепленную в ст. 57 Конституции РФ конституционно-правовую обязанность каждого платить законно установленные налоги и сборы. Сфокусируем внимание на требовании платить лишь "законно установленные" налоги и сборы. Из него вытекает, что незаконно установленные налоги никто платить не обязан.

4. Принцип всеобщности и равенства налогообложения.

Нормы права устанавливают, как следует поступать в той или иной нормативно описанной ситуации, какое поведение является правомерным, что можно, нужно или нельзя делать в определенном правоотношении.

Таким образом, правовые нормы являются всеобщими моделями правомерного поведения участников социальных взаимодействий. В то время как мораль, религия, традиция и другие социальные нормы носят локальный характер, замыкаясь в строго определенном сообществе людей, право регулирует поведение каждого лица, находящегося в нормативно описанной ситуации. Никто не выпадает из-под действия права. Все субъекты без исключения должны выполнять правовые требования.

Право носит всеобщий, универсальный характер, распространяя свое действие на всю территорию страны, на все ее население. Правовые нормы обязательны для всех, в том числе и для государства. Иногда та или иная группа норм регулирует узкий, ограниченный круг общественных отношений или субъектов, действует незначительный период времени; но это, скорее, исключение, поскольку изначально право предназначено для бессрочного и всеобщего действия, обязательного для всех и каждого. "В целом, - отмечает В.С. Нерсисянц, - всеобщность права как единого и равного (для того или иного круга отношений) масштаба и меры (а именно - меры свободы) означает отрицание произвола и привилегий (в рамках этого правового круга)".

Согласно ст. 57 Конституции РФ каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Подобные нормы присутствуют в конституциях многих стран: "Все обязаны участвовать в государственных расходах в соответствии со своими возможностями" (ст. 53 Конституции Италии); "Каждый должен участвовать в общественных

расходах в соответствии со своими экономическими возможностями посредством справедливой налоговой системы" (ст. 31 Конституции Испании); "Население подлежит обложению налогами в соответствии с законами" (ст. 30 Конституции Японии). Всеобщность налогообложения состоит в том, что каждый член общества обязан по мере возможностей участвовать в создании централизованных финансовых фондов публичного характера. "В Конституции правового государства и провозглашенном в ней равенстве заложен принцип равного налогового бремени - все налоги выплачиваются обязательно всем обществом, а не отдельными группами".

Отметим, что НК РФ расширяет содержание данного принципа по субъекту, устанавливая, что "каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы". В то время как ст. 57 Конституция РФ находится в главе 2 "Права и свободы человека и гражданина" и закрепляет налоговую обязанность в отношении только физических лиц, НК РФ распространяет требование всеобщности налогообложения и на организации. КС РФ указал, что "налог - это безусловное, атрибутивное условие существования государства, поэтому обязанность платить налоги, закрепленная в ст. 57 Конституции РФ, распространяется на всех налогоплательщиков в качестве безусловного требования государства". При этом каждое лицо (и гражданин, и организация) обязано уплачивать законно установленные налоги и сборы, в отношении которых оно признано налогоплательщиком (Постановление КС РФ от 17.12.96 N 20-П).

По верному замечанию М.В. Максимовича, определенные налоговые обязанности устанавливаются для всего круга лиц, соответствующего конкретным родовым требованиям (например, земельный налог по общему правилу уплачивают все владельцы земельных участков).

Таким образом, всеобщность налогообложения предполагает распределение налогового бремени между всеми (по общему правилу) субъектами из определенного множества (круга лиц).

Êîí òðíÿù ùá âîí ðîíü

1. Как соотносятся идея справедливости в праве и налогообложение?
2. Каким образом реализуются в сфере налогообложения требования свободы, равенства, братства?
3. Что представляют собой общие принципы налогообложения, каковы их функции, отличительные признаки?
4. В чем проявляется законность налогообложения?
5. Как реализуется принцип всеобщности и равенства налогообложения?

ЛЕКЦИЯ 5. УЧАСТНИКИ НАЛОГОВЫХ ПРАВООТНОШЕНИЙ.

План.

1. Субъекты налогового права: общие положения
2. Налогоплательщики: понятие и виды
3. Налогоплательщики: основы правового статуса
4. Налоговые агенты
5. Представительство в налоговых правоотношениях
6. Банки: основы налогово-правового статуса

1. Субъекты налогового права: общие положения

Νομίμας ἰστέλα ἄνῳ ἰδῶν - это внешне обособленное, способное самостоятельно вырабатывать, выражать и осуществлять единую волю лицо, которое налоговое законодательство наделяет налогово-правовым статусом, то есть потенциальной способностью участвовать лично либо через представителя в налоговых правоотношениях.

Субъект налогового права характеризуют два основных признака: а) социальный, то есть внешняя обособленность, персонификация лица (выступление вовне в виде единого лица, персоны) и его способность свободно вырабатывать, выражать, осуществлять единую волю; б) юридический - признание за лицом способности выступать носителем тех или иных субъективных прав и обязанностей в сфере налогообложения, то есть участвовать в налоговых правоотношениях. Юридический признак можно назвать "налоговой правосубъектностью".

Участник налогового правоотношения - правосубъектное лицо, у которого в рамках налогового правоотношения возникают субъективные юридические права и обязанности. Как видим, понятия "субъект налогового права" и "участник налогового правоотношения" близки, но не тождественны. Эти категории соотносятся как целое и часть (общее и частное): участник налогового правоотношения всегда выступает субъектом налогового права, поскольку обладает соответствующей правосубъектностью; но не всякий субъект налогового права является участником конкретного налогового правоотношения.

Согласно Конституции РФ элементом общей правосубъектности является обязанность каждого уплачивать законно установленные налоги и сборы; но реализуют эту обязанность субъекты, которые в реальной жизни связаны с определенными объектами налогообложения. Налоговая правосубъектность - легальная предпосылка для участия в налоговом правоотношении. Субъект налогового права - всегда лишь потенциальный участник налогового правоотношения, в реальной жизни он может никогда в него не вступить. Таким образом, участником налогового правоотношения является лицо, фактически реализовавшее свою налоговую правоспособность, носитель конкретных субъективных прав и обязанностей в сфере налогообложения.

Налоговая правосубъектность включает в себя налоговую правоспособность и дееспособность. Налоговая правоспособность представляет собой способность лица согласно налоговому законодательству иметь соответствующие права и нести обязанности, дееспособность - способность лично участвовать в налоговых правоотношениях.

ях, а также нести ответственность за нарушения налогового законодательства. Для юридических лиц оба этих качества возникают одновременно - с момента государственной регистрации. У физических лиц налоговая правоспособность возникает с момента рождения и прекращается со смертью, наличие же налоговой дееспособности определяется установленными НК РФ юридическими фактами (возраст, вменяемость). Так, малолетний ребенок или невменяемый гражданин, являющиеся собственниками недвижимого имущества, обладают налоговой правоспособностью, но реализовать свои права и обязанности как налогоплательщики могут лишь через своих представителей; таким образом, налоговая дееспособность у них отсутствует.

Статья 9 НК РФ в качестве участников налоговых правоотношений называет: налогоплательщиков; налоговых агентов; налоговые и таможенные органы; сборщиков налогов и сборов; органы государственных внебюджетных фондов. Очевидно, этот перечень не является исчерпывающим, поскольку налоговое законодательство упоминает и других субъектов, наделенных специальной налоговой правосубъектностью. К последним относятся, например, представители налогоплательщиков - законные и уполномоченные. Значительную роль в налоговых правоотношениях играют банки. В сфере налогового контроля могут быть задействованы эксперты, специалисты, понятые, свидетели. Нельзя не отметить регистрирующие и иные органы, обязанные согласно ст. 85 НК РФ сообщать в налоговые органы сведения, связанные с учетом налогоплательщиков. Важнейшими субъектами налогового права являются Российская Федерация, субъекты РФ, муниципальные образования. Законодательные (представительные) органы власти играют решающую роль в правоотношениях по установлению и введению налогов на соответствующей территории.

Разумеется, основными субъектами налогового права являются налогоплательщик, с одной стороны, и государство в лице налоговых органов - с другой. Участие всех иных лиц в налоговых правоотношениях носит факультативный, подчас эпизодический характер. В самом общем виде субъектов налогового права можно подразделить на три группы.

Физические лица, к которым НК РФ относит граждан Российской Федерации, иностранных граждан и лиц без гражданства. В отдельную подгруппу выделяются индивидуальные предприниматели.

Организации - юридические лица, образованные в соответствии с законодательством РФ (российские организации), а также иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международных организации, их филиалы и представительства, созданные на территории Российской Федерации (иностранная организация).

Публично-территориальные образования - Российская Федерация, субъекты РФ, муниципальные образования, участвующие в налоговых правоотношениях, как правило, в лице уполномоченных органов государственной власти и местного самоуправления.

Таковыми органами являются законодательные (представительные) и исполнительные органы власти, налоговые, таможенные и финансовые органы, органы государственных внебюджетных фондов, органы внутренних дел и др.

2. Налогоплательщики: понятие и виды

Согласно ст. 19 НК РФ налогоплательщики и плательщики сборов (далее - налогоплательщики) - организации и физические лица, на которых в соответствии с НК РФ возложена обязанность, уплачивать соответственно налоги и (или) сборы. Внимательный анализ этой дефиниции наглядно показывает различие между категориями "субъект налогового права" и "участник налогового правоотношения".

Согласно п. 2 ст. 83 НК РФ постановка на учет в налоговых органах организаций и индивидуальных предпринимателей и включение их в Единый реестр налогоплательщиков осуществляется независимо от наличия обстоятельств, с которыми НК РФ связывает возникновение обязанности по уплате того или иного налога. То есть лицо признается налогоплательщиком еще до появления у него объекта налогообложения. Представим ситуацию: предприятие создано, прошло государственную регистрацию, но никакой финансово-хозяйственной деятельности не осуществляло и впоследствии ликвидировано; таким образом, обязанностей по уплате налогов и сборов у него не возникло, хотя предприятие и было зарегистрировано в качестве налогоплательщика. С другой стороны, согласно ст. 19 НК РФ налогоплательщиком признается лицо, обязанное уплачивать налоги и сборы. С какого же момента лицо становится налогоплательщиком - с момента внесения его в единый государственный реестр или же с возникновением у него налоговой обязанности? Можно ли назвать приведенную выше организацию налогоплательщиком или нет?

Налицо явное противоречие, разрешение которого возможно путем различения статуса налогоплательщика как субъекта налогового права и как участника налогового правоотношения. В налоговых органах организации и индивидуальные предприниматели регистрируются в качестве пока лишь потенциальных участников налоговых правоотношений. Внесение их в Единый реестр налогоплательщиков означает наделение лица налоговой правоспособностью, то есть идеальной возможностью участвовать в налоговых правоотношениях. Речь в данном случае идет о налогоплательщиках как субъектах налогового права. Возникновение налоговой обязанности законодатель связывает с определенным юридическим фактом - наличием у лица объекта налогообложения. Поэтому участником налогового правоотношения лицо становится с появлением у него объекта налогообложения. Как видим, в дефиниции, закрепленной в ст. 19 НК РФ, законодатель понимает под налогоплательщиком именно участника налогового правоотношения. Иначе невозможно объяснить, кем является лицо, надлежаще зарегистрированное в качестве налогоплательщика, но у которого так и не возникло реальной обязанности по уплате налогов и сборов.

Сходной позиции придерживается Ю.А. Крохина, отмечая, что налогоплательщика как субъекта налогового права характеризует потенциальная возможность быть участником налогового правоотношения; реальная обязанность уплачивать какой-либо налог возлагается на лицо с момента возникновения обстоятельств, установленных налоговым законодательством и предусматривающих уплату данного налога; возникновение таких обстоятельств служит юридическим фактом, на основании которого субъект налогового права приобретает статус участника налоговых правоотношений.

Серьезный теоретический интерес представляет вопрос: можно ли назвать налогоплательщиком лицо, официально не поставленное на учет в налоговых органах, но

имеющее объект налогообложения? Допустим, лицо занимается коммерческой деятельностью, уклоняясь от государственной регистрации. Является ли оно налогоплательщиком? В.В. Витрянский и С.А. Герасименко при решении этого вопроса придают решающее значение объекту налогообложения. "Сам налог в определенном смысле направлен не столько на субъекта как такового, сколько на конкретный объект налогообложения. Для целей налогообложения те или иные аспекты, связанные с оформлением субъекта как юридического лица, не имеют того значения, какое они имеют для признания за соответствующим субъектом гражданской правоспособности". Другие авторы исходят из первичности статуса лица, оформленного государственной регистрацией, а не объекта налогообложения. Полагаем, следует согласиться с последней позицией. Именно государственная регистрация, легализующая предпринимательскую деятельность, является надлежащей предпосылкой для наделения лица налоговой правосубъектностью, именно она позволяет ему на законных основаниях участвовать в налоговых правоотношениях.

Налогоплательщики подразделяются на физических лиц и организации. Налогово-правовой статус каждой группы имеет свои особенности. В частности, физические лица в отличие от организаций не обязаны вести бухгалтерский учет. Согласно ст. 11 НК РФ к физическим лицам относятся: а) граждане Российской Федерации; б) иностранные граждане; в) лица без гражданства (апатриды). Возраст и вменяемость не влияют на признание физического лица налогоплательщиком.

Следует помнить, что должностные лица организаций не являются субъектами налоговых правоотношений и не могут быть привлечены к налоговой ответственности в соответствии с положениями НК РФ.

Налоговое законодательство отдельно выделяет такую категорию налогоплательщиков, как взаимозависимые лица. Признание лиц взаимозависимыми дает право налоговым органам проверять правильность применения цен, указанных сторонами в сделках, для целей налогообложения. Согласно п. 1 ст. 20 НК РФ взаимозависимыми лицами признаются лица, 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%; 2) одно физическое лицо подчиняется другому физическому лицу по должностному положению; 3) лица состоят в соответствии с семейным законодательством РФ в брачных отношениях, отношениях родства или свойства, усыновителя и усыновленного, а также попечителя и опекаемого. Этот перечень является открытым, поскольку суд может признать лица взаимозависимыми и по иным основаниям, прямо не предусмотренным в НК РФ. Главное, чтобы отношения между ними могли с точки зрения государства повлиять на результаты сделок по реализации товаров (работ, услуг).

3. Налогоплательщики: основы правового статуса

Основу налогово-правового статуса налогоплательщиков составляет совокупность закрепленных налоговым законодательством субъективных прав и обязанностей в сфере налогообложения. Следует различать общий налогово-правовой статус, которым наделяются все налогоплательщики, независимо от их индивидуальных и

групповых особенностей, и специальный, вытекающий из принадлежности лица к выделяемой по определенным критериям (организационно-правовая форма, вид деятельности, численность работающих, объем выручки и т.п.) категории налогоплательщиков либо связанный с уплатой конкретного налога. Общий статус налогоплательщика в полном объеме регулируется частью первой НК РФ, специальный, как правило, - частью второй НК РФ. Права и обязанности налогоплательщика, составляющие общий налогово-правовой статус, могут быть названы основными, специальный - специальными.

Субъективное право налогоплательщика - это предусмотренная налогово-правовой нормой мера дозволенного поведения, обеспеченная соответствующими обязанностями должностных лиц налоговых органов и гарантированная мерами административной и судебной защиты. Главное в правах налогоплательщиков - возможность их использования по собственному усмотрению без угрозы применения государственных санкций. Субъективное право всегда выступает юридическим средством для достижения определенного интереса, блага, ценности. Рассмотрим общие права и обязанности налогоплательщиков, закрепленные частью первой НК РФ, остановившись на наиболее актуальных аспектах их реализации.

1. Право получать от налоговых органов по месту учета бесплатную информацию. Содержание такой информации определено законодателем исчерпывающим образом и включает сведения: а) о действующих налогах и сборах, б) о налоговом законодательстве и иных актах, содержащих налогово-правовые нормы, в) о правах и обязанностях налогоплательщиков, г) о полномочиях налоговых органов и их должностных лиц.

Информация должна предоставляться любым налоговым органом, в который обратился налогоплательщик, а не только налоговым органом, в котором налогоплательщик состоит на учете. Единственное исключение - это когда у данного налогового органа запрашиваемая информация отсутствует. Ограничения на предоставляемую налогоплательщику информацию, установленную ведомственными актами, сводятся к следующему.

Во-первых, информация, содержащаяся в актах с грифами "Особой важности", "Совершенно секретно", "Секретно", "Для служебного пользования", "Не для печати", предоставляется в случаях, объеме и порядке, исключающих разглашение сведений, составляющих государственную тайну, или сведений конфиденциального характера.

Во-вторых, информация, затрагивающая непосредственно права, свободы и законные интересы конкретного, поименованного в тексте налогоплательщика, предоставляется только этому налогоплательщику или его уполномоченному представителю.

В-третьих, информация, касающаяся прав и обязанностей налоговых органов и их должностных лиц, предоставляется только в случае и в части, непосредственно затрагивающих права, свободы и законные интересы данного налогоплательщика.

Информация по вопросам налогов и сборов может предоставляться налоговыми органами для общедоступного ознакомления в местах нахождения налоговых органов с использованием устных объявлений, информационных стендов, табло и иных технических средств, применяемых для распространения информации. Кроме того, согласно ст. 16 НК РФ сведения о действующих региональных налогах и сборах и об их

основных положениях ежеквартально публикуются МНС РФ, а сведения о действующих местных налогах и сборах и об их основных положениях - региональными налоговыми органами (не реже одного раза в год).

2. Право получать от Минфина РФ письменные разъяснения по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, от финансовых органов в субъектах РФ и органов местного самоуправления - по вопросам применения соответственно регионального законодательства о налогах и сборах и муниципальных нормативно-правовых актов о местных налогах и сборах. Днем подачи письменного запроса (в том числе отправленного почтой) считается дата регистрации его налоговым органом. Ответ на запрос дается бесплатно в письменном виде. В качестве письменного ответа рассматриваются также телефонограммы и иные сообщения, передаваемые с использованием подобных видов связи.

В запросе должна содержаться подробная информация о его предмете. Также требуется приложить все имеющиеся у налогоплательщика документы и материалы, относящиеся к предмету запроса. В случае непредоставления либо неполного предоставления информации (документов, материалов), не позволяющей дать полный ответ на заданный вопрос, налоговый орган обязан уведомить налогоплательщика о том, какая информация (документы, материалы) необходима для рассмотрения вопроса. При игнорировании такого уведомления налогоплательщиком налоговый орган вправе оставить запрос без ответа.

Запрос рассматривается не позднее чем в месячный срок со дня его получения. При необходимости этот срок может быть продлен, но не более чем на месяц. В случае необходимости предоставления дополнительных документов и сведений срок рассмотрения запроса исчисляется со дня получения последнего документа, информации или материалов.

3. Право использовать налоговые льготы.

4. Право получать отсрочку, рассрочку, налоговый кредит или инвестиционный налоговый кредит. Данное право по своей природе близко к использованию налоговых льгот, но его отличительной особенностью является индивидуальный характер. Отсрочка, рассрочка, налоговый кредит, инвестиционный налоговый кредит представляют собой продление срока исполнения налоговой обязанности на определенный период времени. Глава 9 НК РФ исчерпывающе устанавливает обстоятельства, дающие лицу возможность реализовать право на изменение срока уплаты налога. При наличии таких обстоятельств налоговый орган не вправе отказать налогоплательщику в предоставлении отсрочки, рассрочки, налогового кредита, инвестиционного налогового кредита.

5. Право на своевременный зачет или возврат сумм излишне уплаченных либо излишне взысканных налогов, пени, штрафов.

6. Право представлять свои интересы в налоговых правоотношениях лично либо через своего представителя.

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

8. Право присутствовать при проведении выездной налоговой проверки.

9. Право получать копии акта налоговой проверки и решений налоговых орга-

нов, а также налоговые уведомления и требования об уплате налогов. Законодатель не указал, о каком виде налоговой проверки идет речь в данном случае. Проблема состоит в том, что по итогам камеральной налоговой проверки составление акта проверки законом не предусмотрено, на основании чего налоговые органы оформляют результаты камеральных проверок докладными (служебными) записками. Полагаем, что данное право должно носить универсальный характер и применяться независимо от вида налоговой проверки.

10. Право требовать от должностных лиц налоговых органов соблюдения налогового законодательства при совершении ими действий в отношении налогоплательщиков.

11. Право не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов и их должностных лиц. Неправомерными являются акты и требования, не соответствующие НК РФ или иным федеральным законам.

12. Право обжаловать в установленном порядке акты налоговых органов и действия (бездействие) их должностных лиц. Налогоплательщикам гарантируется административная и судебная защита их прав и законных интересов.

13. Право требовать соблюдения налоговой тайны.

Согласно ст. 102 НК РФ налоговую тайну составляют любые полученные субъектами налогового контроля сведения о налогоплательщике, за исключением сведений: а) разглашенных налогоплательщиком самостоятельно или с его согласия; б) об ИНН; в) предоставляемых органам других государств в соответствии с международными договорами (соглашениями), одной из сторон которых является Российская Федерация, о взаимном сотрудничестве между налоговыми (таможенными) или правоохранительными органами (в части сведений, предоставленных этим органам). Налоговая тайна не подлежит разглашению, при этом к разглашению относится, в частности, использование или передача другому лицу производственной или коммерческой тайны налогоплательщика, ставшей известной должностному лицу государственного органа, привлеченному специалисту или эксперту при исполнении ими своих обязанностей. Поступившие в налоговые органы сведения, составляющие налоговую тайну, имеют специальный режим хранения и доступа. Доступ к сведениям, составляющим налоговую тайну, имеют должностные лица согласно перечням, определяемым соответствующими министерствами и ведомствами.

14. Право требовать возмещения убытков, причиненных незаконными решениями налоговых органов или незаконными действиями (бездействием) их должностных лиц. При проведении налогового контроля причинение неправомерного вреда налогоплательщикам либо имуществу, находящемуся в их владении, пользовании или распоряжении, не допускается. Убытки, причиненные неправомерными действиями субъектов налогового контроля, подлежат возмещению в полном объеме, включая упущенную выгоду (неполученный доход). Следует отметить, что убытки, причиненные правомерными действиями должностных лиц налоговых органов, возмещению не подлежат, за исключением случаев, предусмотренных федеральными законами.

Пункт 2 ст. 21 НК РФ устанавливает, что помимо прямо перечисленных в данной статье прав налогоплательщики имеют также иные права, установленные НК РФ и другими актами налогового законодательства. Таким образом, законодатель произ-

вел юридизацию субъективных прав налогоплательщиков, ограничив их полномочиями, прямо закрепленными в налоговом законодательстве. Проблема состоит в том, чтобы совместить нормативный характер прав налогоплательщика с общедозволительным типом правового регулирования, применяемого в отношении частных лиц, участвующих в налоговых правоотношениях, а именно "разрешено все, что прямо не запрещено законом". Это необходимо, в частности, для того, чтобы распространить на полномочия, прямо не закрепленные законом, средства административной и судебной защиты. На наш взгляд, такие полномочия являются законными интересами налогоплательщика.

Согласно ст. 22 НК РФ налогоплательщикам гарантируется административная и судебная защита их прав и законных интересов; порядок защиты прав и законных интересов налогоплательщиков определяется НК РФ. Главное отличие субъективного права от законного интереса состоит как раз в том, что субъективное право всегда закрепляется нормативно, в то время как законные интересы представляют собой любые правомерные возможности, реализация которых не запрещена налоговым законодательством. Многие права налогоплательщиков, выделяемые в литературе, - например, право на вежливое и уважительное отношение, право на признание действий добросовестными, право применять налоговое законодательство наиболее выгодным способом - относятся именно к законным интересам налогоплательщика.

Таким образом, законные интересы - это субъективные права налогоплательщика, не оформленные нормативно; законность этих интересов состоит в том, что они не противоречат актам налогового законодательства.

4. Налоговые агенты

Определяя обязанность каждого платить законно установленные налоги и сборы, Конституция РФ имеет в виду исключительно налогоплательщиков. Однако в ряде случаев законодатель возлагает исполнение налоговой обязанности на третьих лиц, именуемых НК РФ "налоговыми агентами". Согласно п. 1 ст. 24 НК РФ налоговыми агентами признаются лица, на которых возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд) налогов. Термин "лица", использованный в этой дефиниции, указывает, что налоговыми агентами могут быть как организации, так и физические лица. При этом содержание понятий "лицо", "организация", "физическое лицо" носит отраслевой, налогово-правовой характер и раскрывается в ст. 11 НК РФ. Заметим, что обязанности налогового агента ограничиваются уплатой исключительно налогов, но не сборов.

Статус налогового агента имеют, в частности: а) организации в отношении налога на доходы физических лиц; б) российские контрагенты иностранных юридических лиц, не имеющих постоянного представительства на территории Российской Федерации, в отношении некоторых налогов (НДС, налог на прибыль организаций); в) российские организации (хозяйственные общества), выплачивающие учредителям (акционерам) проценты или дивиденды.

Атрибутивным признаком налогового агента является его устойчивая правовая связь с налогоплательщиком. Причем, идет ли речь о трудовых, гражданско-

правовых, договорных или иных правоотношениях, главным будет наличие финансовых (денежных) взаимодействий между налоговым агентом и налогоплательщиком. Как правило, налоговым агентом является лицо, выплачивающее доходы налогоплательщику.

Для чего российской налоговой системе нужен институт "налоговых агентов"? Во-первых, возложение обязанности по исчислению и уплате налога непосредственно на физических лиц является для них чрезмерно обременительным, прежде всего, в силу экономико-правовой квалификации. Такая ситуация очевидна при уплате налога на доходы работодателями в отношении своих работников. Квалифицированным специалистам бухгалтерии намного проще исчислить налог, чем обычным работникам, зачастую вовсе не знакомым с налоговым законодательством. "Далеко не все способны разобраться в налоговом законодательстве и правильно рассчитать сумму платежа. - отмечает С.Г. Пепеляев. - Бухгалтерия организации - источника выплаты справится с этим лучше".

Во-вторых, в случаях, когда налогоплательщики объединены в рамках одного коллектива, экономически невыгодно взимать налоги у каждого из них в отдельности. В этом случае целесообразно, чтобы работодатель, выплачивая заработную плату и иные доходы работникам, исчислил и удержал бы у них соответствующие налоги, а затем уже перечислил бы общую массу собранных налогов в бюджет (внебюджетный фонд). При этом значительно облегчаются возможности налогового контроля, ведь требуется проверить законность финансовой деятельности только одного лица вместо множества других - непосредственных налогоплательщиков.

В-третьих, когда налогоплательщиками выступают иностранные граждане и организации, возможности контроля и государственно-властного воздействия в отношении которых у российских налоговых органов существенно ограничены.

Правовой статус налоговых агентов и налогоплательщиков во многом совпадает. Они имеют одинаковые права, если иное не предусмотрено НК РФ. Что касается обязанностей, они у налоговых агентов значительно сужены. Согласно п. 3 ст. 24 НК РФ налоговые агенты обязаны:

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

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

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

г) представлять в налоговый орган по месту своего учета документы, необходимые для осуществления контроля за правильностью исчисления, удержания и перечисления налогов. Указанный перечень носит исчерпывающий характер и расширительному толкованию не подлежит.

Удержание налоговых платежей из средств, выплачиваемых налогоплательщику, производится без какого-либо согласования (одобрения, подтверждения) со стороны

последнего. С другой стороны, налоговый агент не вправе отказаться от выполнения своих обязанностей, что свидетельствует об императивном, публично-правовом характере правоотношений "государство - налоговый агент - налогоплательщик". Обязанности налогового агента вытекают из закона, а не договора, то есть любые контрактные условия об удержании, исчислении и перечислении налогов в качестве налогового агента являются изначально ничтожными.

Налоговые агенты перечисляют удержанные налоги в порядке, предусмотренном для уплаты налога налогоплательщиком. Если обязанность по исчислению и удержанию налога возложена на налогового агента, то обязанность налогоплательщика по уплате налога считается выполненной с момента удержания налога налоговым агентом. Не удержанные налоговым агентом суммы налога не могут быть взысканы из его собственных средств.

5. Представительство в налоговых правоотношениях

Налогоплательщик вправе участвовать в налоговых правоотношениях лично либо через представителя. Личное участие в налоговых правоотношениях не лишает его права иметь представителя, равно как участие представителя не лишает налогоплательщика права на личное участие в указанных правоотношениях (ст. 26 НК РФ). Налоговые агенты, имеющие те же права, что и налогоплательщики, также могут иметь налоговых представителей. Общее количество представителей у одного налогоплательщика законом не ограничивается. По общему правилу полномочия налоговых представителей должны быть документально подтверждены.

Как указал КС РФ, представительство в налоговых правоотношениях означает совершение представителем действий от имени и за счет собственных средств налогоплательщика - представляемого лица (Определение КС РФ от 22.01.2004 N 41-О).

В соответствии с НК РФ предусматривается два вида налоговых представителей: 1) законные - представители, уполномоченные представлять налогоплательщика на основании закона или учредительных документов организации; 2) уполномоченные - представители, уполномоченные представлять интересы налогоплательщика на основании доверенности.

Как видим, если законное представительство возникает непосредственно из нормы закона либо корпоративных правовых актов, то уполномоченное - из гражданско-правовой сделки, оформленной доверенностью. Главное различие между двумя видами представительства вытекает из реализации свободы воли налогоплательщиком. В то время как наличие и выбор уполномоченного представителя, а также объем его полномочий полностью зависит от усмотрения (волеизъявления) налогоплательщика, участие в налоговых правоотношениях законного представителя носит императивный характер, поскольку воля представляемого здесь в расчет не принимается или же существенно ограничивается.

Налоговыми представителями могут быть как физические, так и юридические лица. Представительство в сфере налогообложения по своей природе и содержанию остается гражданско-правовым институтом, поэтому его включение отдельной главой в НК РФ, на наш взгляд, выглядит достаточно спорным и неоправданным.

Статья 53 ГК РФ устанавливает, что юридическое лицо приобретает граждан-

ские права и принимает на себя гражданские обязанности через свои органы, действующие в соответствии с законом, иными правовыми актами и учредительными документами. Это положение сохраняет силу для законного представительства в налоговых правоотношениях, то есть законными представителями налогоплательщика-организации являются его органы - единоличные (директор, его заместители и др.) и коллегиальные (правление, совет директоров и др.). Действия или бездействие законных представителей организации, совершенные в связи с ее участием в налоговых правоотношениях, признаются действиями (бездействием) самой организации (ст. 28 НК РФ). Вина организации в совершении налогового правонарушения определяется в зависимости от вины ее должностных лиц либо представителей, действия (бездействие) которых обусловили совершение данного налогового правонарушения (п. 4 ст. 110 НК РФ).

В отношении налоговых представителей применимы правила, закрепленные в п. 3 ст. 53 ГК РФ: лицо, которое в силу закона или учредительных документов юридического лица выступает от его имени, должно действовать в интересах представляемого им юридического лица добросовестно и разумно. Оно обязано по требованию учредителей (участников) юридического лица, если иное не предусмотрено законом или договором, возместить убытки, причиненные им юридическому лицу.

Законными представителями налогоплательщика - физического лица признаются лица, выступающие в качестве его представителей в соответствии с гражданским законодательством (п. 2 ст. 27 НК РФ). Это, в частности, родители, усыновители, опекуны и попечители. Как видим, законное представительство в сфере налогообложения физических лиц необходимо в связи с отсутствием у некоторых категорий налогоплательщиков (несовершеннолетние, недееспособные) налоговой дееспособности.

Уполномоченным представителем налогоплательщика признается физическое или юридическое лицо, уполномоченное налогоплательщиком представлять его интересы в отношениях с налоговыми органами (таможенными органами, органами государственных внебюджетных фондов), иными участниками налоговых правоотношений (п. 1 ст. 29 НК РФ). При этом не могут быть уполномоченными представителями должностные лица государственных и муниципальных органов. В настоящее время многие адвокаты, налоговые консультанты, аудиторы и их объединения специализируются на представительстве интересов налогоплательщиков.

Полномочия уполномоченного представителя оформляются доверенностью, причем доверенность, выданная представителю физического лица, должна быть нотариально удостоверена. По своему содержанию доверенность может быть полной, уполномочивающей представителя представлять интересы налогоплательщика в целом, и специальной, то есть рассчитанной на совершение каких-то отдельных, прямо указанных действий (например, на подачу налоговой декларации или получение требований об уплате конкретного налога).

6. Банки: основы налогово-правового статуса

Банками в налоговых правоотношениях признаются коммерческие банки и другие кредитные организации, имеющие лицензию ЦБ РФ (ст. 11 НК РФ). Как видим, налоговое законодательство использует термин "банк" широко, а именно как любая

кредитная организация. В то же время банковское законодательство признает коммерческие банки лишь одной из разновидностей кредитных организаций.

Перечисляя в ст. 25 НК РФ участников налоговых правоотношений, законодатель не упоминает банки. Это серьезное упущение. Банк выступает в налоговых правоотношениях в трех лицах: во-первых, как налогоплательщик; во-вторых, как налоговый агент и, в третьих, как финансовый посредник между налогоплательщиками и государством.

Банки обеспечивают функционирование системы хранения безналичных денежных средств и осуществление безналичных расчетов в стране. С эффективным функционированием банковской системы напрямую связано своевременное и полное доведение налоговых платежей от налогоплательщика до бюджета. Кроме того, банки обладают важной информацией о налогоплательщиках с точки зрения налогового контроля. Поэтому помимо общего статуса налогоплательщика и налогового агента банки наделяются специальным налогово-правовым статусом, включающим дополнительные субъективные права и обязанности.

По общему правилу взаимодействия между банками и их клиентами развиваются на договорной основе в рамках гражданского законодательства и носят частноправовой характер. Однако правоотношения, возникающие между налогоплательщиком и банком по поводу уплаты налогов, являются исключением из этого правила, возникают не из договора, а из императивной нормы налогового законодательства, то есть носят публично-правовой характер. КС РФ прямо указал, что налоговое законодательство устанавливает публично-правовые обязанности банков в их отношениях с налогоплательщиками (Постановление КС РФ от 12.10.98 N 24-П). Государство в лице налоговых и других органов осуществляет контроль за порядком исполнения банками публично-правовых функций.

В другом постановлении КС РФ отметил, что отношения, возникающие между налогоплательщиками и кредитными учреждениями при исполнении последними платежных поручений на списание налоговых платежей, являются налоговыми правоотношениями (Определение КС РФ от 25.07.2001 N 138-О). "Банк при этом действует не как представитель налогоплательщика, - отмечает С.Г. Пепеляев, - а как представитель публичных интересов государства, принимающий от плательщика исполнение публичной обязанности по уплате налогов". Это позволяет охарактеризовать обязанности банка в системе "налогоплательщик - банк - государство" как публично-правовые, совершаемые в пользу общего блага, во всеобщих (публичных) интересах.

"В рамках конституционного обязательства по уплате налогов на налогоплательщика возложена публично-правовая обязанность уплатить законно установленные налоги и сборы, - указал КС РФ, - а на кредитные учреждения - публично-правовая обязанность обеспечить перечисление соответствующих платежей в бюджет" (Постановление КС РФ от 12.10.98 N 24-П). Ответственность за невыполнение этих обязанностей также носит публично-правовой характер, поскольку наступает не перед клиентом, а непосредственно перед государством. Характерно, что плата за обслуживание по указанным операциям не взимается, поэтому банк как финансовый посредник не имеет здесь собственных имущественных интересов. Гражданское правоотношение между клиентом и банком, оформленное договором банковского счета,

в данном случае является необходимой предпосылкой для возникновения и развития налогового правоотношения.

Система взаимодействий между налогоплательщиком, банком и государством складывается поэтапно из трех видов правоотношений: за гражданским правоотношением следует налоговое, за налоговым - бюджетное. Каждое предыдущее правоотношение в отношении последующего выступает элементом сложного юридического состава.

На необходимость разграничения налоговых и бюджетных правоотношений с участием банков неоднократно указывалось в юридической литературе. При этом отмечается, что перечисление и зачисление средств, поступивших в уплату налогов на счет бюджета, осуществляется в рамках бюджетных отношений; налоговое законодательство регулирует лишь отношения по исполнению платежных поручений налогоплательщиков обслуживаемыми их банками и не регулирует вопросов дальнейшего зачисления уплаченных сумм на бюджетные счета. КС РФ прямо указал: "Налоговые отношения, возникающие между налогоплательщиками и кредитными учреждениями при исполнении последними платежных поручений на списание налоговых платежей, регулируются налоговым законодательством. Отношения по зачислению средств, поступивших в уплату налогов на бюджетные счета, являются бюджетными. Таким образом, действующее налоговое и бюджетное законодательство различают понятия уплаты налога и зачисления налога" (Постановление КС РФ от 12.10.98 N 24-П).

Главная обязанность банка как финансового посредника состоит в исполнении поручений налогоплательщиков и налоговых агентов на перечисление налогов и сборов, а также решений налоговых органов о взыскании налогов.

Ēīī ò òīēīī ūá āīī òīīī

1. Как различаются понятия "субъект налогового права" и "участник налогового правоотношения"?
2. Кого законодатель относит к участникам налоговых правоотношений?
3. Являются ли филиалы субъектами налогового права? (**самостоятельно**)
4. Каковы основные права и обязанности налогоплательщика?
5. Кто и на каком основании может выступать представителем налогоплательщика?
6. Что собой представляет сборщик налога? (**самостоятельно**)
7. Каковы основы налогово-правового статуса банков?
8. Чем обусловлено появление в законодательстве института "налоговых агентов"?

ЛЕКЦИЯ 6. ЭЛЕМЕНТЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ.

План.

1. Понятие и состав элементов налогообложения.
2. Налоговые льготы.
3. Изменение срока уплаты налога и сбора, пени.

1. Понятие и состав элементов налогообложения

Элементы налогообложения представляют собой набор параметров, необходимых и достаточных для исчисления и уплаты налога. Для признания налога законно установленным недостаточно лишь формально указать его в законе, необходимо исчерпывающе определить в законе все элементы налогообложения. Нечеткое определение того или иного элемента налогообложения порождает неоднозначное толкование налогово-правовых норм, судебные споры, лишает добросовестного налогоплательщика возможности надлежаще выполнить налоговую обязанность.

КС РФ неоднократно указывал, что налог и сбор можно считать законно установленным только в том случае, если законом прямо зафиксированы все существенные элементы налогового обязательства. По мнению КС РФ, установить налог или сбор - не значит только дать ему название, необходимо определение в законе существенных элементов налоговых обязательств; одно лишь перечисление налогов и сборов в федеральных законах нельзя рассматривать как их установление, поскольку эти законы не содержат существенных элементов налоговых обязательств; федеральный законодатель при установлении налога связан требованиями полного, четкого и непротиворечивого определения правового содержания каждого из элементов устанавливаемого налога, чтобы исключить двойственность их толкования в правоприменительной практике и не допустить основанных на неопределенности налогового регулирования возможных способов уклонения от уплаты налогов (Постановления КС РФ от 18.02.97 N 3-П, от 11.11.97 N 16-П, Определения от 04.10.2001 N 183-О, от 23.06.2005 N 274-О).

Простую констатацию в законе о том, что устанавливается новый налог или сбор, судья КС РФ Н.В. Витрук очень точно назвал фикцией, поскольку в данном случае законом признается существующим то, чего на самом деле не существует, и такая норма не может быть признана соответствующей Конституции РФ.

Согласно ст. 17 НК РФ налог считается законно установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и элементы налогообложения, а именно: объект налогообложения; налоговая база; налоговая ставка; налоговый период; порядок исчисления налога; порядок и сроки уплаты налога. Указанные элементы являются основными, их определение для законодателя обязательно. Факультативным элементом выступают налоговые льготы, которые могут предусматриваться законом при установлении налога, если законодатель сочтет это необходимым.

В литературе неоднократно делались попытки расширить перечень элементов налогообложения. Отдельные авторы предлагают дополнить его такими категориями, как "предмет налога", "метод учета налоговой базы", "масштаб налога", "источник налога", "налоговый оклад", "носитель налога", "отчетность по налогу" и др. Полага-

ем, что в целях научного исследования отдельных аспектов налогообложения выделение новых элементов налогообложения может быть полезным. Но при этом нужно разграничивать атрибутивные (нормативные) и вспомогательные (доктринальные) элементы налогообложения. Дело в том, что любой системный объект научного исследования можно разложить на множество элементов, классифицируемых по самым разным основаниям. Общее число таких элементов объективно неограниченно и определяется задачами научного поиска или практическими потребностями.

Налог как объект правового регулирования также представляет собой сложную систему, состоящую из большого количества элементов, взаимосвязанных между собой. Задача законодателя состоит не в том, чтобы нормативно определить всю возможную совокупность характеристик налога (да это и невозможно), а в том, чтобы указать необходимый минимум элементов, без нормативного закрепления которых налог не может считаться законно установленным. Это, однако, не исключает возможности выделения и иных элементов налогообложения, способствующих решению отдельных проблем налогообложения. Вопрос о включении новых элементов в перечень, закрепленный в ст. 17 НК РФ, должен решаться не с позиции того, входит ли новый элемент в налог как в сложную правовую конструкцию (систему), а с позиции того, возможно ли исчислить и уплатить налог без нормативного указания этого элемента или нет.

Объект налогообложения - юридические факты (действия, события, состояния), с наличием которых у налогоплательщика налоговое законодательство связывает возникновение налоговой обязанности. Объектами налогообложения могут являться операции по реализации товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, стоимость реализованных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) либо иной объект, имеющий стоимостную, количественную или физическую характеристики, с наличием которых у налогоплательщика законодательство о налогах и сборах связывает возникновение обязанности по уплате налога (ст. 38 НК РФ). В данном определении есть неточности. В частности, стоимость товаров (работ, услуг) выступает налоговой базой, а объектом налогообложения в данном случае является реализация товаров (работ, услуг).

Согласно п. 3 ст. 3 НК РФ налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными. Тем самым предполагается, что в объекте налогообложения всегда выражается некоторое благо экономического характера, значимое для налогоплательщика. Производность налогообложения от хозяйственной деятельности (и, как следствие, обусловленность объекта налогообложения отношениями собственности) неоднократно подчеркивалась в литературе. "Не любые факт, событие, действие могут стать юридически значимыми, влекущими за собой возникновение налогового обязательства, а только те, следствием которых становится экономическая выгода налогоплательщика, которые приводят к увеличению его экономического потенциала и позволяют "делиться" с государством".

Объект налогообложения должен быть, так или иначе, связан с реализацией права частной собственности, с экономическими отношениями, с приобретением материальных благ или выгод. "С экономической точки зрения существует только два источника, из которых государство может черпать налоговые средства: результат хозяйственного процесса (прибыль, доход) и наличное имущество налогоплательщика". Плательщиком налога, по справедливому замечанию С.Г. Пепеляева, является собст-

венник, а не гражданин. Посредством уплаты налога частная собственность служит интересам общества. Прав Г.А. Гаджиев, отмечая, что "ориентир в налогообложении - не наличие трудоспособности, а определенный экономический успех в области труда, в использовании капитала или в обмене". Наличие экономического основания характеризует налоговые отношения как экономико-правовые, в которых экономические и правовые элементы переплетены и взаимосвязаны.

В соответствии с принципом однократности налогообложения каждый налог имеет самостоятельный объект налогообложения. Традиционно свое наименование налоги и сборы получают именно по экономическому основанию - налог на прибыль, сбор за право торговли, налог на имущество, земельный налог, налог на доходы физических лиц и т.д. Важное значение для определения объекта налогообложения имеют следующие дефиниции, закрепленные в НК РФ.

Имущество - виды объектов гражданских прав (за исключением имущественных прав), относящихся к имуществу в соответствии с ГК РФ. Налоговое законодательство (в отличие от гражданского) не охватывает понятием "имущество" имущественные права. Так, в судебной практике вексель не признается доходом физического лица, подлежащим налогообложению. Действительно, вексель удостоверяет обязательство займа; являясь долговым обязательством, он не может отождествляться ни с денежными средствами, ни с иной формой эквивалента, используемого в товарном обращении; более того, вексель не обладает (как иное имущество) потребительскими свойствами, позволяющими квалифицировать его как доход в натуральной форме.

Товар - любое имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации. Работа - деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы для удовлетворения потребностей организации и (или) физических лиц. В отличие от работы услугой признается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности.

Доход - экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить. Доходом могут признаваться поступления в денежной и натуральной форме, а также материальная выгода - экономические льготы и преимущества, используемые лицом по сравнению со "среднестатистическим" налогоплательщиком (например, получение беспроцентной ссуды или приобретение товаров по сниженным ценам).

Прибыль - доходы налогоплательщика, уменьшенные на величину произведенных им расходов. Дивиденд - 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. Процент - 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.

Реализация товаров, работ или услуг - передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, ре-

зультатов 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.

Налоговая база определяется законодателем как стоимостная, физическая или иная характеристика объекта налогообложения (п. 1 ст. 53 НК РФ). Главная функция налоговой базы - выразить объект налогообложения количественно, то есть его измерить. Для этого требуется выделить параметр, который будет положен в основу измерения объекта налогообложения. Но налоговая база не просто параметр, а параметр, выраженный в определенных единицах налогообложения. По верному замечанию О.А. Ногиной, элемент налога, именуемый "налоговая база", служит для того, чтобы количественно выразить объект налогообложения с применением той или иной меры исчисления.

Таким образом, налоговая база представляет собой размер (величину) объекта налогообложения в единицах налогообложения.

Налоговая база и порядок ее определения устанавливаются по каждому налогу отдельно. Задача законодателя состоит в том, чтобы из множества возможных параметров объекта налогообложения выбрать наиболее оптимальный и затем определить порядок исчисления налоговой базы применительно к конкретному налогу. Нередко у разных налогов такие параметры совпадают, но при этом налоговые базы всегда исчисляются по-разному. Ниже приводится соотношение объектов налогообложения и налоговых баз по ряду налогов:

Вид налога	Объект налогообложения	Налоговая база (в единицах налогообложения)
Налог на добавленную стоимость	Реализация товаров (работ, услуг)	Стоимость реализованных товаров (работ, услуг) в рублях
Акцизы	Реализация подакцизных товаров	Количество реализованных подакцизных товаров в натуральном выражении либо их стоимость в рублях
Налог на доходы физических лиц	Доход	Стоимостная характеристика (денежное выражение) доходов в рублях
Единый социальный налог	Выплаты и вознаграждения в пользу физических лиц	Стоимостная характеристика (денежное выражение) выплат и вознаграждений в рублях
Налог на прибыль организаций	Прибыль	Стоимостная характеристика (денежное выражение) прибыли в рублях
Налог на добычу полезных ископаемых	Полезные ископаемые	Стоимость добытых полезных ископаемых в рублях
Транспортный налог	Транспортное средство	Мощность двигателя в лошадиных силах либо валовая вместимость в регистровых тоннах либо количество единиц транспортного средства

Налог на игорный бизнес	Игровой стол, игровой автомат, касса тотализатора, касса букмекерской конторы	Общее количество
Земельный налог	Земельный участок	Кадастровая стоимость земли в рублях

Организации исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе регистров бухгалтерского учета и (или) на основе иных документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению либо связанных с налогообложением. При обнаружении ошибок (искажений), относящихся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, в текущем 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 Минфином РФ.

Остальные 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.

В НК РФ предусматривается два метода учета налоговой базы - кассовый и накопительный.

При кассовом методе для исчисления налоговой базы учитываются только те доходы (расходы), которые реально получены (произведены) налогоплательщиком. Например, денежные средства фактически поступили в кассу или зачислены на счет в банке, имущество передано в собственность и т.п.

При накопительном методе главным для исчисления налоговой базы является момент возникновения имущественных прав и обязательств. Доходами здесь признаются все суммы, право на получение которых возникло у налогоплательщика в налоговом периоде, независимо от их фактического поступления. Аналогичным образом при накопительном методе определяются и расходы налогоплательщика.

Налоговая ставка - величина налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы (п. 1 ст. 53 НК РФ). Проще говоря, налоговая ставка представляет собой размер налогового платежа на единицу налогообложения.

В зависимости от измерения объекта налогообложения налоговые ставки выражаются: 1) в процентах к налоговой базе (налог на прибыль, на имущество, НДС и др.) - так называемые адвалорные ставки; 2) в твердой денежной сумме, когда на единицу налогообложения устанавливается фиксированный размер налогового платежа (большинство акцизов, транспортный налог); 3) в комбинированной форме, сочетающей твердую и процентную составляющие (налог на имущество, переходящее в порядке наследования или дарения, некоторые акцизы, единый социальный налог).

Налоговые ставки могут быть пропорциональными, прогрессивными и регрессивными. Пропорциональная ставка имеет постоянную величину независимо от раз-

мера налоговой базы. Прогрессивная и регрессивная ставки с изменением налоговой базы также изменяются: с увеличением налоговой базы размер прогрессивной ставки возрастает, регрессивной - уменьшается (единый социальный налог).

Размер налоговой ставки определяет такую категорию, как налоговое бремя. Еще А. Смит указывал, что от снижения налогового бремени государство выиграет больше, чем от наложения непосильных податей: на освобожденные средства может иметь дополнительный доход, с которого может быть получен налог. При этом налогоплательщики с большей легкостью сделают эти платежи, что освободит государство от дополнительных расходов на сбор налогов.

В 1728 году английский писатель и сатирик Джонатан Свифт предупреждал налоговых политиков своего времени о том, что при повышении налогов действие дважды два вовсе не означает получение результата, равного четырем. Одинаково возможно получить при этом единицу. Так, чрезмерное повышение пошлин на импортируемые товары весьма вероятно приведет к снижению таможенных поступлений, поскольку эти товары дороги и люди не станут более покупать их.

Согласно теории Лэффера рост налогового бремени может приводить к увеличению государственных доходов только до какого-то предела, пока не начнет сокращаться облагаемая налогом часть национального производства. Когда этот предел будет превышен, рост налоговых ставок приведет не к увеличению, а к сокращению доходов в бюджет. Предельной ставкой для налогового изъятия в бюджет Лэффер считал 30% от суммы доходов частного лица. При больших изъятиях сокращаются сбережения населения, что влечет за собой незаинтересованность в инвестировании в те или иные отрасли экономики и общее сокращение налоговых поступлений.

Чрезмерное, необоснованное повышение налоговых ставок не только не приводит к росту бюджетных поступлений, но стимулирует налогоплательщика к уклонению от уплаты налогов, а в крайнем случае, - к отказу от объекта налогообложения (например, к отказу от налогооблагаемого имущества или предпринимательской деятельности). Уплата налога, не соответствующего экономическому состоянию налогоплательщика, по верному замечанию А.Ю. Новоженова, ведет к уменьшению его капитала и вероятному банкротству, ослабляет воспроизводящую функцию капитала и тем самым влечет за собой ухудшение экономического потенциала государства и общества в целом. "Результатом чрезмерных налогов, - отметил Ф. Рузвельт в своей речи в Питтсбурге 19 октября 1932 года, - являются бездействующие фабрики, проданные за недоимки фермы и толпы голодных людей, бродящих по улицам в поисках работы".

Налоговый период представляет собой календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате. Так, по налогу на доходы физических лиц налоговый период составляет один календарный год, по единому налогу на вмененный доход - квартал, по акцизам - календарный месяц. Налоговый период показывает, как часто требуется платить тот или иной налог, поскольку большинству объектов налогообложения свойственна протяженность существования во времени либо цикличность возникновения. Поэтому уплата налогов предполагает определенную регулярность, систематичность. Налоговый период показывает, как часто требуется платить тот или иной налог.

Налоговый период может состоять из одного или нескольких отчетных периодов, по итогам которых уплачиваются авансовые платежи. Так, налоговый период по НДС, акцизам, налогу на добычу полезных ископаемых, налогу на игорный бизнес, а также при использовании ряда специальных налоговых режимов (единый сельскохозяйственный налог, единый налог на вмененный доход для определенных видов деятельности) не имеет отчетных периодов и не подразумевает уплату авансовых платежей. В то же время единый социальный налог, налоги на прибыль и на имущество организаций исчисляются и уплачиваются с учетом авансовых платежей по итогам отчетных периодов. На отчетные периоды разбиваются длительные налоговые периоды, прежде всего, размером в календарный год. Это обусловлено требованием регулярного и равномерного поступления налоговых платежей в бюджет в течение всего финансового года.

НК РФ устанавливает общие правила расчета налогового периода, применяемого ко всем налогам. Если организация 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 будет 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 следующего за годом создания календарного года, налоговым периодом для нее будет период времени со дня создания до дня ликвидации (реорганизации) данной организации. Данные правила не применяются в отношении организаций, из состава которых выделяются либо к которым присоединяются одна или несколько организаций (ст. 55 НК РФ).

В отношении налогов, по которым налоговый период устанавливается как календарный месяц или квартал, при создании (ликвидации, реорганизации) лица 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.

Порядок исчисления налога состоит в определении суммы налога (т.н. налогового оклада), подлежащего к уплате в бюджет (внебюджетный фонд). Налог может быть исчислен: 1) самим налогоплательщиком; 2) налоговым агентом; 3) налоговым органом.

В зависимости от вида налоговой ставки исчисление налога производится: 1) как

произведение соответствующей налоговой ставки и налоговой базы - для твердых налоговых ставок; 2) как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы - для процентных (адвалорных) налоговых ставок; 3) в комбинированной форме - для комбинированных налоговых ставок.

Налог может исчисляться по итогам налогового периода без учета ранее уплаченных налоговых платежей либо нарастающим итогом. В последнем случае размер подлежащего к уплате налога определяется путем вычитания из суммы налога, исчисленной по итогам налогового (отчетного) периода, ранее уплаченных ежемесячных (ежеквартальных) авансовых платежей.

Налоговый орган исчисляет ряд налогов, уплачиваемых физическими лицами (транспортный налог, налог на имущество физических лиц, земельный налог). В данном случае законодатель стремится освободить граждан от сложной и трудоемкой работы по исчислению налогов, требующей знания налогового законодательства и специальной квалификации. Кроме того, у налогового органа больше возможностей собрать и обработать сведения, необходимые для исчисления этих налогов, чем у физического лица.

Исчислив налог, налоговый орган не позднее 30 дней до наступления срока платежа направляет налогоплательщику уведомление, где должны быть указаны размер налога, подлежащего уплате, расчет налоговой базы, а также срок уплаты налога. Налоговое уведомление может быть передано налогоплательщику лично под расписку или иным способом, подтверждающим факт и дату его получения. Если налогоплательщик уклоняется от получения налогового уведомления, оно направляется по почте заказным письмом и считается полученным по истечении шести дней с даты направления заказного письма.

Порядок и сроки уплаты налога. Сроки уплаты устанавливаются применительно к каждому налогу и определяются календарной датой или истечением периода времени, исчисляемого годами, кварталами, месяцами, неделями и днями, а также указанием на событие, которое должно наступить или произойти, либо действие, которое должно быть совершено.

Согласно ст. 6.1 НК РФ сроки в налоговом праве определяются календарной датой или истечением определенного периода времени, исчисляемого годами, кварталами, месяцами, неделями или днями. Срок может определяться также указанием на событие, которое должно неизбежно наступить. Течение срока, исчисляемого годами, месяцами, неделями или днями, начинается на следующий день после календарной даты или наступления события, которыми определено его начало.

Истечение срока, установленного налоговым законодательством, определяется по следующим правилам.

1. Срок, исчисляемый годами, истекает в соответствующие месяц и число последнего года срока. При этом годом (за исключением календарного года) признается любой период времени, состоящий из двенадцати календарных месяцев, следующих подряд.

2. Срок, исчисляемый кварталами, истекает в последний день последнего месяца срока. При этом квартал считается равным трем месяцам, отсчет кварталов ведется с начала года.

3. Срок, исчисляемый месяцами, истекает в соответствующие месяц и число последнего месяца срока. При этом месяцем признается календарный месяц. Если окончание срока приходится на месяц, в котором нет соответствующего числа, то срок истекает в последний день этого месяца.

4. Срок, исчисляемый неделями, истекает в последний день недели. При этом неделей признается период времени, состоящий из пяти рабочих дней, следующих подряд.

Налог должен быть уплачен до двадцати четырех часов последнего дня срока, установленного для его уплаты. Если документы либо денежные суммы были сданы на почту или на телеграф до двадцати четырех часов последнего дня срока, то срок не считается пропущенным. В случаях, когда последний день срока падает на нерабочий день, днем окончания срока считается ближайший следующий за ним рабочий день.

Уплата налога производится разовой уплатой всей суммы налога либо по частям (авансовые платежи в течение налогового периода). Подлежащая уплате сумма налога уплачивается в безналичной форме либо наличными денежными средствами. Организации осуществляют уплату налогов в безналичной форме (за редкими исключениями), переводя денежные средства со своих банковских счетов в бюджет. Физические лица уплачивают налоги, как правило, путем внесения наличных денежных средств в учреждения Сбербанка России. При отсутствии банка физическое лицо может уплачивать налог через кассу органа местного самоуправления либо через организацию связи (ст. 58 НК РФ).

Согласно п. 3 ст. 45 НК РФ обязанность по уплате налога исполняется в национальной валюте Российской Федерации. Иностранными организациями, а также физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами РФ, обязанность по уплате налога может исполняться в иностранной валюте.

Налог должен быть уплачен за счет средств налогоплательщика, то есть налоговый платеж носит личный характер. До вступления в силу НК РФ это требование не носило характера безусловного требования. Так, Указом Президента РФ от 22.12.93 N 2270 "О некоторых изменениях в налогообложении и во взаимоотношениях бюджетов различных уровней" предусматривалась возможность беспорного взыскания недоимок в виде обращения взыскания на суммы, причитающиеся недоимщику от его дебиторов. В настоящее время возможность уплаты налога одним лицом за другое ограничивается случаями, прямо указанными в НК РФ (налоговые агенты, наследники налогоплательщика, правопреемники по реорганизуемым организациям), и осуществляется исключительно за счет имущества самого налогоплательщика. Какие-либо соглашения об уступках или переводе налоговых обязанностей между налогоплательщиком и третьими лицами признаются ничтожными, не порождая правовых последствий.

Очень важно точно определить адресата налогового платежа, то есть тот бюджет или внебюджетный фонд, в который согласно налоговому законодательству должно произойти зачисление суммы налога.

2. Налоговые льготы

В необходимых случаях при установлении налога в акте налогового законодательства могут предусматриваться налоговые льготы и основания для их использова-

ния налогоплательщиком. Налоговые льготы - это преимущества, предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков, включая возможность не уплачивать налог либо уплачивать его в меньшем размере. Сущность налоговой льготы состоит в снижении налогового бремени. При этом налоговые льготы не могут носить индивидуальный характер, то есть предоставляться конкретным, персонально поименованным налогоплательщикам.

Налоговые льготы являются факультативным элементом налогообложения, поскольку их установление целиком и полностью зависит от усмотрения законодателя. Для отдельных налогов и сборов - например, для налога на игорный бизнес, водного налога - какие-либо льготы могут и не устанавливаться.

Налоговые льготы предоставляются либо в целях социального выравнивания материального положения различных групп налогоплательщиков, материального вознаграждения за особые заслуги перед государством, для стимулирования тех или иных отраслей, производств, направлений коммерческой деятельности, поддержки отечественного товаропроизводителя, привлечения в страну иностранных инвестиций (оффшорные зоны) и т.д. Как верно замечает В.Е. Кузнеченкова, в большинстве случаев налоговые льготы призваны выполнять стимулирующую функцию и устанавливаются в целях развития производства, предпринимательства, фермерства, благотворительности, инвестиционной деятельности.

Налоговые льготы являются законными средствами оптимизации налогообложения, их использование не может свидетельствовать о недобросовестности налогоплательщика. Как указал КС РФ, когда законом предусматриваются те или иные льготы, освобождающие от уплаты налогов или позволяющие снизить их сумму, обязанность платить законно установленные налоги предполагает необходимость их уплаты лишь в той части, на которую льготы не распространяются, и именно в этой части на таких налогоплательщиков возлагается ответственность за неуплату законно установленных налогов (Постановление КС РФ от 27.05.2003 N 9-П).

Налоговая льгота - разновидность субъективного права. Поэтому налогоплательщик вправе отказаться от использования льготы либо приостановить ее использование на один или несколько налоговых периодов. Однако право налогоплательщика на отказ от соответствующей льготы может быть ограничено законодателем. Дело в том, что налоговая льгота как элемент налогообложения является частью юридической конструкции налога, и в некоторых случаях добровольный отказ налогоплательщика от реализации налоговой льготы до истечения периода ее действия может нарушать механизм исчисления и уплаты налога, чем создавались бы препятствия для реализации конституционной обязанности платить законно установленные налоги и сборы, как того требует ст. 57 Конституции РФ, и существенно затруднялся бы налоговый контроль.

В частности, ст. 145 НК РФ, регулирующая освобождение организаций и индивидуальных предпринимателей от исполнения обязанностей плательщика НДС, не предусматривает добровольный отказ налогоплательщика от данной льготы до истечения соответствующего срока; такой отказ возможен только в отношении будущих налоговых периодов. Налогоплательщик, освобожденный от исполнения обязанностей, связанных с исчислением и уплатой НДС, не вправе включать сумму данного

налога в цену товара. Налоговое законодательство лишь предоставляет налогоплательщику право, но не обязывает его отказаться от использования налоговой льготы на один или несколько налоговых периодов.

Однако, подчеркнул КС РФ, осуществляя соответствующий выбор, налогоплательщик вправе требовать реализации только того механизма предоставления налоговой льготы, который закреплен в законе. При этом установление в НК РФ особенностей применения налоговых льгот, в том числе в виде некоторых ограничений права налогоплательщика отказаться от использования налоговой льготы, также не направлено на ущемление конституционных прав и свобод налогоплательщика, поскольку законодатель, вводя налоговую льготу, вправе предусмотреть и особый порядок ее использования (Определение КС РФ от 05.02.2004 N 43-О).

Формы налоговых льгот достаточно разнообразны. Рассмотрим отдельные виды налоговых льгот, к которым относятся:

1) освобождение отдельных категорий налогоплательщиков от уплаты налога. Так, согласно п. 1 ст. 145 НК РФ организации и индивидуальные предприниматели имеют право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой НДС, если за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих лиц без учета НДС не превысила в совокупности один миллион рублей. Законы многих субъектов РФ освобождают от уплаты некоторых региональных налогов и сборов пенсионеров, инвалидов, другие категории налогоплательщиков. Освобождение от уплаты налога может носить бессрочный характер или же предоставляться на определенный срок (т.н. "налоговые каникулы");

2) освобождение отдельных объектов от налогообложения. Например, ст. 217 НК РФ предусматривает более тридцати видов доходов, не подлежащих налогообложению налогом на доходы физических лиц, включая государственные пособия, пенсии, стипендии, компенсационные выплаты, алименты, гранты и др. От налогообложения акцизами освобождается передача подакцизных товаров одним структурным подразделением организации для производства других подакцизных товаров другому такому же структурному подразделению этой организации; реализация денатурированного этилового спирта; первичная реализация (передача) конфискованных и (или) бесхозных подакцизных товаров и др. (ст. 183 НК РФ). НК РФ устанавливает 14 видов выплат, не облагаемых единым социальным налогом (ст. 238) и почти три десятка доходов, не подлежащих налогообложению налогом на прибыль организаций (ст. 251).

В отношении имущественных налогов эта льгота выражается в освобождении от налогообложения отдельных видов имущества. В частности, от налогообложения освобождаются памятники истории и культуры федерального значения, объекты социально-культурной сферы, используемые для нужд культуры и искусства, образования, физической культуры и спорта, здравоохранения и социального обеспечения, космические объекты и некоторые другие виды имущества (ст. 381 НК РФ).

Иногда налоговые льготы представляют собой определенное сочетание налоговых освобождений и по субъекту, и по объекту одновременно. Например, согласно ст. 381 НК РФ от уплаты налога на имущество освобождаются организации и учрежде-

ния уголовно-исполнительной системы Минюста РФ - в отношении имущества, используемого для осуществления возложенных на них функций; религиозные организации - в отношении имущества, используемого ими для осуществления религиозной деятельности, и т.п.;

3) понижение налоговой ставки. В настоящее время общая ставка по НДС составляет 18%, но в отношении некоторых продовольственных товаров и товаров для детей, периодических печатных изданий, отдельных медицинских товаров применяется ставка в два раза меньшая. Общая ставка по налогу на доходы физических лиц составляет 13%, но в отношении дивидендов размер ставки снижается до 9%.

4) налоговые вычеты. Эта льгота состоит в исключении отдельных сумм из налоговой базы. В некоторых случаях налоговые вычеты производятся непосредственно из исчисленной суммы налога, подлежащей к уплате. В зависимости от влияния на результаты налогообложения налоговые вычеты подразделяются на лимитированные (размер скидок ограничен прямо или косвенно) и нелимитированные (налоговая база может быть уменьшена на всю сумму расходов налогоплательщика).

Глава 23 "Налог на доходы физических лиц" устанавливает четыре вида налоговых вычетов - стандартные, социальные, имущественные и профессиональные. Так, каждое физическое лицо имеет право на стандартный налоговый вычет в размере 400 рублей, который предоставляется ежемесячно и действует до месяца, в котором доход налогоплательщика, исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода работодателем, предоставляющим данный налоговый вычет, превысит 20 тыс. рублей (пп. 3 п. 1 ст. 218 НК РФ). Данный вычет представляет собой реализацию идеи о необходимости установления в законодательстве некоторого минимума доходов, свободных от налогообложения, который существует в налоговых системах большинства государств мирового сообщества. "Величина этого минимума всегда определялась в зависимости от уровня средних потребностей населения, от уровня инфляции, от фискальных потребностей государства". К сожалению, какое-либо обоснование размеров налогового вычета в 400 рублей, его привязка к прожиточному минимуму, потребительской корзине, инфляционным процессам либо другим показателям в настоящее время отсутствуют.

Тема налоговых льгот нередко увязывается с проблемой справедливости налогообложения. С одной стороны, справедливость требует, чтобы все налогоплательщики обладали равным правовым статусом, без учета их индивидуальных особенностей. Налоговые льготы одним социальным группам перекладывают налоговое бремя на других налогоплательщиков. С другой стороны, абсолютное юридическое равенство может обернуться тяжелыми социальными последствиями для отдельных категорий налогоплательщиков. В частности, для инвалидов, пенсионеров, детей, безработных или лиц, пострадавших от стихийных бедствий, отсутствие привилегий изначально не позволит наравне со всеми конкурировать в условиях единого правопорядка. Чтобы гарантировать этим лицам минимально достойный уровень жизни, их налогово-правовой статус должен содержать льготы, преференции, преимущества, различные формы социальной поддержки (например, предоставление льгот для благотворительной деятельности).

Последнее является неизбежным отклонением от формально-юридического ра-

венства, но отклонением обоснованным, соответствующим принципам справедливости и гуманизма. Предоставлением различного рода налоговых льгот в сфере налогообложения реализуется идея социальной солидарности. "Справедливые льготы отдельным гражданам, - верно отмечает М.В. Баглай, - исправляют этические пороки формального равенства между всеми гражданами".

3. Изменение срока уплаты налога и сбора, пени.

Изменение срока уплаты налога и сбора, а также пени (далее - изменение срока уплаты налога) представляет собой перенос установленного срока уплаты налога на более поздний срок без применения к налогоплательщику налоговых санкций. Некоторые авторы относят данную процедуру к разновидности налоговых льгот. Полагаем, что это неверный подход, поскольку изменение срока уплаты налога носит ярко выраженный индивидуальный характер, а налоговые льготы могут предоставляться не персонифицированным лицам, а только некоторым категориям налогоплательщиков, выделенным в особую группу по тем или иным критериям.

Порядок изменения срока уплаты налога установлен главой 9 НК РФ. Срок уплаты налога может быть изменен в отношении всей подлежащей уплате суммы налога либо ее части, а также по одному или нескольким налогам. В качестве меры обеспечения здесь может применяться залог или поручительство. Подача заявления об изменении срока уплаты налога в той или иной форме не приостанавливает начисления пеней на сумму налога, подлежащую уплате.

Изменение срока уплаты налога может осуществляться в четырех формах: 1) отсрочка, 2) рассрочка, 3) налоговый кредит, 4) инвестиционный налоговый кредит (далее - ИНК). Первые три формы действуют в отношении всех налогоплательщиков и налоговых агентов, а ИНК - только в отношении налогоплательщиков-организаций.

За предоставление отсрочки, рассрочки или налогового кредита взимаются проценты в размере 1/2 ставки рефинансирования ЦБ РФ для отсрочек и рассрочек, ставки рефинансирования - для налоговых кредитов. Размер процентов за предоставление ИНК определяется в договорном порядке в пределах 1/2 - 1/4 ставки рефинансирования. Уплата процентов обусловлена тем, что неуплаченная своевременно сумма налога образует задолженность (недоимку) перед бюджетом, и поэтому взаимоотношения между государством и налогоплательщиком фактически трансформируются в правоотношение между кредитором и должником.

"Перенос срока исполнения налоговой обязанности, - отмечает Ю.А. Крохина, - фактически означает предоставление возмездного кредита со стороны государства налогоплательщику за счет средств того бюджета или внебюджетного фонда, в доход которого должны были поступить неуплаченные вовремя налоги" <*>. Проценты не взимаются, если основаниями для получения отсрочки, рассрочки, налогового кредита являются причинение налогоплательщику ущерба в результате обстоятельств непреодолимой силы, а также задержка бюджетного финансирования или оплаты выполненного лицом государственного заказа.

К обстоятельствам, исключаящим изменение срока уплаты налога, относятся: 1) возбуждение уголовного дела по признакам преступления, связанного с нарушением налогового законодательства; 2) проведение производства по делу о налоговом пра-

вонарушении либо по делу об административном правонарушении, связанном с нарушением налогового законодательства; 3) наличие достаточных оснований полагать, что лицо воспользуется таким изменением для сокрытия своих денежных средств или иного имущества, подлежащего налогообложению, либо это лицо собирается выехать за пределы России на постоянное жительство.

Субъектами, уполномоченными принимать решения об изменении срока уплаты налога, являются: по федеральным налогам и сборам - Минфин РФ; по региональным и местным налогам и сборам - финансовые органы субъекта РФ и муниципального образования; по налогам и сборам, подлежащим уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации, - ГТК РФ или уполномоченные им таможенные органы; по государственной пошлине - уполномоченные органы, осуществляющие контроль за уплатой государственной пошлины; по налогам и сборам, поступающим во внебюджетные фонды, органы внебюджетных фондов. Как видим, налоговые органы не наделены правом принимать решения об изменении срока уплаты налога.

Региональными законами и муниципальными нормативными актами могут быть установлены дополнительные (по отношению к НК РФ) основания и иные условия предоставления отсрочки, рассрочки и ИНК в отношении региональных и местных налогов. Что касается налогового кредита, то основания и условия его предоставления устанавливаются исключительно НК РФ.

Статья 68 НК РФ называет следующие основания прекращения действия отсрочки, рассрочки, налогового кредита или ИНК: 1) истечение срока действия соответствующего решения; 2) истечение срока действия договора; 3) досрочная уплата налогоплательщиком всей суммы задолженности; 4) нарушение налогоплательщиком условий предоставления отсрочки, рассрочки, налогового кредита, инвестиционного налогового кредита. В указанных случаях уполномоченный орган вправе прекратить действие отсрочки (рассрочки) по уплате налогов в одностороннем порядке, а действие договоров о налоговом кредите или ИНК досрочно прекращается по соглашению сторон или по решению суда.

Отсрочка по уплате налога представляет собой изменение срока уплаты налога с единовременной уплатой налогоплательщиком суммы задолженности, рассрочка - с поэтапной уплатой суммы задолженности, то есть по частям с периодичностью, установленной уполномоченным органом. Они предоставляются на срок от одного до шести месяцев.

В закрытый перечень оснований предоставления отсрочки (рассрочки) по уплате налога входит: 1) причинение ущерба в результате стихийного бедствия, технологической катастрофы или иных обстоятельств непреодолимой силы; 2) задержка финансирования из бюджета или оплаты выполненного налогоплательщиком государственного заказа; 3) угроза банкротства в случае единовременной выплаты налога; 4) тяжелое имущественное положение физического лица, исключающее возможность единовременной уплаты налога; 5) сезонный характер производства и (или) реализации товаров (работ, услуг).

Решение о предоставлении отсрочки (рассрочки) по уплате налога или об отказе в ее предоставлении принимается уполномоченным органом в течение одного месяца

со дня получения заявления налогоплательщика и должно содержать указание на сумму задолженности, налог, по уплате которого предоставляется отсрочка (рассрочка), сроки и порядок уплаты суммы задолженности и начисляемых процентов, а также документы об имуществе, которое является предметом залога (поручительства).

Налоговый кредит - изменение срока уплаты налога на срок от трех месяцев до одного года при наличии хотя бы одного из следующих оснований: 1) причинении ущерба в результате стихийного бедствия, технологической катастрофы или иных обстоятельств непреодолимой силы; 2) задержки финансирования из бюджета или оплаты выполненного налогоплательщиком государственного заказа; 3) угрозы банкротства в случае единовременной выплаты налога.

Подача и рассмотрение заявления о предоставлении налогового кредита, принятие по нему решения и вступление его в действие производятся в том же порядке и в сроки, что предусмотрены для отсрочки (рассрочки) по уплате налога. Решение о предоставлении налогового кредита является основанием для заключения договора о налоговом кредите, который предусматривает сумму задолженности (с указанием на налог, по уплате которого предоставлен налоговый кредит), срок действия договора, начисляемые на сумму задолженности проценты, порядок погашения суммы задолженности и начисленных процентов, документы об имуществе, которое является предметом залога (поручительства), ответственность сторон.

Инвестиционный налоговый кредит - изменение срока уплаты налога на срок от одного года до пяти лет, при котором организации предоставляется возможность в течение определенного срока уменьшать свои налоговые платежи с последующей поэтапной уплатой суммы кредита и начисленных процентов.

ИНК предоставляется по налогу на прибыль организации, а также по региональным и местным налогам. Налоговые платежи уменьшаются в течение всего срока действия договора об ИНК до тех пор, пока сумма, не уплаченная организацией в результате всех таких уменьшений (накопленная сумма кредита), не станет равной сумме кредита, предусмотренной договором. Размер кредита и порядок уменьшения налоговых платежей определяются договором об ИНК. В каждом отчетном периоде суммы, на которые уменьшаются платежи по налогу, не могут превышать 50% размеров платежей по налогу, определенных без учета договоров об ИНК. При этом накопленная в течение налогового периода сумма кредита не может превышать 50% размеров суммы налога, подлежащего уплате организацией за этот налоговый период.

ИНК может предоставляться при наличии хотя бы одного из трех оснований:

1) проведение научно-исследовательских, 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 внедренческой или инновационной деятельности, в том числе создание новых или совершенствование применяемых технологий, создание новых видов сырья или материалов;

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

При предоставлении ИНК по первому основанию сумма кредита составляет 30%

стоимости приобретенного оборудования, по двум последним - общая сумма ИНК определяется в договорном порядке. Тем самым стимулируется производственная активность налогоплательщика в направлениях, в которых заинтересовано государство. ИНК предоставляется на основании заявления организации и оформляется договором об ИНК, форма которого устанавливается органом исполнительной власти, принимающим решение о предоставлении ИНК. Решение о предоставлении ИНК принимается в течение одного месяца со дня получения заявления. Наличие у организации одного или нескольких договоров об ИНК не может служить препятствием для заключения другого договора об ИНК по иным основаниям. Договор об ИНК 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 ИНК, либо определяются условия такой реализации (передачи).

Êí î ðíëü ùá âí î ðíü

1. Что собой представляют элементы налогообложения?
2. Какова роль объекта налогообложения и налоговой базы в процессе исчисления и уплаты налога?
3. Для чего устанавливаются налоговые льготы?
4. Каковы обстоятельства, исключаящие изменение срока уплаты налога?
5. В каком порядке предоставляются налоговый кредит и инвестиционный налоговый кредит?
6. Что собой представляют отсрочка и рассрочка по уплате налога?

ЛЕКЦИЯ 7. ИСПОЛНЕНИЕ НАЛОГОВОЙ ОБЯЗАННОСТИ.

План.

1. Общие вопросы исполнения налоговой обязанности.
2. Добровольное исполнение налоговой обязанности.
3. Принудительное исполнение налоговой обязанности.
4. Способы обеспечения исполнения налоговой обязанности.
5. Зачет и возврат излишне уплаченных или взысканных налогов.

1. Общие вопросы исполнения налоговой обязанности

Центральным звеном в предмете налогового права является налоговое правоотношение между государством и налогоплательщиком по поводу уплаты налога. В его содержании выделяется юридическая обязанность налогоплательщика своевременно и в полном объеме уплачивать законно установленные налоги и сборы. Ее традиционно называют налоговой обязанностью, учитывая особый, базовый характер в системе субъективных прав и обязанностей налогоплательщика.

Таким образом, категория "налоговая обязанность" может употребляться в широком и узком значении. В первом случае под налоговой обязанностью понимают любую юридическую обязанность налогоплательщика, установленную налоговым законодательством, во втором - исключительно обязанность по уплате налога. Именно в узком значении - как обязанность по уплате налогов и сборов - будет употребляться термин "налоговая обязанность" в дальнейшем.

Некоторые авторы предлагают в качестве категории, равнозначной налоговой обязанности, использовать налоговое обязательство. Полагаем, с такой позицией нельзя согласиться. Термин "обязательство" имеет ярко выраженную частноправовую природу и основывается на свободно выраженном волеизъявлении лица тем или иным образом (по своему усмотрению) реализовать свою правосубъектность в рамках диспозитивного правового регулирования. Таким образом, обязательство - это разновидность юридической обязанности, добровольно принимаемая на себя лицом, участвующим в правоотношениях диспозитивного, как правило, договорного характера. Проще говоря, обязательство - это всегда самообязывание по схеме "я обязуюсь".

В сфере налогообложения обязательством является, например, поручительство, в силу которого третье лицо обязуется перед налоговыми органами исполнить в полном объеме обязанность налогоплательщика по уплате налогов, если последний не уплатит в установленный срок причитающиеся суммы налога и пеней. Не случайно законодатель внес изменения в п. 4 ст. 74 НК РФ, заменив применительно к поручителю слова "своих обязанностей" на формулировку "взятых на себя обязательств". Возникновение же и исполнение налоговой обязанности не зависят от желания (усмотрения, волеизъявления) самого налогоплательщика, а вытекают непосредственно из закона. Императивный метод налогового права не предполагает возможности освободить кого-либо от уплаты налога по усмотрению одного из участников налоговых правоотношений; тем более от исполнения налоговой обязанности не вправе отказаться сам налогоплательщик.

Обязанность по уплате налога - единственная в системе обязанностей налого-

плательщика - носит конституционно-правовой характер. В ст. 57 Конституции РФ устанавливается, что "каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы". Несмотря на то, что эта норма расположена в главе второй "Права и свободы человека и гражданина", она в равной мере распространяет свое действие не только на физических лиц, но и на организации (Постановление КС РФ 24.10.96 N 17-П).

Налоговая обязанность возникает, изменяется и прекращается при наличии оснований, установленных налоговым законодательством. Общими основаниями являются наличие у налогоплательщика объекта налогообложения и истечение налогового периода, по окончании которого налог должен быть исчислен и уплачен. В то же время по каждому налогу могут устанавливаться свои особенные основания - самостоятельные юридические факты, формирующие сложный фактический состав. Например, в отношении окладных налогов, исчисление которых производят налоговые органы (транспортный и земельный налог, налог на имущество физических лиц) таким основанием выступает обязательное уведомление налогоплательщика об уплате налога.

Согласно ст. 44 НК РФ налоговая обязанность прекращается: 1) с уплатой налога (сбора) налогоплательщиком; 2) с возникновением иных обстоятельств, с которыми налоговое законодательство связывает прекращение налоговой обязанности; 3) со смертью налогоплательщика или с признанием его умершим; 4) с ликвидацией организации-налогоплательщика.

По общему правилу налоговая обязанность прекращается ее надлежащим исполнением, то есть когда налог уплачен налогоплательщиком своевременно и в полном объеме. К числу иных обстоятельств, влекущих прекращение налоговой обязанности, можно отнести: удержание налога налоговым агентом (п. 2 ст. 45 НК); принудительное взыскание налога за счет безналичных денежных средств либо иного имущества налогоплательщика (ст. ст. 46 - 48 НК); уплата налога реорганизованной организацией ее правопреемником (ст. 50 НК); уплата налога лицом, уполномоченным органом опеки и попечительства, за безвестно отсутствующего налогоплательщика (п. 1 ст. 51 НК); уплата налога опекуном за недееспособного налогоплательщика (п. 2 ст. 51 НК); списание безнадежных долгов по налогам (ст. 59 НК); уплата налога поручителем за налогоплательщика (ст. 74 НК); зачет излишне уплаченной или излишне взысканной суммы налога в счет предстоящих платежей (ст. ст. 78, 79 НК) и др.

Смерть налогоплательщика или признание умершим также прекращает налоговую обязанность, что обусловлено личным характером уплаты налога. Исключение составляют поимущественные налоги умершего лица либо лица, признанного умершим, которые погашаются в пределах стоимости наследственного имущества.

НК РФ предусматривает возможность приостановления исполнения налоговой обязанности. Согласно п. 3 ст. 51 НК РФ исполнение обязанности по уплате налогов и сборов физических лиц, признанных безвестно отсутствующими или недееспособными, а также обязанность по уплате причитающихся пеней и штрафов приостанавливается по решению налогового органа в случае недостаточности (отсутствия) денежных средств налогоплательщиков. При принятии в дальнейшем решения об отмене признания физического лица безвестно отсутствующим или недееспособным приостановленное исполнение налоговой обязанности возобновляется со дня принятия указанного решения.

2. Добровольное исполнение налоговой обязанности

Исполнение обязанности по уплате налога может быть как добровольным (уплата налога), так и принудительным (взыскание налога). Добровольность в данном случае понимается не как свобода выбора - платить или не платить налог по своему усмотрению, а как самостоятельное исчисление и уплата налога налогоплательщиком без применения мер государственного принуждения. Согласно п. 1 ст. 45 НК РФ налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога, если иное не предусмотрено налоговым законодательством. Налоговая обязанность считается исполненной надлежащим образом, когда налог уплачен полностью и своевременно, то есть в установленный срок. При этом налогоплательщик вправе уплатить налоги досрочно.

Обязанность по уплате налога исполняется в национальной валюте Российской Федерации. Вместе с тем иностранными организациями, а также физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами РФ, в иных предусмотренных законом случаях (например, при уплате таможенных платежей) налоговая обязанность может исполняться в иностранной валюте (п. 3 ст. 45 НК РФ).

Согласно п. 5 ст. 46 НК РФ принудительное взыскание налога может производиться не только с рублевых, но и с валютных счетов налогоплательщика или налогового агента, за исключением ссудных и бюджетных счетов. При этом взыскание производится в сумме, эквивалентной сумме платежа в рублях по курсу ЦБ 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. По общему правилу налог должен быть уплачен самим налогоплательщиком. Возможность уплаты налога одним лицом за другое ограничивается случаями, прямо указанными в НК РФ (налоговые агенты, наследники, поручители, опекуны, правопреемники и др.), и осуществляется за счет имущества самого налогоплательщика. При этом какие-либо соглашения об уступках или переводе налоговых обязанностей между налогоплательщиком и третьими лицами - т.н. "налоговые оговорки" - ничтожны и не порождают правовых последствий.

Так, п. 9 ст. 226 НК РФ предусматривает, что уплата налога за счет средств налоговых агентов не допускается; самостоятельность исполнения обязанностей налогового агента заключается в совершении действий по перечислению налогов в бюджет от своего имени и за счет тех денежных средств, которые ими были удержаны из сумм выплат, произведенных налогоплательщику; при заключении договоров и иных сделок запрещается включение в них условий, в соответствии с которыми выплачивающие доход налоговые агенты принимают на себя обязательства нести расходы, связанные с уплатой налога за физических лиц.

Налог должен быть уплачен за счет средств, принадлежащих налогоплательщику на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления. Как указал КС РФ, "платежные документы на уплату налога должны исходить от налогоплательщика и быть подписаны им самим, а уплата должна производиться за счет средств налогоплательщика, находящихся в его свободном распоряжении, то есть за счет его собственных средств. Налогоплательщик обязан самостоятельно, то есть от

своего имени и за счет своих собственных средств, уплатить сумму налога в бюджет. При этом на факт признания налоговой обязанности исполненной не влияет то, в какой форме - безналичной или наличной - происходит уплата денежных средств; важно, чтобы из представленных платежных документов можно было четко установить, что соответствующая сумма налога уплачена именно этим налогоплательщиком и именно за счет его собственных денежных средств. Иное толкование понятия "самостоятельное исполнение налогоплательщиком своей обязанности по уплате налога" приводило бы к невозможности четко персонифицировать денежные средства, за счет которых производится уплата налога. Тем самым допускалось бы недопустимое вмешательство третьих лиц в процесс уплаты налога налогоплательщиком, что не только препятствовало бы результативному налоговому контролю за исполнением каждым налогоплательщиком своей налоговой обязанности, но и создавало бы выгодную ситуацию для уклонения недобросовестных налогоплательщиков от законной обязанности уплачивать налоги путем неотражения на своем банковском счете поступающих доходов" (Определение КС РФ от 22.01.2004 N 41-О).

Важно четко установить момент, когда налог считается уплаченным налогоплательщиком. Долгое время этот вопрос носил дискуссионный характер. Если бы государство и налогоплательщик в рамках налогово-бюджетных взаимодействий были связаны между собой напрямую, проблемы в определении момента уплаты налога не возникало бы. Но между ними существует связующее звено в виде банков, выступающих своеобразными "финансовыми посредниками". Налоговые платежи поступают в бюджет поэтапно через банковскую систему, причем зачастую именно от добросовестности банка, обслуживающего налогоплательщика, зависит своевременность и полнота уплаты налога.

Закон РФ "Об основах налоговой системы в Российской Федерации", установив, что обязанность налогоплательщика по уплате налога прекращается уплатой им налога, не определил момент, когда налог считается уплаченным. Суды первоначально признавали таким моментом дату зачисления налога в бюджет (внебюджетный фонд). В судебной практике сложилась позиция, что обязанность по уплате налога может считаться исполненной лишь при поступлении соответствующих сумм в бюджет; в противном случае имеет место недоимка, которая может быть взыскана с налогоплательщика в общем порядке. Такой подход был основан на гражданско-правовой конструкции правоотношения между банком и налогоплательщиком, где банк рассматривался как представитель налогоплательщика, перечисляющий по его поручению налоги в бюджет. Реализация данной позиции приводила к многочисленным конфликтным ситуациям, когда денежные средства налогоплательщиков списывались с их расчетных счетов, но из-за недобросовестных действий обслуживающих их банков в бюджет не поступали, а впоследствии налоговые органы взыскивали с этих налогоплательщиков недоимки.

Ситуация изменилась после рассмотрения проблемы в КС РФ, который указал: "Налогоплательщик не может нести ответственность за действия всех лиц, участвующих в многостадийном процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет. Конституционная обязанность налогоплательщика по уплате налогов должна считаться исполненной в тот момент, когда изъятие части его имущества, предназначенной для уплаты в бюджет в качестве налога, фактически произошло. Такое изъятие происходит в момент списания

банком с расчетного счета налогоплательщика соответствующих средств в уплату налога, после чего имущество налогоплательщика уже изъято, то есть налог уплачен. Поэтому положение об уплате налога, закрепленное в ст. 57 Конституции РФ, должно пониматься как фактическое изъятие налога у налогоплательщиков. Повторное же взыскание с добросовестного налогоплательщика непоступивших в бюджет налогов нарушает конституционные гарантии частной собственности. Взыскиваемые денежные суммы в таком случае не являются недоимкой, поскольку конституционная обязанность по уплате налогов считается исполненной в тот момент, когда изъятие части имущества добросовестного налогоплательщика в рамках публично-правовых отношений фактически произошло" (Постановление КС РФ от 12.10.98 N 24-П).

Выводы КС РФ соответствуют идее справедливости юридической ответственности. Действительно, недопустимо привлечение к ответственности налогоплательщика за совершение им действий, правомерных и обязательных в силу императивных публично-правовых норм. Предъявив банку платежное поручение на уплату налога, налогоплательщик действует добросовестно. Дальнейшее движение налогового платежа находится вне зоны контроля налогоплательщика, который не имеет возможности ни повлиять, ни проконтролировать действия банка. Поэтому именно банки должны нести ответственность перед государством за надлежащее перечисление сумм налога в бюджет.

С принятием части первой НК РФ вопрос о моменте уплаты налога был решен окончательно и в пользу налогоплательщика. Пункт 2 ст. 45 НК РФ закрепил, что обязанность по уплате налога считается исполненной налогоплательщиком с момента предъявления в банк поручения на уплату налога при наличии достаточного денежного остатка на его счете в банке. Если налог уплачивается наличными денежными средствами, налоговая обязанность считается исполненной с момента внесения денежной суммы в счет уплаты налога в банк, кассу органа местного самоуправления либо соответствующую организацию связи.

Налог не признается уплаченным в случае: 1) отзыва налогоплательщиком платежного поручения на перечисление суммы налога в бюджет (внебюджетный фонд); 2) возврата банком налогоплательщику данного платежного поручения (например, при неправильном заполнении платежного поручения); 3) если на момент предъявления поручения в банк налогоплательщик имеет иные неисполненные требования, предъявленные к счету, которые в соответствии с гражданским законодательством исполняются в первоочередном порядке, и налогоплательщик не имеет достаточных денежных средств на счете для удовлетворения всех требований.

Признание налога уплаченным с момента предъявления налогоплательщиком в банк соответствующего поручения породила проблему уплаты налогов через неплатежеспособные банки. В судебной практике был поставлен вопрос о том, может ли налог считаться уплаченным при формальном списании денежных средств со счета налогоплательщика в банке, если эти суммы реально не перечисляются в бюджет из-за фактического отсутствия денежных средств на расчетном счете налогоплательщика или на корреспондентском счете банка. По мнению налоговых органов, такая ситуация свидетельствует о злоупотреблениях со стороны банков и налогоплательщиков, поскольку позволяет уклоняться от уплаты налогов - путем формального (но не фактического) перечисления платежей через "проблемные" банки.

Для разрешения этой ситуации КС РФ был вынужден обосновать наличие в налоговом законодательстве презумпции добросовестности налогоплательщиков, подчеркнув, что его выводы, направленные на защиту конституционных гарантий частной собственности, на недобросовестных налогоплательщиков не распространяются. Презумпция добросовестности в сфере налоговых правоотношений означает признание налогоплательщика лицом, исполнившим обязанность добросовестно, если иное не доказано налоговым органом. Таким образом, недобросовестность налогоплательщика, заведомо знающего о неплатежеспособности обслуживающего его банка и стремящегося посредством взаимоотношения с ним уклониться от уплаты налогов, обязаны доказывать налоговые органы.

В случае непоступления в бюджет налоговых платежей для установления недобросовестности налогоплательщиков налоговые органы вправе - в целях обеспечения баланса государственных и частных интересов - осуществлять необходимую проверку и предъявлять в судах требования, обеспечивающие поступление налогов в бюджет. При оценке добросовестности налогоплательщика имеют значение такие обстоятельства, как наличие у налогоплательщика счетов в других банках, намеренное открытие расчетного счета в "проблемном банке", перечисление денежных средств налогоплательщику покупателем внутри одного банка с последующей уступкой покупателем своего права на получение товара третьему лицу, поступление денег на счет налогоплательщика от погашения векселей банков, на корреспондентских счетах которых отсутствуют денежные средства, досрочная уплата налога из "проблемного банка" и т.п. <*>.

Кроме того, налоговые органы вправе систематически информировать налогоплательщиков о тех банках, к услугам которых для перечисления налоговых платежей прибегать не следует, а также - в целях побуждения добросовестных налогоплательщиков к исполнению своих налоговых обязательств и пресечения случаев злоупотреблений при выборе банка для перечисления налогов в бюджет - предъявлять к налогоплательщикам требования об отзыве своих расчетных документов на списание налогов (Определение КС РФ от 25.07.2001 N 138-О).

НК РФ регулирует момент уплаты налога применительно к специальным ситуациям. Так, при зачете излишне уплаченных или взысканных сумм налогов налоговая обязанность считается исполненной после вынесения налоговым органом или судом решения о зачете. Если обязанность по исчислению и удержанию налога возложена на налогового агента, то налоговая обязанность считается выполненной с момента удержания налога последним.

НК РФ определяет особенности исполнения обязанности по уплате налогов при ликвидации и реорганизации организации. Согласно ст. 49 НК РФ налоговая обязанность ликвидируемой организации исполняется ликвидационной комиссией за счет денежных средств самой организации, в том числе полученных от реализации ее имущества. Если денежных средств ликвидируемой организации, в том числе полученных от реализации ее имущества, недостаточно для исполнения в полном объеме налоговой обязанности, остающаяся задолженность должна быть погашена учредителями (участниками) указанной организации. При применении данной нормы необходимо учитывать, что такая ответственность возможна только в том случае, когда в со-

ответствии с гражданским законодательством учредители (участники) ликвидируемого юридического лица несут субсидиарную ответственность по его долгам.

Исполнение налоговой обязанности при реорганизации юридического лица возлагается на его правопреемников независимо от того, были ли им известны до завершения реорганизации факты и (или) обстоятельства неисполнения или ненадлежащего исполнения реорганизованным юридическим лицом обязанностей по уплате налогов. При этом правопреемник (правопреемники) должен уплатить все пени, причитающиеся по перешедшим к нему обязанностям. Сама по себе реорганизация юридического лица не изменяет сроков исполнения его обязанностей по уплате налогов правопреемниками.

В зависимости от формы реорганизации правопреемниками налогоплательщика признаются: 1) при слиянии юридических лиц - возникшее в результате такого слияния юридическое лицо; 2) при присоединении - присоединившее его юридическое лицо; 3) при разделении - юридические лица, возникшие в результате такого разделения; 4) при выделении - правопреемства по отношению к реорганизованному юридическому лицу в части исполнения его обязанностей по уплате налогов не возникает; 5) при преобразовании - вновь возникшее юридическое лицо.

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.

Возраст и состояние здоровья физического лица не играют роли для его признания налогоплательщиком. В сфере налогообложения доходов выделяются две категории налогоплательщиков, не способных по тем или иным причинам самостоятельно уплатить налог на доходы. Это безвестно отсутствующие и недееспособные лица.

Согласно ст. 42 ГК РФ гражданин может быть по заявлению заинтересованных лиц признан судом безвестно отсутствующим, если в течение года в месте его жительства нет сведений о месте его пребывания. При невозможности установить день получения последних сведений об отсутствующем началом исчисления срока для признания безвестного отсутствия считается первое число месяца, следующего за тем, в котором были получены последние сведения об отсутствующем, а при невозможности установить этот месяц - первое января следующего года. Имущество гражданина, признанного безвестно отсутствующим, при необходимости постоянного управления им передается на основании решения суда лицу, которое определяется органом опеки и попечительства и действует на основании договора о доверительном управлении, заключаемого с этим органом. Из этого имущества, в частности, уплачиваются налоги безвестно отсутствующего налогоплательщика.

Обязанность по уплате налога на доходы безвестно отсутствующего налогоплательщика исполняется лицом, уполномоченным органом опеки и попечительства управлять имуществом безвестно отсутствующего (п. 1 ст. 51 НК РФ). Такое лицо

обязано без начисления процентов уплатить всю неуплаченную налогоплательщиком сумму налогов и сборов, а также причитающиеся на день признания лица безвестно отсутствующим пени и штрафы. Все эти суммы уплачиваются исключительно за счет денежных средств физического лица, признанного безвестно отсутствующим.

Согласно ст. 29 ГК РФ гражданин, который вследствие психического расстройства не может понимать значения своих действий или руководить ими, может быть признан судом недееспособным в порядке, установленном гражданским процессуальным законодательством. Над ним устанавливается опека. Обязанность по уплате налога на доходы недееспособного налогоплательщика исполняется его опекуном за счет денежных средств этого недееспособного лица.

Исполнение налоговой обязанности за физических лиц, признанных безвестно отсутствующими или недееспособными, а также обязанности по уплате причитающихся пеней и штрафов приостанавливается по решению налогового органа в случае недостаточности (отсутствия) денежных средств этих физических лиц для уплаты налога (пеней, штрафов). Из этого положения НК прямо вытекает запрет погашать задолженность по налогам и сборам (штрафы, пени) за счет иного имущества безвестно отсутствующих или недееспособных налогоплательщиков. При принятии решения об отмене признания физического лица безвестно отсутствующим или недееспособным приостановленное исполнение налоговой обязанности возобновляется со дня принятия указанного решения.

Лица, на которых возлагаются обязанности по уплате налогов и сборов физических лиц, признанных безвестно отсутствующими или недееспособными, пользуются всеми правами и исполняют все обязанности в порядке, предусмотренном для налогоплательщиков. При неисполнении своих обязанностей они могут быть привлечены к налоговой ответственности, но не вправе уплачивать штрафы, предусмотренные НК РФ, за счет имущества представляемых лиц.

3. Принудительное исполнение налоговой обязанности

Надлежащее исполнение налоговой обязанности предполагает, что налог уплачен своевременно и в полном объеме. Сумма налога, не уплаченная в установленный срок, признается недоимкой, которая вместе с начисленными пенями образует налоговую задолженность налогоплательщика перед государством. Неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанности по уплате налога является основанием для применения со стороны государства мер принудительного исполнения налоговой обязанности. Эти меры применяются последовательно и включают три этапа.

1. Направление налогоплательщику письменного извещения - требования об уплате налога.

2. Взыскание налога за счет денежных средств, находящихся на счетах налогоплательщика в банке.

3. Взыскание налога за счет иного имущества налогоплательщика. При этом налог с организаций взыскивается в бесспорном порядке, с физических лиц - в судебном.

Требование об уплате налога представляет собой меру предупредительного характера, назначение которой - напомнить налогоплательщику об имеющейся у него недоимке и предупредить о неблагоприятных последствиях неуплаты налога. Требо-

вание направляется налогоплательщику не позднее трех месяцев после наступления срока уплаты налога и должно содержать сведения о сумме задолженности по налогу, размере начисленных пеней, сроке уплаты налога и сроке исполнения требования, а также мерах по взысканию налога и обеспечению исполнения налоговой обязанности, которые применяются в случае неисполнения требования налогоплательщиком. В требовании должны быть также указаны подробные данные об основаниях взимания налога, а также ссылки на положения закона, устанавливающие обязанность налогоплательщика уплатить налог (п. 4 ст. 69 НК РФ).

Требование об уплате налога передается руководителю организации или физическому лицу лично под расписку или иным способом, подтверждающим факт и дату получения этого требования. НК РФ допускает передачу требования законным или уполномоченным представителям налогоплательщика. В случае уклонения этих лиц от получения требования оно направляется по почте заказным письмом. При этом требование об уплате налога считается полученным по истечении шести дней с даты направления заказного письма.

В случае если обязанность налогоплательщика изменилась после направления требования об уплате налога и сбора, налоговый орган обязан направить налогоплательщику уточненное требование (ст. 71 НК РФ).

Следующим этапом принудительного исполнения налоговой обязанности является взыскание налога за счет денежных средств, находящихся на счетах налогоплательщика в банках. Решение о взыскании принимается только в отношении налогоплательщиков - организаций и индивидуальных предпринимателей не позднее 60 дней после истечения срока исполнения требования об уплате налога. Решение, принятое после истечения этого срока, считается недействительным и исполнению не подлежит. В таком случае налоговый орган может обратиться в суд с иском о взыскании причитающейся к уплате суммы налога. Решение о взыскании доводится до сведения налогоплательщика в срок не позднее 5 дней после вынесения решения о взыскании необходимых денежных средств (п. 3 ст. 46 НК РФ).

В том случае, когда суд, принявший к рассмотрению иск налогоплательщика о признании недействительным требования налогового органа о взыскании недоимки и пеней, запретил налоговому органу производить взыскание оспариваемых сумм, срок, в течение которого действовало соответствующее определение суда, не включается в установленный п. 3 ст. 46 НК РФ 60-дневный срок на взыскание недоимки и пеней во внесудебном порядке, поскольку в этот период существуют юридические препятствия для осуществления налоговым органом необходимых для взыскания действий.

На основании принятого решения налоговый орган направляет в банк, в котором открыты счета налогоплательщика, инкассовое поручение на списание и перечисление в бюджеты (внебюджетные фонды) необходимых денежных средств со счетов налогоплательщика. Такое поручение носит бесспорный и безакцептный характер, то есть взыскание производится без обращения в суд и без согласия налогоплательщика - клиента банка. Взыскание налога может производиться как с рублевых, так и с валютных счетов, за исключением ссудных, бюджетных и депозитных счетов (если не истек срок действия депозитного договора). В последнем случае налоговый орган вправе дать банку поручение на перечисление по истечении срока действия депозитного договора

денежных средств с депозитного на расчетный (текущий) счет налогоплательщика. Для обеспечения исполнения инкассового поручения налоговые органы наделены полномочиями приостанавливать операции налогоплательщика по счетам в банках.

Инкассовое поручение должно быть исполнено банком при взыскании с рублевых счетов - не позднее одного операционного дня, следующего за днем получения им поручения, а при взыскании с валютных счетов - не позднее двух операционных дней. Что делать, если в день получения банком инкассового поручения денежные средства на счета налогоплательщика в банке отсутствуют или их недостаточно для уплаты налога? В этом случае инкассовое поручение исполняется по мере поступления денежных средств на счета налогоплательщика, поскольку это не нарушает порядок очередности платежей, установленный гражданским законодательством, а именно ст. 855 ГК РФ.

Заключительный этап принудительного исполнения налоговой обязанности - взыскание налога за счет иного имущества налогоплательщика. Эта мера применяется при недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах организации или отсутствии информации о ее счетах. Обращение взыскания на имущество производится в пределах сумм, указанных в требовании об уплате налога, но с учетом тех сумм, которые уже списаны в бесспорном порядке со счетов налогоплательщика. При этом одновременное обращение взыскания и на денежные средства, и на имущество налогоплательщика недопустимо, поскольку может повлечь повторное изъятие одних и тех же сумм.

По общему правилу взыскание налога за счет имущества налогоплательщика в отношении организаций и индивидуальных предпринимателей носит бесспорный характер. Взыскание налога с организации и индивидуального предпринимателя должно производиться в судебном порядке в двух случаях, а именно 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. Например, налоговые органы могут посчитать сделку мнимой или притворной, заключенной налогоплательщиком с целью уклонения от уплаты налогов. Договоры простого товарищества нередко рассматриваются налоговиками как договоры аренды или купли-продажи, договоры займа - как купля-продажа или оказание безвозмездных финансовых услуг, залог - как аренда и т.д.

Решение о взыскании налога за счет иного имущества налогоплательщика принимает руководитель (заместитель) налогового органа, который направляет постановление о взыскании налога судебному приставу-исполнителю для непосредственного исполнения. Постановление о взыскании налога подписывается руководителем (его заместителем) налогового органа и заверяется гербовой печатью налогового органа. Исполнительные действия должны быть совершены и требования, содержащиеся в постановлении, исполнены судебным приставом-исполнителем в двухмесячный срок со дня поступления к нему указанного постановления. Обращение взыскания на имущество налогоплательщика состоит из поиска имущества, его ареста (описи), изъятия и принудительной реализации. При этом должностные лица налоговых органов не вправе приобретать реализуемое имущество налогоплательщика.

НК РФ устанавливает определенную очередность взыскания налога за счет имущества налогоплательщика, которое 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, в 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; 6) другого имущества, за исключением предназначенного для повседневного личного пользования индивидуальным предпринимателем или членами его семьи.

Как видим, законодатель стремится, чтобы налогоплательщик как можно дольше продолжал свою производственно-хозяйственную деятельность, несмотря на принудительное взыскание налогов.

Взыскание налогов с физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, всегда осуществляется в судебном порядке. Исковое заявление подается в суд в течение 6 месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате налога. Рассмотрение дел производится в соответствии с гражданским процессуальным законодательством. Взыскание налога за счет имущества налогоплательщика - физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, производится последовательно в отношении: 1) денежных средств на счетах в банке; 2) наличных денежных средств; 3) имущества, переданного по договору во владение, в пользование или распоряжение другим лицам без перехода к ним права собственности на это имущество, если для обеспечения исполнения обязанности по уплате налога такие договоры расторгнуты или признаны недействительными в установленном порядке; 4) другого имущества, за исключением предназначенного для повседневного личного пользования физическим лицом или членами его семьи.

Конституционность бесспорного порядка взыскания неуплаченных налогов с организаций была рассмотрена КС РФ, который сделал вывод о том, что бесспорный порядок взыскания налоговых платежей при наличии последующего судебного контроля как способа защиты прав юридического лица не противоречит требованиям Конституции РФ.

Кроме того, КС РФ оценил различия в порядке взыскания налогов с организаций (судебный порядок) и физических лиц (судебный порядок). Как указал КС РФ, организация в отличие от физического лица имеет обособленное имущество и отвечает по своим обязательствам именно этим имуществом; гражданин же использует свое имущество не только для занятия предпринимательской деятельностью, но и в качестве собственно личного имущества, необходимого для осуществления неотчуждаемых прав и свобод. Имущество гражданина в этом случае юридически не разграничено. Различный порядок взыскания налоговых платежей с физических и юридических лиц направлен не на то, чтобы поставить их в неравное положение в сфере налоговых отношений (обязанности платить налоги), а на то, чтобы не допустить административ-

ного вмешательства в права личности тогда, когда вопрос может быть разрешен лишь посредством судебного разбирательства.

Взыскание налоговых платежей с физических лиц в бесспорном порядке явилось бы выходом за рамки собственно налоговых публично-правовых отношений и вторжением в иные отношения, в том числе гражданско-правовые, в которых стороны не находятся в состоянии власти - подчинения, и поэтому одна сторона по отношению к другой не может действовать властно-обязывающим образом. Сочетание бесспорного и судебного порядков взыскания налоговых платежей - отметил КС РФ - обеспечивает права личности и государства в целом, отвечает интересам общества и не противоречит принципам демократического правового социального государства, закрепленным Конституцией РФ (Постановление КС РФ от 17.12.96 N 20-П).

При принудительном взыскании налога налоговая обязанность признается исполненной с момента реализации имущества налогоплательщика и погашения задолженности за счет вырученных сумм (п. 8 ст. 48 НК РФ). Вместе с тем обязанность самого налогоплательщика по уплате налога в данном случае должна считаться исполненной уже с момента ареста (описи) его имущества. С этого момента налогоплательщик уже не вправе распоряжаться своим имуществом, и последующие действия с таким имуществом, включая его реализацию и перечисление вырученных от этого денежных средств в бюджет для погашения налоговой задолженности, осуществляются уже иным, специально уполномоченным законом и несущим за это ответственность лицом или органом (Определение КС РФ от 17.10.2001 N 238-О).

4. Способы обеспечения исполнения налоговой обязанности

К способам обеспечения налоговой обязанности согласно ст. 72 НК РФ относятся: 1) залог имущества; 2) поручительство; 3) пеня; 4) приостановление операций по счетам в банке; 5) наложение ареста на имущество налогоплательщика. Первые два можно условно отнести к гражданско-правовым способам обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов, последние два - к административно-правовым. Закрепленный в ст. 72 НК РФ перечень является закрытым, поэтому в налоговых правоотношениях не могут применяться иные меры обеспечения, предусмотренные, в частности, ст. 329 ГК РФ - неустойка, удержание, задаток, банковская гарантия и др. Все способы обеспечения в налоговом праве носят исключительно имущественный характер.

Статья 329 ГК РФ прямо называет залог и поручительство в числе способов обеспечения гражданско-правовых обязательств. НК РФ устанавливает, что к правоотношениям, возникающим при установлении залога и поручительства в качестве способа обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов, применяются положения гражданского законодательства, если иное не предусмотрено налоговым законодательством (п. 7 ст. 73, п. 6 ст. 74 НК РФ). Таким образом, нормы гражданского законодательства, регулирующие институты залога и поручительства, выступают здесь в качестве общих норм, а соответствующие нормы НК РФ - специальных. Поэтому и соотносятся они следующим образом: применительно к залого и поручительству в налоговых правоотношениях применяться должны соответствующие нормы ГК РФ, если иное не установлено налогово-правовыми нормами. То есть действует принцип *lex specialis derogat generali* - приоритет специальной нормы перед общей.

Применение залога и поручительства в сфере налогообложения ограничивается случаями изменения сроков исполнения налоговой обязанности, то есть отсрочки, рассрочки, инвестиционного налогового кредита. Пеня, приостановление операций по счетам в банке и арест имущества применяются во всех случаях, когда налоговому органу необходимо осуществить принудительное взыскание налога.

Способы обеспечения можно классифицировать по функционально-целевому критерию на способы обеспечения добровольной уплаты налогов (залог имущества, поручительство и пеня) и способы обеспечения принудительного взыскания налогов (приостановление операций по счетам в банке и арест имущества).

Залог как способ обеспечения налоговой обязанности представляет собой соглашение между залогодателем и налоговым органом (залогодержатель), в силу которого последний имеет право в случае неисполнения налогоплательщиком обязанности по уплате причитающихся сумм налога и начисленных пеней осуществить исполнение этой обязанности за счет стоимости заложенного имущества. Залог имущества оформляется договором между налоговым органом и залогодателем. При этом залогодателем может быть как сам налогоплательщик, так и третье лицо.

Предметом залога по договору между налоговым органом и залогодателем выступает любое имущество, в отношении которого может быть установлен залог по гражданскому законодательству, за исключением имущества, выступающего предметом 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 (ст. 73 НК РФ).

Поручительство - обязательство третьего лица перед налоговыми органами исполнить в полном объеме обязанность налогоплательщика по уплате налогов, если последний не уплатит в установленный срок причитающиеся суммы налога и соответствующих пеней. Поручительство оформляется договором между налоговым органом и поручителем, где поручителем могут выступать как юридические, так и физические лица. По одной обязанности по уплате налога допускается одновременное участие нескольких поручителей.

При неисполнении налогоплательщиком налоговой обязанности поручитель и налогоплательщик несут солидарную ответственность. Это означает, что налоговые органы вправе направить требование об уплате непосредственно поручителю без представления соответствующего требования налогоплательщику.

Принудительное взыскание налога и причитающихся пеней с поручителя производится налоговым органом в судебном порядке. После исполнения поручителем взятых на себя обязательств 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 (ст. 74 НК РФ).

Пеня - денежная сумма, которую налогоплательщик или налоговый агент должны выплатить в случае уплаты налогов в более поздние сроки по сравнению с уста-

новленными налоговым законодательством. Сумма пеней уплачивается помимо недоимки и независимо от применения других мер обеспечения исполнения налоговой обязанности, а также мер ответственности за налоговые правонарушения.

Пеня начисляется за каждый календарный день просрочки исполнения налоговой обязанности, начиная со дня, следующего за днем, установленным для уплаты налога. Таким образом, уплату пеней законодатель связывает не с налоговым или отчетным периодом, а со сроком уплаты налога. Пени не начисляются на сумму недоимки, которую налогоплательщик не смог погасить в силу того, что по решению налогового органа или суда были приостановлены его операции в банке или же на имущество наложен арест. Взыскание пеней с организаций производится в бесспорном порядке, с физических лиц - в судебном (ст. 75 НК РФ). Следует отметить, что правовая природа пени в гражданском и налоговом законодательстве кардинально различается и поэтому нормы гражданского законодательства, регулирующие институт пени, в налоговых правоотношениях применяться не могут <*>.

Гражданско-правовая доктрина и законодательство определяют пеню как вид неустойки, то есть меру ответственности, взыскиваемую в судебном порядке. Таким образом, пеня в гражданских правоотношениях выполняет карательную-штрафную функцию и представляет собой санкцию, при наложении которой учитывается принцип однократности наказания. Пеня как налогово-правовая категория выступает в качестве меры обеспечительного характера, взыскиваемой наряду с недоимкой. Таким образом, пеня в налоговых правоотношениях не является мерой ответственности, ее функция - компенсационно-восстановительная. Как видим, ситуация с пеней лишний раз подтверждает правило, что содержание любого отраслевого термина должно определяться лишь применительно к конкретным правоотношениям.

"По смыслу ст. 57 Конституции РФ - отметил КС РФ, - налоговое обязательство состоит в обязанности налогоплательщика уплатить определенный налог, установленный законом. Неуплата налога в срок должна быть компенсирована погашением задолженности по налоговому обязательству, полным возмещением ущерба, понесенного государством в результате несвоевременного внесения налога. Поэтому к сумме собственно не внесенного в срок налога (недоимки) законодатель вправе добавить дополнительный платеж - пеню как компенсацию потерь государственной казны в результате недополучения налоговых сумм в срок в случае задержки уплаты налога. Бесспорный порядок взыскания этих платежей с налогоплательщиков вытекает из обязательного и принудительного характера налога в силу закона и не противоречит Конституции РФ. С другой стороны, налоговые санкции в виде штрафов по своему существу выходят за рамки налогового обязательства как такового. Они носят не восстановительный, а карательный характер и являются наказанием за налоговое правонарушение, то есть за предусмотренное законом противоправное виновное деяние, совершенное умышленно либо по неосторожности" (Постановление КС РФ от 17.12.96 N 20-П). Таким образом, КС РФ приравнял пеню в сфере налогообложения к недоимке, то есть к "основному долгу" налогоплательщика перед государством.

В другом Постановлении КС РФ подчеркнул, что "в целях обеспечения выполнения публичной обязанности каждого платить законно установленные налоги и сборы, а также возмещения ущерба, понесенного казной в результате неисполнения этой

обязанности, законодатель вправе устанавливать меры налогового принуждения в связи с несоблюдением законных требований государства. Эти меры могут быть как праввосстановительными, обеспечивающими исполнение налогоплательщиком его конституционной обязанности по уплате налогов, то есть погашение недоимки и возмещение ущерба от несвоевременной и неполной уплаты налога, так и штрафными, возлагающими на нарушителей дополнительные выплаты в качестве меры ответственности (наказания)" (Постановление КС РФ от 15.07.99 N 11-П).

Таким образом, меры налогового принуждения налоговыми санкциями не исчерпываются. На наш взгляд, предусмотренные налоговым законодательством меры налогового принуждения включают как минимум три разновидности: 1) меры пресечения (арест имущества, изъятие вещей и документов, приостановление операций по банковским счетам и др.); 2) меры восстановительного характера (взыскание недоимки и пени); 3) меры ответственности (взыскание налоговых санкций).

Специфика пени как меры восстановительного характера в отличие от налоговой санкции, с одной стороны, и пени как формы неустойки в гражданском законодательстве - с другой, состоит в следующем.

Во-первых, отсутствует причинно-следственная связь между начислением пени и налоговым правонарушением, выступающим единственным законным основанием налоговой ответственности. То есть пеня не является налоговой санкцией. Действительно, налоговая санкция всегда представляет собой ответ государства на налоговое правонарушение, карательная функция налоговой ответственности предполагает возмездие. Согласно п. 1 ст. 114 НК РФ налоговая санкция является мерой ответственности за совершение налогового правонарушения. Нет правонарушения - нет и ответственности. Как видим, налоговое правонарушение и налоговая санкция имманентно связаны между собой как причина и следствие, где первое выступает необходимой предпосылкой и основанием второго.

В то же время основанием для взыскания пени выступает не правонарушение, а недоимка - несвоевременно и не полностью уплаченная сумма налога. Нередки ситуации, когда пеня взыскивается без привлечения лица к налоговой ответственности, то есть мы имеем дело с объективно-противоправными деяниями. Следовательно, взыскание пени обусловлено исключительно просрочкой исполнения налоговой обязанности, независимо от того, является просрочка результатом правонарушения или нет.

Во-вторых, для начисления пени не имеет значения виновность налогоплательщика. В п. 18 Постановления Пленумов ВС РФ и ВАС РФ от 11.06.99 N 41/9 "О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации" специально подчеркивается, что в силу ст. ст. 106, 108, 109 НК РФ вина является обязательным условием привлечения лица к ответственности за налоговое правонарушение. В связи с этим необходимо иметь в виду, что освобождение налогоплательщика и налогового агента от ответственности за совершение налогового правонарушения освобождает их только от взыскания штрафов, но не пени, поскольку последняя не является мерой налоговой ответственности (ст. ст. 72 и 75 НК РФ).

В-третьих, в то время как налоговые санкции выполняют карательно-штрафные и превентивно-воспитательные функции, функционально-целевое назначение пени несколько иное: компенсировать потери государственной казны в результате недопо-

лучения налоговых сумм в срок в случае задержки уплаты налога. Главная задача пени состоит в том, чтобы добиться надлежащего исполнения налоговой обязанности, а не наказать нарушителя. Как верно замечает В.Д. Ардашкин, назначение восстановительных мер принуждения состоит в том, чтобы "восстановить нормальные правовые связи и отношения путем понуждения субъекта к исполнению ранее возложенной, но не выполненной юридической обязанности".

В-четвертых, санкции - это всегда дополнительное обременение для нарушителя, в то время как применение восстановительных мер означает лишь принудительное исполнение основной обязанности. Взыскание пени не выходит за рамки налогового обязательства как такового, то есть у пени и недоимки одна правовая природа. Условно говоря, пеня - это и есть недоимка, "возросшая" за время просрочки по уплате налога (точнее, пеня представляет собой этот "прирост" недоимки).

"Восстановление нарушенного права предполагает достижение определенной эквивалентности, то есть предоставление потерпевшему субъекту объема прав, который он потерял в результате правонарушения. Однако это не является ответственностью, поскольку здесь нет дополнительных обременений для правонарушителя, помимо исполнения им обязанности, существовавшей до правонарушения".

В отличие от пени налоговые санкции по своему существу выходят за рамки налогового обязательства как такового; они носят не восстановительный, а карательный характер и являются наказанием за налоговое правонарушение, то есть за предусмотренное законом противоправное виновное деяние, совершенное умышленно либо по неосторожности (Постановление КС РФ от 17.12.96 N 20-П).

В-пятых, размер пени как формы неустойки нормативно не лимитирован и устанавливается договором, стороны которого могут определить размер пени достаточно произвольно, не привязывая его к каким-либо объективным показателям (ставка рефинансирования, уровень инфляции и т.д.). Размер пени как меры обеспечения налоговой обязанности устанавливается императивно законом и принимается равной 1/300 действующей во время просрочки уплаты налога ставки рефинансирования ЦБ РФ (п. 4 ст. 75 НК РФ). При этом в отличие от применения налоговых санкций размер пеней не увязывается с наличием объективных или иных причин, в том числе и форс-мажорных. Уменьшение размера начисленных пеней вследствие явной несоразмерности их общей сумме недоимки не допускается.

Исчисление пени можно представить формулой $P = N \times R/300 \times T$, где P - размер пени, N - сумма недоимки, R - ставка рефинансирования, T - период просрочки. Если в период просрочки ставка рефинансирования изменяется, то данный период разбивается на части и пеня рассчитывается отдельно по каждой из них.

В-шестых, взыскание штрафных санкций (включая пеню как меру гражданско-правовой ответственности) возможно только в судебном порядке; в налоговом праве применяется упрощенный порядок взыскания пени, применяемый при взыскании недоимки. В частности, пеня с налогоплательщиков - организаций и индивидуальных предпринимателей взыскивается в бесспорном порядке. Кроме того, трехлетний срок давности для привлечения к налоговой ответственности (ст. 113 НК РФ) установлен только в отношении налоговых санкций, поэтому не может применяться к отношениям по взысканию недоимки и пени. Истечение срока давности исключает возмож-

ность привлечения нарушителя к налоговой ответственности, но не освобождает его от обязанности уплатить недоимку и пени. Таким образом, обязанность по уплате пени носит бессрочный характер.

В-седьмых, при применении пени как санкции должен учитываться принцип однократности наказания: за одно и то же нарушение не может применяться двойная ответственность, то есть две меры гражданско-правовой ответственности. Одновременное же наложение налоговой санкции и пени не нарушает принципа однократности наказания, поскольку в таком случае применяются не две санкции, а санкция и восстановительная мера, обеспечивающая исполнение налоговой обязанности.

Приостановление операций по счетам в банке представляет собой прекращение банком всех расходных операций по счету налогоплательщика или налогового агента. Эта мера применяется для обеспечения исполнения решения о принудительном взыскании налога. Согласно ст. 76 НК РФ операции по счетам налогоплательщика могут быть приостановлены в трех случаях: 1) организация своевременно не выполняет требование налогового органа об уплате налогов; 2) организация или индивидуальный предприниматель не представляют налоговую декларацию в налоговый орган в течение двух недель по истечении установленного срока; 3) организация или индивидуальный предприниматель отказываются представить налоговые декларации. В последних двух случаях приостановление операций по счетам отменяется не позднее одного операционного дня, следующего за днем представления налогоплательщиками налоговой декларации.

Таким образом, в отношении индивидуального предпринимателя приостановление операций по его счетам в банке может быть применено только в случае непредставления или отказа от представления в налоговый орган налоговой декларации, в отношении же организации эта мера применяется также и в целях обеспечения исполнения решения о взыскании недоимки и пеней. Поскольку ст. 76 НК РФ не содержит специальных правил о порядке применения указанной меры к налогоплательщикам - индивидуальным предпринимателям, при разрешении споров, связанных с приостановлением операций по их банковским счетам, судам необходимо руководствоваться положениями НК РФ, регламентирующими порядок приостановления операций по банковским счетам налогоплательщиков-организаций.

Решение о приостановлении операций должно быть доведено до сведения налогоплательщика - под расписку или иным способом, свидетельствующим о дате получения решения. Приостановление операций налогоплательщика-организации по счетам в банке действует с момента получения банком соответствующего решения и до его отмены. Приостановление операций по счетам отменяется не позднее одного операционного дня, следующего за днем представления налоговому органу документов, подтверждающих выполнение лицом решения о взыскании налога.

Банк не отвечает за убытки, понесенные организацией в результате приостановления его операций в банке по решению налогового органа. При наличии решения о приостановлении операций по счетам организации банк не вправе открывать этой организации новые счета.

Арест имущества - действие налогового или таможенного органа с санкции прокурора по временному ограничению права собственности налогоплательщика (нало-

гового агента) в отношении его имущества для обеспечения исполнения решения о взыскании налога. Арест имущества применяется только к организациям при одновременном наличии двух условий: 1) неисполнение налогоплательщиком (налоговым агентом) в установленный срок обязанности по уплате налога; 2) достаточные основания полагать, что указанное лицо предпримет меры, чтобы скрыться или скрыть свое имущество.

Арест имущества может быть полным или частичным. Полный арест имущества предполагает такое ограничение прав налогоплательщика 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 (таможенного) органа. Частичный арест - ограничение прав налогоплательщика в отношении его имущества, при котором владение, пользование и распоряжение этим имуществом осуществляются с разрешения и под контролем налогового (таможенного) органа.

Арест применяется только для обеспечения взыскания налога за счет имущества налогоплательщика и может быть наложен на все его имущество. При этом должен соблюдаться принцип необходимой достаточности, то есть стоимость арестованного имущества должна быть обоснованной - необходимой и достаточной для исполнения налоговой обязанности. Таким образом, аресту подлежит имущество, балансовая стоимость которого равна указанной в постановлении сумме неуплаченного налога.

Арест имущества производится с санкции прокурора при обязательном участии понятых. Налогоплательщик вправе присутствовать при аресте имущества лично либо в лице своего представителя. В ночное время проведение ареста не допускается, за исключением случаев, не терпящих отлагательства. В протоколе об аресте имущества 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. Налогоплательщик вправе обжаловать действия налогового органа в вышестоящий налоговый орган и (или) в суд, но сама по себе подача жалобы не приостанавливает действия постановления о наложении ареста на имущество.

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.

Решение об аресте имущества отменяется уполномоченным должностным лицом налогового (таможенного) органа при прекращении обязанности по уплате налога.

5. Зачет и возврат излишне уплаченных или взысканных налогов

В процессе налогообложения иногда возникают ситуации, когда налог уплачивается либо взыскивается в большем размере, чем надлежит по закону. Переплата налога может произойти вследствие недостаточного знания налогового законодательства, расчетных ошибок, добросовестного заблуждения или других причин. Согласно ст. 78

НК РФ сумма излишне уплаченного налога может быть: 1) зачтена в счет предстоящих налоговых платежей налогоплательщика по этому или иным налогам; 2) направлена на погашение недоимки; 3) возвращена налогоплательщику.

Институты зачета и возврата в налоговом законодательстве направлены на защиту прав и имущественных интересов налогоплательщиков. Кроме того, они в определенных случаях применяются и к налоговым агентам. Согласно п. 11 ст. 78 НК РФ правила зачета или возврата излишне уплаченной суммы налога распространяются также на переплату сборов и начисленных пеней.

Факт переплаты налога может быть обнаружен налоговым органом либо самостоятельно налогоплательщиком. Налоговый орган обязан сообщить налогоплательщику о каждом ставшем известным факте и сумме излишне уплаченного налога не позднее одного месяца со дня обнаружения такого факта. В этом случае налоговым органом налогоплательщику может быть направлено предложение о проведении совместной выверки уплаченных налогов. Как правило, такая выверка проводится в случаях, когда отсутствует твердая уверенность в переплате налога. Зачет (возврат) переплаченного налога производится налоговым органом по месту учета налогоплательщика.

Если налогоплательщику было отказано в удовлетворении заявления о зачете (возврате) либо это заявление не было рассмотрено налоговым органом в установленные сроки, налогоплательщик вправе обратиться в суд с иском о возврате или зачете излишне уплаченных сумм налогов и пеней. В случае возникновения спора по вопросу осуществления зачета сумм излишне уплаченных либо взысканных налогов, в том числе по причине разногласий о размере переплаты, такой спор может быть передан налогоплательщиком на рассмотрение суда - путем предъявления иска о признании недействительным решения налогового органа либо иска о зачете уплаченных сумм <*>.

Подача налогоплательщиком в налоговый орган заявления о зачете излишне уплаченных сумм налога - обязательный элемент для судебной защиты его прав и законных интересов. Необращение с таким заявлением может быть расценено судом как несоблюдение истцом досудебного порядка урегулирования спора, и он может оставить исковые требования налогоплательщика о зачете без удовлетворения. Что касается возврата излишне взысканного налога, для этой процедуры досудебный порядок урегулирования спора налоговым законодательством не предусмотрен, поэтому исковое заявление о возврате излишне взысканного налога подлежит судебному рассмотрению и без предварительного обращения налогоплательщика в налоговый орган с соответствующим заявлением.

Зачет переплаченного налога в счет предстоящих платежей осуществляется следующим образом. "Предстоящими платежами" в контексте ст. 78 НК РФ признаются налоги и сборы, пени, а также недоимка. Налогоплательщик должен подать письменное заявление в налоговый орган, который рассматривает такое заявление и в течение 5 дней после его получения выносит решение о зачете. При этом обязательным условием выступает направление всей зачтенной суммы в тот же бюджет, в который ранее была направлена переплаченная сумма налога. Налогоплательщик должен быть проинформирован налоговым органом о вынесенном решении не позднее двух недель со дня подачи заявления о зачете.

По заявлению налогоплательщика и по решению налогового органа сумма переплаченного налога может быть направлена на исполнение обязанностей по уплате налогов или сборов, на уплату пеней, погашение недоимки. Таким образом, налогоплательщик вправе по собственному усмотрению распорядиться переплаченной суммой налога, указав в своем заявлении, куда ее следует направить. В любом случае эта сумма должна быть направлена в тот же бюджет, в который направлялась переплаченная сумма налога. Налоговые органы вправе самостоятельно произвести зачет в случае, если у налогоплательщика имеется недоимка по другим налогам.

Возврат излишне уплаченного налога производится налоговым органом по письменному заявлению налогоплательщика. При наличии у него недоимки или задолженности по пеням, начисленным тому же бюджету, возврат производится только после зачета соответствующей суммы переплаченного налога в счет погашения недоимки (задолженности).

Заявление о возврате суммы излишне уплаченного налога может быть подано в течение трех лет со дня уплаты указанной суммы. Законодатель не устанавливает какого-либо срока для обращения налогоплательщика с заявлением о зачете сумм излишне уплаченного налога, то есть налогоплательщик не ограничен определенным сроком для реализации своего права на зачет переплаченного налога - соответствующим правоотношениям законодатель придает бессрочный характер. Возможность применения здесь по аналогии трехлетнего срока на возврат излишне уплаченного налога налоговым законодательством не предусмотрена.

Пропуск трехлетнего срока давности не препятствует гражданину обратиться в суд с иском о возврате из бюджета переплаченной суммы налога в порядке гражданского или арбитражного судопроизводства, и в этом случае действуют общие правила исчисления срока исковой давности - со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своего права (п. 1 ст. 200 ГК РФ) (Определение КС РФ от 21.06.2001 N 173-О).

Возврат излишне уплаченного налога осуществляется в течение одного месяца со дня подачи налогоплательщиком заявления о возврате. Этот срок имеет важное значение при решении вопроса о начислении процентов. По общему правилу зачет (возврат) переплаченного налога производится без начисления процентов на эту сумму. Однако при несвоевременном возврате на сумму излишне уплаченного налога, не возвращенную в установленный срок, начисляются проценты за каждый день просрочки. Процентная ставка равна ставке рефинансирования ЦБ РФ, действовавшей на дни нарушения срока возврата. Если уплата налога производилась в иностранной валюте, то проценты начисляются на сумму переплаченного налога, пересчитанную по курсу ЦБ РФ на день, когда произошла излишняя уплата налога.

Возврат суммы излишне уплаченного налога производится в валюте Российской Федерации за счет средств бюджета, в который произошла переплата налога. Если налог был уплачен в иностранной валюте, то суммы переплаченного налога принимаются к зачету или подлежат возврату в валюте Российской Федерации по курсу ЦБ РФ на день, когда произошла переплата налога.

Возврат (зачет) излишне взысканного налога имеет свои особенности. При установлении факта излишнего взыскания налога налоговый орган обязан не позднее од-

ного месяца сообщить об этом налогоплательщику. Сумма излишне взысканного налога подлежит безусловному возврату налогоплательщику. Однако при наличии у налогоплательщика недоимки или задолженности по пеням, причитающимся тому же бюджету, возврат излишне взысканной суммы производится только после зачета в счет погашения недоимки (задолженности).

Решение о возврате излишне взысканного налога принимается налоговым органом на основании письменного заявления налогоплательщика. Такое заявление может быть подано в течение одного месяца со дня, когда налогоплательщику стало известно о факте излишнего взыскания с него налога. Этот срок является пресекательным, в случае его пропуска возврат налога возможен только в судебном порядке. Исковое заявление в суд должно быть подано в течение трех лет, начиная со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о факте излишнего взыскания налога. Решение о возврате излишне взысканного налога принимается налоговым органом в течение двух недель со дня регистрации заявления налогоплательщика, а судом - в порядке искового судопроизводства.

Сумма излишне взысканного налога возвращается с начисленными на нее процентами за счет общих поступлений в бюджет, в который были зачислены ранее суммы излишне взысканного налога. Начисление процентов компенсирует налогоплательщику имущественный ущерб, причиненный неправомерным взысканием с него государством излишних денежных сумм. Проценты начисляются со дня, следующего за днем взыскания, по день фактического возврата. Процентная ставка принимается равной действовавшей в эти дни ставке рефинансирования ЦБ РФ.

Сумма излишне взысканного налога и начисленные на эту сумму проценты подлежат возврату налогоплательщику не позднее одного месяца со дня принятия решения налоговым органом, а в случае вынесения судом решения о возврате излишне взысканных сумм - в течение одного месяца после вынесения такого решения. Возврат суммы излишне взысканного налога, а также начисленных процентов производится в валюте Российской Федерации за счет средств того бюджета (внебюджетного фонда), в доход которого излишне взысканный налог был зачислен ранее.

Ēīī ōđēīī ūá āīī đīīī

1. С какого момента налог признается уплаченным?
2. При наличии, каких оснований возникает, изменяется и прекращается налоговая обязанность?
3. Каковы особенности исполнения обязанности по уплате налогов при ликвидации и реорганизации организации?
4. Что собой представляет недоимка?
5. В каком порядке производится взыскание налогов и пеней за счет имущества налогоплательщика?
6. Каковы способы обеспечения исполнения налоговой обязанности?
7. Как различается статус пени в налоговом и гражданском законодательстве?
8. Каков порядок зачета и возврата излишне уплаченных или взысканных налогов?

ЛЕКЦИЯ 8. НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ.

План.

1. Налоговый контроль: общие положения.
2. Учет организаций и физических лиц.
3. Налоговые проверки: понятие и виды.
4. Камеральные налоговые проверки.
5. Выездные налоговые проверки.
6. Полномочия налоговых органов при проведении мероприятий налогового контроля.

1. Налоговый контроль: общие положения

Деятельность государственных органов в сфере налогообложения представляет собой разновидность государственного управления - процесса, имеющего циклический характер и включающего в качестве обязательной стадии контроль и коррекцию управленческого воздействия. Поэтому налоговый контроль как один из этапов налогообложения есть разновидность государственного контроля, наряду с экологическим, пожарным, архитектурным, дорожным, санитарно-эпидемиологическим. Если быть точнее, налоговый контроль является разновидностью государственного финансового контроля, включающего также бюджетный, валютный, банковский и некоторые иные виды контроля.

Особое внимание к налоговому контролю со стороны государства обусловлено тем, что налоги выступают основным источником бюджетных доходов. Налоговые правоотношения изначально конфликтны. Фискальным задачам государства сформировать централизованные денежные фонды противостоит здесь естественное стремление налогоплательщика максимально уменьшить размер своих налоговых платежей. Налоговое право объективно становится ареной острого столкновения публичных и частных интересов. Поэтому контрольной деятельности в сфере налогообложения государство придает важнейшее значение. Вместе с тем правовой институт налогового контроля еще только начинает складываться. До введения в действие части первой НК РФ его нормативный механизм практически отсутствовал. Отдельные вопросы проведения налоговых проверок и оформления их результатов регулировались инструкциями и информационными письмами Госналогслужбы РФ. Все это приводило к многочисленным спорам между налогоплательщиками и налоговыми органами.

Налоговый контроль осуществляется на всех этапах и стадиях налогообложения, затрагивает все аспекты налоговых правоотношений. При этом различается налоговый контроль в широком и узком смысле.

Налоговый контроль в широком смысле представляет собой контроль государства за соблюдением налогового законодательства всеми участниками налоговых правоотношений на всех этапах налогового процесса - от установления налогов и сборов вплоть до прекращения налоговой обязанности. В частности, отдельные законодательные процедуры представительных органов по рассмотрению налоговых законопроектов, подготовленные органами исполнительной власти, можно отнести к предварительному налоговому контролю. Налоговым в широком смысле является и ведомственный контроль за соблюдением должностными лицами государственных ор-

ганов налогового законодательства. Можно упомянуть также контрольные функции Счетной палаты РФ за использованием бюджетополучателями налоговых льгот, финансовых органов - за надлежащим исполнением кредитными организациями обязанностей по своевременному и полному перечислению налоговых платежей в бюджет. Контроль за соблюдением налогового законодательства в свойственных им формах осуществляют также органы прокуратуры и внутренних дел, таможенные органы.

Налоговый контроль в узком смысле - это властные действия уполномоченных органов государства по проверке законности исчисления, удержания и уплаты налогов налогоплательщиками и налоговыми агентами. Именно в таком значении термин "налоговый контроль" употребляется в НК РФ.

В литературе встречаются и другие позиции по вопросу понимания налогового контроля в широком и узком смысле. Так, О.А. Ногина определяет налоговый контроль в широком смысле как все сферы деятельности уполномоченных органов государства, включая осуществление налогового учета, налоговых проверок и др., а также все сферы деятельности контролируемых субъектов, связанные с уплатой налогов и сборов; под налоговым контролем в узком смысле указанный автор понимает только проведение налоговых проверок уполномоченными органами. На наш взгляд, ошибочно включать деятельность частных субъектов в понятие налогового контроля, даже если речь идет о т.н. "внутрихозяйственной контрольной деятельности", то есть о "налоговом самоконтроле", осуществляемом самим налогоплательщиком через специализированные структурные подразделения.

Субъектами налогового контроля выступают государственные органы специальной компетенции. В полном объеме осуществлять налоговый контроль вправе налоговые органы. Отдельными контрольными полномочиями в сфере налогообложения наделены таможенные органы, а также органы внутренних дел. Между ними должна осуществляться межведомственная координация и взаимодействие. В частности, они обязаны информировать друг друга об имеющихся у них материалах о нарушениях налогового законодательства и налоговых преступлениях, о принятых мерах по их пресечению, о проводимых ими налоговых проверках, а также обмениваться другой необходимой информацией в целях исполнения задач налогового контроля (п. 3 ст. 82 НК РФ).

Подконтрольными субъектами являются любые государственные и муниципальные органы, организации и физические лица, участвующие в налоговых правоотношениях в качестве налогоплательщиков или налоговых агентов.

Объект налогового контроля - финансово-хозяйственная деятельность указанных лиц, так или иначе затрагивающая вопросы налогообложения, предмет - денежные документы, бухгалтерские книги, отчеты, планы, сметы, декларации и иные документы, связанные с исчислением и уплатой налогов и других обязательных платежей в бюджеты всех уровней. Перечень документов, связанных с налогообложением, необычайно широк. К ним относятся различного рода приказы руководителей и отчеты работников, гражданско-правовые и трудовые договоры, акты сдачи-приемки, учредительные документы, протоколы общих собраний, накладные, банковские выписки и т.д.

Некоторые авторы значительно расширяют объекты налогового контроля. В частности, к ним относят "движение денежных средств в процессе аккумуляирования пуб-

личных денежных фондов, а также материальные, трудовые и иные ресурсы налогоплательщиков". Подобным образом может быть определен в целом объект финансового контроля, разновидностью которого является налоговый контроль; ведь движение денежных средств частных лиц в процессе формирования публичных финансов может опосредоваться не только налоговыми, но и иными финансовыми отношениями.

Согласно ст. 82 НК налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции посредством налоговых проверок, получения объяснений подконтрольных субъектов, проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), а также в других формах, предусмотренных НК РФ. Как видим, перечень форм налогового контроля является условно исчерпывающим.

В процессе налогового контроля проверяется исключительно законность, но не целесообразность деятельности налогоплательщика. Иногда в литературе в качестве цели налогового контроля называют обеспечение целесообразности (эффективности) осуществляемой налогоплательщиком деятельности. С этим нельзя согласиться. НК РФ и другие акты налогового законодательства, определяющие компетенцию налоговых органов, не закрепляют за ними право осуществлять проверку финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков с точки зрения целесообразности. Тем более неверным является утверждение, что "в процессе налогового контроля оцениваются... целесообразность, качество, а также финансовая устойчивость налогоплательщика как основа для повышения налогового потенциала экономики".

Целью налогового контроля является обеспечение режима законности в сфере налогообложения. Государство должно регулярно проверять, насколько правомерно действуют участники налоговых правоотношений, и при необходимости обеспечивать соблюдение налогового законодательства путем применения государственно-правовых мер убеждения и принуждения. Важной задачей налогового контроля является не только пресечение правонарушений, но и принятие мер, направленных на устранение причин и условий, способствующих их совершению. В конечном счете речь идет об укреплении налоговой дисциплины налогоплательщиков и совершенствовании налогово-правовой культуры общества в целом.

Контрольные мероприятия жестко затрагивают права и свободы человека. Поэтому все аспекты налогового контроля (задачи, компетенция, сроки, предмет, формы и методы финансового контроля и т.д.) облекаются в правовую, можно даже сказать, процессуальную форму. Большое значение при проведении контрольных мероприятий придается соблюдению формализованных правил и процедур. Правоотношения, возникающие при осуществлении налогового контроля, являются процессуальными по своей природе.

Налоговый контроль как вид государственно-управленческой деятельности носит властный характер. Субъекты налогового контроля вправе входить и обследовать любые производственные, торговые, складские и иные помещения (территории), проводить ревизии, проверки, инвентаризации, требовать предоставления необходимых объяснений, проводить оперативно-розыскные мероприятия, приостанавливать операции по счетам, проводить изъятие предметов и документов, арестовывать имущество, требовать устранения выявленных правонарушений, привлекать нарушителей к

ответственности, осуществлять иные властные полномочия, составляющие часть их компетенции. Налоговый контроль является также межведомственным, поскольку осуществляется вне системы служебной или организационной подчиненности.

К принципам налогового контроля относят законность; превентивность; всеобщность, полноту и единство налогового контроля; планомерность (регулярность, систематичность); объективность, обоснованность и достоверность результатов; приоритет защиты прав и интересов налогоплательщика; соблюдение налоговой тайны; недопустимость причинения неправомерного вреда; документальную фиксацию результатов налогового контроля и др. Важное значение при определении принципов налогового контроля играет Лимская декларация руководящих принципов контроля, принятая в г. Лиме (Перу) IX Конгрессом Международной организации высших органов финансового контроля (ИНТОСАИ) в 1977 г.

В процессе налогового контроля большое внимание придается различного рода гарантиям прав и законных интересов лиц, финансово-хозяйственная деятельность которых проверяется. Одной из таких гарантий выступает институт налоговой тайны, включающей любые полученные налоговым органом сведения, за исключением разглашенных налогоплательщиком самостоятельно или с его согласия; об идентификационном номере налогоплательщика; об уставном фонде (уставном капитале) организации; о нарушениях налогового законодательства и мерах ответственности за эти нарушения; сведений, предоставляемых правоохранительным органам других государств в соответствии с международными договорами (соглашениями). Сведения, составляющие налоговую тайну, не подлежат разглашению, то есть не допускается их использование или передача третьим лицам. Эти сведения имеют специальный режим доступа и хранения. Утрата документов, содержащих составляющие налоговую тайну сведения, либо разглашение сведений влечет дисциплинарную или даже уголовную ответственность.

Субъектам налогового контроля запрещено вмешиваться в оперативно-хозяйственную деятельность налогоплательщиков. Не допускается сбор, хранение, использование и распространение информации, полученной в нарушение положений Конституции РФ, действующего законодательства, а также в нарушение принципа сохранности информации, составляющей профессиональную тайну иных лиц - адвокатскую тайну, аудиторскую тайну. Причинение неправомерного вреда при проведении налогового контроля недопустимо. Согласно ст. 103 НК РФ убытки, причиненные неправомерными действиями налоговых органов или их должностных лиц при проведении налогового контроля, подлежат возмещению в полном объеме, включая упущенную выгоду (неполученный доход).

2. Учет организаций и физических лиц

Учет организаций и физических лиц представляет собой регистрацию налогоплательщиков в налоговых органах с целью сбора сведений, необходимых для осуществления налогового контроля. Все налогоплательщики подлежат включению в Единый государственный реестр налогоплательщиков. Государственный учет налогоплательщиков создает необходимые условия и предпосылки для последующего осуществления налогового контроля в различных формах.

Каковы основания для постановки на учет в налоговых органах? Согласно ст. 83 НК РФ постановке на учет подлежат: а) организации, имеющие статус юридического лица, и индивидуальные предприниматели - в связи с их государственной регистрацией; б) организации, имеющие обособленные подразделения; в) физические лица, не являющиеся индивидуальными предпринимателями, - при наличии обстоятельств, с которыми НК РФ связывает возникновение обязанности по уплате того или иного налога; г) налогоплательщики, имеющие в собственности (хозяйственном ведении, оперативном управлении) недвижимое имущество и (или) транспортные средства.

При наличии нескольких оснований для учета налогоплательщик должен быть поставлен на учет и по месту своего нахождения (жительства), и по месту нахождения обособленного подразделения, и по месту нахождения имущества. Но это касается случаев, когда речь идет о разных налоговых органах. Если налогоплательщик уже стоит на учете в налоговом органе по одному из оснований, то повторно становиться на учет в том же налоговом органе по другому основанию он не обязан. Например, АО находится в Москве, имеет филиал в Красноярске и теплоход, приписанный к порту Новороссийска; следовательно, АО должно быть поставлено на учет в налоговых органах Москвы (основание - государственная регистрация), Красноярска (основание - наличие обособленного подразделения) и Новороссийска (основание - наличие транспортного средства). Если же впоследствии АО откроет филиал в Новороссийске или приобретет самолет в Красноярске - повторно становиться на учет по другим основаниям оно уже не обязано.

НК РФ подробно регламентирует порядок и место постановки налогоплательщиков на учет по каждому из перечисленных оснований. Постановка на учет вновь созданной организации осуществляется в налоговом органе по месту нахождения лица на основании сведений, содержащихся в Едином государственном реестре юридических лиц, индивидуальных предпринимателей - по месту жительства на основании сведений, содержащихся в Едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей.

Таким образом, специально подавать в налоговый орган заявление о постановке на учет не требуется. Это стало возможным с внедрением в систему легализации предпринимательской деятельности принципа "одного окна", когда и государственная регистрация, и учет налогоплательщиков осуществляется одновременно одним и тем же налоговым органом.

При наличии обособленного подразделения заявление о постановке на учет подается в налоговый орган по месту нахождения обособленного подразделения в течение одного месяца после его создания. При наличии в собственности (хозяйственном ведении, оперативном управлении) недвижимости или транспортных средств постановка на учет организаций и индивидуальных предпринимателей осуществляется по месту нахождения имущества на основании сведений, сообщаемых регистрирующими органами. Учет физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, осуществляется также по месту жительства на основе информации, предоставляемой органами, указанными в ст. 85 НК РФ.

Таким образом, физические лица для постановки на учет не обязаны совершать какие-либо активные действия.

Особое значение для учетной деятельности приобретают такие дефиниции, как "место жительства" и "место нахождения". Место жительства физического лица определяется по адресу (наименование субъекта РФ, района, города, иного населенного пункта, улицы, номера дома, квартиры), по которому физическое лицо зарегистрировано (ст. 11 НК РФ). Место нахождения обособленного подразделения - место осуществления этой организацией деятельности через свое обособленное подразделение. Местом нахождения юридического лица является место его государственной регистрации, которая осуществляется по месту нахождения указанного учредителями в заявлении о государственной регистрации постоянно действующего исполнительного органа, а в случае отсутствия такового - иного органа или лица, имеющих право действовать от имени юридического лица без доверенности (п. 2 ст. 54 ГК РФ).

Местом нахождения имущества в целях учета налогоплательщиков признается: а) для морских, речных и воздушных транспортных средств - место нахождения (жительства) собственника имущества; б) для транспортных средств, не указанных выше, - место (порт) приписки или место государственной регистрации, а при отсутствии таковых - место нахождения (жительства) собственника имущества; 3) для иного недвижимого имущества - место фактического нахождения имущества.

Постановка на учет организаций и индивидуальных предпринимателей осуществляется независимо от наличия обстоятельств, с которыми НК РФ связывает возникновение обязанности по уплате налогов. Характерно, что НК РФ не упоминает в этом контексте физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, следовательно, на них данное положение не распространяется. Вместе с тем в настоящее время широко обсуждается возможность учета в качестве налогоплательщика каждого физического лица с момента его рождения.

При постановке на учет налогоплательщик получает свидетельство или уведомление о постановке на учет в налоговом органе. Свидетельство выдается при постановке на учет вновь созданной организации или индивидуального предпринимателя, а также в случае постановки на учет физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, по месту жительства. Во всех иных случаях выдаются уведомления. Свидетельство подлежит замене в случае переезда физического лица на новое место жительства на территорию, подведомственную другому налоговому органу, изменения приведенных в нем сведений, а также в случае порчи, утраты.

Налоговый орган обязан осуществить постановку на учет организации по месту нахождения обособленного подразделения, а также организаций и физических лиц по иным основаниям в течение 5 дней со дня представления ими всех необходимых документов. Если учет налогоплательщиков осуществляется на основании информации, переданной уполномоченными органами, налоговый орган обязан сделать это в течение 5 дней со дня поступления таких сведений. В тот же срок налоговый орган обязан выдать или направить по почте налогоплательщику свидетельство (уведомление) о постановке на учет в налоговом органе.

В случае изменения места нахождения или места жительства налогоплательщика, а также при его ликвидации или реорганизации, налоговый орган снимает налогоплательщика с учета.

Постановка на учет налогоплательщика в налоговом органе по новому месту на-

хождения (месту жительства) осуществляется на основании документов, полученных от налогового органа по прежнему месту нахождения (месту жительства) налогоплательщика. В случае принятия организацией решения о прекращении деятельности через свое обособленное подразделение снятие с учета производится по заявлению налогоплательщика в течение 14 дней со дня его подачи.

Каждому налогоплательщику присваивается единый по всем видам налогов и сборов и на всей территории Российской Федерации идентификационный номер налогоплательщика (ИНН), который носит строго персональный характер и не может быть повторно присвоен другому лицу. Налогоплательщик указывает свой ИНН в подаваемых в налоговый орган декларациях, отчетах, заявлениях или иных документах, а также в иных случаях, предусмотренных законодательством.

Внедрение института ИНН в налоговую практику столкнулось со значительными трудностями. Многие граждане отнеслись к присвоению ИНН с непониманием, даже враждебностью. Широкое распространение получило мнение, что ИНН содержит антирелигиозную символику, служит заменой имени человека и используется для сбора, хранения и использования информации о частной жизни лица без его на то согласия. Конституционность введения ИНН рассматривал КС РФ, который отметил, что ИНН представляет собой цифровой код, состоящий из двенадцати последовательных цифр (десяти - для организаций), характеризующих слева направо код налогового органа, присвоившего ИНН, порядковый номер налогоплательщика и контрольное число, рассчитанное по специальному алгоритму, установленному МНС РФ. Поэтому, указал КС РФ, наличие в ИНН некоего числа, могущего затрагивать религиозные чувства налогоплательщика, носит случайный характер; ИНН не заменяет имя человека и подлежит использованию наряду с другими сведениями о налогоплательщике исключительно в целях налогового учета (Определение КС РФ от 10.07.2003 N 287-О).

На основе данных налогового учета МНС РФ ведет Единый государственный реестр налогоплательщиков в порядке, установленном Правительством РФ от 26.02.2004 N 110 (ред. от 13.12.2005) "О совершенствовании процедур государственной регистрации и постановки на учет юридических лиц и индивидуальных предпринимателей". Постановка на учет и снятие с учета осуществляются бесплатно. Сведения о налогоплательщике с момента постановки на учет являются налоговой тайной.

3. Налоговые проверки: понятие и виды

Налоговая проверка является основной формой налогового контроля. Налоговую проверку можно определить как совокупность контрольных действий налогового органа по документальной и фактической проверке законности исчисления, удержания и перечисления налогов и сборов налогоплательщиками и налоговыми агентами. Налоговые органы вправе проверять любые организации независимо от их организационно-правовой формы, состава учредителей, формы собственности, ведомственной подчиненности и других характеристик. Результаты налоговых проверок являются основанием для применения мер обеспечения, взыскания недоимок, пеней, привлечения к ответственности.

НК РФ устанавливает, что налоговой проверкой могут быть охвачены только три

календарных года деятельности налогоплательщика, непосредственно предшествовавшие году проведения проверки. Таким образом устанавливаются давностные ограничения при определении периода деятельности налогоплательщика, который может быть охвачен налоговой проверкой. При этом не запрещается проводить проверки налоговых периодов текущего календарного года. Суды связывают отсчет трехлетнего срока с годом начала проведения проверки, а не с годом принятия решения о ее проведении или же с годом окончания проверки. При этом началом проведения проверки является момент вручения налогоплательщику решения на проведение выездной налоговой проверки.

Рассмотрим такой пример: решение о проведении проверки принято налоговой инспекцией в 2003 г., а фактически проверка началась в 2004 г. - проверке могут быть подвергнуты 2001, 2002 и 2003 годы деятельности налогоплательщика, независимо от того, что решение о проведении проверки было принято в 2003 г. Другой пример: решение о проведении проверки было принято в 2003 г., фактически проверка началась также в 2003 г., а закончилась уже в 2004 г. - проверке могут быть подвергнуты три года, предшествующие году, в котором проверка фактически начала осуществляться, то есть 2000, 2001 и 2002 годы. Трехлетний срок для проведения налоговых проверок выбран не случайно; он корреспондирует трехлетнему сроку давности привлечения к налоговой ответственности. С трехлетним сроком налоговой проверки связан и подп. 8 п. 1 ст. 23 НК РФ, предусматривающий обязанность налогоплательщика в течение четырех 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.

По месту проведения налоговые проверки разграничиваются на камеральные и выездные. Камеральная проверка проводится по месту нахождения налогового органа, в то время как выездная - по месту нахождения проверяемого лица, то есть на его территории. Если в ходе камеральной проверки возникает необходимость произвести контрольные мероприятия по месту нахождения налогоплательщика, требуется назначить выездную налоговую проверку; проведение таких мероприятий в рамках камеральной проверки недопустимо.

НК РФ выделяет также встречные налоговые проверки - истребование и проверку у третьих лиц документов, относящихся к деятельности проверяемого налогоплательщика. Она проводится в случаях, когда налоговому органу необходимо получить информацию о налогоплательщике, имеющуюся у третьих лиц. Кроме того, в ходе встречных проверок сличается налоговая и иная документация проверяемого налогоплательщика и его контрагентов. В рамках встречной проверки налоговый орган вправе истребовать у контрагентов налогоплательщика только те документы, которые относятся непосредственно к налогоплательщику, но не к финансово-хозяйственной деятельности самого контрагента. К сожалению, налоговое законодательство не устанавливает форму документа, оформляемого по результатам встречных проверок. Должностное лицо налогового органа вправе оформить результаты проведенной встречной проверки в произвольной форме, в противном случае проведение встречной проверки было бы беспредметным.

Следует поддержать позицию Ю.А. Крохиной о том, что не следует считать встречную проверку самостоятельным видом налоговых проверок, поскольку ее назначение возможно исключительно в рамках осуществления камеральной или выездной налоговой проверки; таким образом, встречную проверку можно рассматривать как "один из методов проведения камеральной или выездной налоговой проверки". Точнее сказать, встречная проверка является составной частью выездной или камеральной проверки. Именно поэтому сведения, полученные в результате встречной проверки, включаются в акты соответствующих камеральных и выездных проверок.

Выездные налоговые проверки могут быть первичными и повторными. По общему правилу проведение повторных проверок по одним и тем же налогам, подлежащим уплате или уплаченным за уже проверенный налоговый период, запрещается. Однако НК РФ называет два исключения из этого правила. Во-первых, когда повторная проверка проводится в связи с реорганизацией или ликвидацией организации-налогоплательщика. Во-вторых, когда повторная проверка проводится вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку первоначально.

Постановление о проведении повторной налоговой проверки в порядке контроля за деятельностью нижестоящего налогового органа должно быть мотивированным, то есть содержать ссылки на обстоятельства, явившиеся основаниями для повторной проверки. Отсутствие таких указаний в решении должно повлечь признание его незаконным. При назначении повторной проверки руководитель вышестоящего налогового органа вправе включать в число проверяющих и должностных лиц подведомственных ему (то есть нижестоящих) налоговых органов. Главное, чтобы в числе таких лиц не оказались работники налоговой инспекции, участвовавшие в первоначальной налоговой проверке.

Налоговая проверка, проводимая вышестоящим налоговым органом, призвана не подменять собой проверку, проведенную нижестоящим налоговым органом, а обеспечить за ним надлежащий контроль. Суды неоднократно указывали на недопустимость ставить целью повторной проверки не контроль за нижестоящим налоговым органом, а порядок исчисления и уплаты налогов налогоплательщиком, то есть его финансово-хозяйственную деятельность.

Выездная налоговая проверка может проводиться по одному или нескольким налогам. Если проверка охватывает исчисление и уплату налогоплательщиком всех налогов и сборов, она именуется комплексной. Если речь идет о проверке правильности исчисления и уплаты какого-то одного налога, такую проверку называют тематической.

В литературе выделяют сплошные и выборочные налоговые проверки. В ходе сплошной проверки налоговым органом исследуется вся документация налогоплательщика за все налоговые периоды, охваченные проверкой. Выборочная проверка предполагает анализ отдельных налоговых (отчетных) периодов или части документов налогоплательщика.

В зависимости от метода проведения налоговые проверки могут быть документальными и фактическими. В первом случае непосредственным предметом проверки и источником получения сведений выступает бухгалтерская и налоговая документа-

ция, во втором - имущество налогоплательщика (включая наличные денежные средства), исследуемое путем обследования, инвентаризации, экспертизы. На практике фактический налоговый контроль, как правило, является вспомогательным (дополняющим) по отношению к документальному.

Традиционно налоговые проверки классифицируют на плановые и внеплановые. Как правило, налоговые органы составляют ежеквартальные планы проведения выездных налоговых проверок. Внеплановые проверки могут проводиться в случаях ликвидации или реорганизации организации, в ходе расследования возбужденных уголовных дел, в процессе банкротства предприятий, по заданию вышестоящих налоговых органов и по другим основаниям.

4. Камеральные налоговые проверки

Камеральная налоговая проверка проводится по месту нахождения налогового органа на основе представленных налогоплательщиком налоговых деклараций и документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налога, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа. Камеральная проверка осуществляется уполномоченными должностными лицами налогового органа в соответствии с их служебными обязанностями без какого-либо специального решения руководителя налогового органа.

НК РФ ограничивает проведение камеральной проверки трехмесячным сроком, продление которого не допускается. Исчисление срока начинается со дня представления налоговой декларации и документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налога. Проведение камеральной налоговой проверки за пределами трехмесячного срока само по себе не служит основанием для освобождения налогоплательщика от уплаты недоимки и пеней, то есть этот срок не является пресекательным.

Главным объектом камеральной проверки выступает налоговая декларация - 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 в установленные сроки каждым налогоплательщиком по каждому налогу, подлежащему уплате. При этом налогоплательщик обязан представить налоговую декларацию вне зависимости от начисления налога по такой декларации, то есть обязанность по представлению налоговой декларации прямо не связана с наличием объекта налогообложения. Отсутствие у налогоплательщика по итогам конкретного налогового периода суммы налога к уплате само по себе не освобождает его от обязанности представления налоговой декларации по данному налоговому периоду, если иное не установлено налоговым законодательством.

Характерен следующий прецедент: суд указал, что нормами НК РФ не предусмотрено освобождение налогоплательщика от обязанности представлять в налоговый орган декларации по налогам, если налогоплательщик фактически не ведет хозяйственной деятельности и в связи с этим отсутствует база для исчисления налогов. Если налоговая декларация своевременно не представлена, налоговый орган в соответствии со ст. 76 НК РФ вправе приостановить операции по счетам налогоплательщика.

Налоговая декларация представляется в налоговый орган по месту учета налого-

плательщика на бумажном носителе или в электронном виде. Бланки налоговых деклараций предоставляются налоговыми органами бесплатно. Налоговая декларация может быть представлена налогоплательщиком лично или через его представителя, направлена в виде почтового отправления с описью вложения или передана в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи.

Налоговый орган не вправе отказать в принятии налоговой декларации и обязан по просьбе налогоплательщика проставить отметку на копии налоговой декларации о принятии и дате ее представления. При получении декларации по телекоммуникационным каналам связи налоговый орган обязан передать налогоплательщику квитанцию о приемке в электронном виде. При отправке налоговой декларации по почте днем ее представления считается дата отправки почтового отправления с описью вложения, при передаче по телекоммуникационным каналам связи - дата ее отправки.

Налоговые органы не вправе требовать от налогоплательщика включения в налоговую декларацию сведений, не связанных с исчислением и уплатой налогов. Если проверкой выявлены ошибки в заполнении документов или противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, то об этом сообщается налогоплательщику с требованием внести соответствующие исправления в установленный срок.

При самостоятельном обнаружении налогоплательщиком в поданной им декларации неточностей, а также ошибок, приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате, налогоплательщик обязан внести в декларацию необходимые дополнения и изменения. Статья 81 НК РФ устанавливает специальные правила внесения таких изменений и дополнений с целью стимулирования налогоплательщика действовать добросовестно:

1) если заявление о дополнении и изменении налоговой декларации производится до истечения срока ее подачи, налоговая декларация считается поданной в день подачи заявления;

2) если такое заявление 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 соответствующих нарушений либо о назначении выездной налоговой проверки;

3) если заявление о дополнении и изменении налоговой декларации делается после истечения срока подачи налоговой декларации и срока уплаты налога, то налогоплательщик освобождается от ответственности, если указанное заявление сделано до момента, когда налогоплательщик узнал об обнаружении налоговым органом соответствующих нарушений либо о назначении выездной налоговой проверки - при условии, что до подачи такого заявления налогоплательщик уплатил недостающую сумму налога и соответствующие ей пени.

Камеральная проверка складывается, прежде всего, из анализа полноты и своевременности представления налоговой отчетности, контроля за правильностью исчисления того или иного налога, проверки обоснованности применения налоговых льгот. Налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения, получить объяснения и документы, подтверждающие правильность исчис-

ления и своевременность уплаты налогов. Большое значение имеют налоговые декларации и бухгалтерская отчетность, представленные налогоплательщиком за предыдущие налоговые периоды, а также информация, полученная от иных государственных органов. Для проверки отчетных данных активно используются разнообразные возможности и достижения компьютерной техники.

На суммы доплат по налогам, выявленные по результатам камеральной проверки, налоговый орган направляет требование об уплате соответствующей суммы налога и пени. Таким образом налогоплательщик информируется о результатах камеральной проверки. В литературе справедливо отмечается, что процедура проведения камеральных налоговых проверок прописана в законодательстве недостаточно четко. В частности, НК РФ не устанавливает, каким документом должны оформляться результаты камеральной проверки - составление акта камеральной проверки законом не предусмотрено. Это вызывает многочисленные проблемы, в частности, по вопросу об исчислении сроков давности. В настоящее время результаты камеральных проверок оформляются докладными (служебными) записками, составленными налоговыми инспекторами, проводившими проверку, на имя руководителя налогового органа. Поскольку докладная (служебная) записка - акт односторонний, ознакомление налогоплательщика с ее содержанием не предполагается. Поэтому налогоплательщик узнает о результатах камеральной проверки только после решения руководителя налогового органа о привлечении к ответственности.

Думается, законодатель и налоговым органам здесь следует использовать порядок, аналогичный тому, который установлен НК РФ в отношении выездной налоговой проверки. Прежде всего, речь идет о составлении акта камеральной проверки, обязательном ознакомлении с ним налогоплательщика, наделении последнего правом представить свои письменные возражения. Учитывая большой объем работы налоговых органов, возможно использовать такой порядок по крайней мере в тех случаях, когда в ходе камеральной проверки обнаружены факты налоговых правонарушений и речь идет о привлечении налогоплательщика к ответственности.

Эта позиция находит поддержку и в судебной практике. Как указывают суды, в соответствии с принципом всеобщности и равенства налогообложения при осуществлении камеральной проверки и иных форм налогового контроля налоговыми органами необходимо соблюдать процедуры производства по делу о налоговом правонарушении, аналогичные установленным НК РФ для выездных налоговых проверок. НК РФ не предусматривает упрощенную процедуру привлечения к налоговой ответственности. Налогоплательщику во всяком случае должно гарантироваться право на представление своих интересов в налоговых правоотношениях и дачу пояснений по вопросам исчисления и уплаты налогов. Поэтому при выявлении факта налогового правонарушения в ходе камеральной налоговой проверки налоговый орган обязан поставить налогоплательщика в известность о том, что ведется производство по делу о налоговом правонарушении, и предложить представить свои объяснения и возражения.

Отдельные авторы считают, что привлечение к налоговой ответственности по результатам камеральной налоговой проверки недопустимо, поскольку прямо не предусмотрено нормами НК РФ; обнаружение в ходе камеральной проверки фактов налоговых правонарушений является лишь основанием для назначения и проведения

выездной налоговой проверки, по результатам которой и возможно привлечение к налоговой ответственности. С таким мнением нельзя согласиться.

Нормы НК РФ определяют порядок производства по делу о налоговом правонарушении вне зависимости от того, было ли оно выявлено в результате камеральной или выездной налоговой проверки. Целый ряд правонарушений - непредставление налоговой декларации, нарушение срока представления сведений об открытии и закрытии счета в банке - выявляются именно в ходе камеральных проверок. Откладывать возбуждение налогового производства по правонарушениям, выявленным в ходе камеральных проверок, вплоть до проведения выездной проверки крайне нецелесообразно. Разумеется, существует проблема правовой неопределенности в регулировании отдельных аспектов организации и проведения камеральных налоговых проверок, которые должны быть решены законодателем в первоочередном порядке.

5. Выездные налоговые проверки

Выездные налоговые проверки - наиболее сложная и эффективная форма налогового контроля. Большое значение здесь придается соблюдению установленных законом ограничений, призванных защитить добросовестного налогоплательщика от возможного произвола со стороны государства. В качестве правовых гарантий для проверяемого лица установлены двухмесячный срок проведения выездной налоговой проверки, трехлетний давностный срок для проверки коммерческой деятельности налогоплательщика, запрет на проведение повторных проверок, право на обжалование, обязанность налоговых органов соблюдать налоговую тайну и возместить налогоплательщику ущерб, причиненный незаконными действиями.

Как указал КС РФ, основное содержание выездной налоговой проверки - проверка правильности исчисления и своевременности уплаты (удержания и перечисления) одного или нескольких налогов по месту нахождения налогоплательщика на основе изучения как документальных источников информации, так и фактического состояния объектов налогообложения (Постановление КС РФ от 16.07.2004 N 14-П).

Выездная налоговая проверка проводится на основании решения руководителя (его заместителя) налогового органа. В решении указываются наименование налогового органа, номер решения и дата его вынесения; наименование налогоплательщика, его идентификационный номер; период финансово-хозяйственной деятельности, за который проводится проверка; вопросы проверки (виды налогов, по которым она проводится); Ф.И.О. и классные чины (специальные звания) лиц, входящих в состав проверяющей группы; подпись должностного лица, вынесшего решение с указанием его Ф.И.О., должности и классного чина.

Несоблюдение требований налогового законодательства к порядку назначения и принятия решения о проведении выездной налоговой проверки, несоблюдение прав и законных интересов налогоплательщика при принятии решения о проведении выездной налоговой проверки являются основанием для признания таких решений недействительными. Серьезными нарушениями суды признают отсутствие в решении о назначении выездной налоговой проверки сведений о периоде финансово-хозяйственной деятельности, за который проводится проверка, вопросах проверки, видах налогов, по которым проводится проверка, составе должностных лиц, входя-

щих в проверяющую группу. Следует отметить, что в дальнейшем проверяющие должны действовать строго в пределах, очерченных решением о проведении выездной налоговой проверки. Любой выход за эти пределы является незаконным.

Должностным лицам, непосредственно проводящим выездную налоговую проверку, обеспечивается беспрепятственный доступ на территорию и в помещение налогоплательщика. При этом проверяющие должны предъявить служебные удостоверения и решение о проведении выездной налоговой проверки, а в необходимых случаях и документ, подтверждающий их полномочия на проверку объектов с особым режимом доступа. При отсутствии любого из указанных документов налогоплательщик вправе не допускать проверяющих на свою территорию (в помещения). Незаконное воспрепятствование доступу должностных лиц для проведения налоговой проверки на территории или в помещения (кроме жилых помещений) влечет для виновных лиц негативные последствия. В этом случае руководитель проверяющей группы составляет акт, на основании которого налоговый орган вправе самостоятельно определить суммы налогов, подлежащих уплате, основываясь на оценке имеющихся данных о налогоплательщике или по аналогии с другими налогоплательщиками.

Проведение повторных выездных налоговых проверок по одним и тем же налогам, подлежащим уплате или уплаченным налогоплательщиком за уже проверенный налоговый период, запрещается. Исключения составляют случаи, когда проверка проводится: в связи с реорганизацией или ликвидацией организации-налогоплательщика; вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку.

Согласно ст. 89 НК РФ выездная налоговая проверка не может продолжаться более двух месяцев. В исключительных случаях вышестоящий налоговый орган может увеличить продолжительность выездной налоговой проверки до трех месяцев. Какие обстоятельства относятся к "исключительным"? В судебной практике такими обстоятельствами признаются: воспрепятствование доступу проверяющих на территорию налогоплательщика; невыполнение в установленный срок требования налогового органа о предоставлении документов для проверки; большой объем бухгалтерской документации; проведение встречных проверок и (или) направление запросов в организации и учреждения, располагающие информацией о налогоплательщике; форс-мажорные обстоятельства (затопление, наводнение, пожар) на территории налогоплательщика и др.

В двухмесячный срок проведения налоговой проверки не засчитываются периоды между вручением налогоплательщику требования о представлении документов в соответствии со ст. 93 НК РФ и представлением им запрашиваемых при проведении проверки документов. Таким образом, если налогоплательщик своевременно не выдает проверяющим запрашиваемые документы, проверка продлевается на весь срок задержки.

При проведении выездных проверок организаций, имеющих филиалы и представительства, срок проведения проверки увеличивается на один месяц на проведение проверки каждого филиала (представительства). Налоговые органы вправе проверять филиалы и представительства независимо от проведения проверок самого налогоплательщика. При этом проверка филиала (представительства), проводимая в рамках

комплексной выездной проверки, не может быть начата ранее начала проведения проверки головной организации. Также не допускается проведение проверочных мероприятий в отношении филиалов (представительств) после даты окончания комплексной проверки головной организации-налогоплательщика. Решение о проведении выездной налоговой проверки филиала (представительства) вправе принимать руководитель налогового органа по месту нахождения такого обособленного подразделения, а не руководитель налогового органа по месту государственной регистрации головной организации-налогоплательщика.

Срок проведения выездной налоговой проверки включает в себя время фактического нахождения проверяющих на территории налогоплательщика. Проблема в том, что никакими документами "фактическое нахождение" или "фактическое отсутствие" проверяющих на территории налогоплательщика не фиксируется. Возможность приостановления выездной налоговой проверки действующим законодательством прямо не предусматривается и поэтому не может применяться налоговыми органами. Однако при этом и не требуется: налоговикам достаточно периодически появляться на территории налогоплательщика и после изъятия документов или проведения иных контрольных мероприятий удаляться на неопределенное время - главное, чтобы время их присутствия на территории налогоплательщика не превышало двух месяцев.

Таким образом, общее время с начала и до окончания проверки может длиться сколь угодно долго. Более определенным и справедливым, на наш взгляд, было бы отсчитывать срок выездной проверки непрерывно с момента ее начала, независимо от того, сколько времени проверяющие проводят непосредственно на территории налогоплательщика. В любом случае двухмесячный срок проведения выездной налоговой проверки не является пресекательным и поэтому его нарушение не влечет за собой безусловной отмены решения налогового органа о привлечении к налоговой ответственности.

По окончании выездной налоговой проверки составляется справка, в которой указываются предмет проверки и сроки ее проведения. Главное назначение справки - зафиксировать дату окончания проверки. НК РФ не содержит нормы, обязывающей налоговый орган представить справку налогоплательщику для ознакомления. Представляется, что это серьезное упущение, поскольку справка фиксирует юридически значимые для налогоплательщика факты, которые в дальнейшем могут исследоваться судом в качестве доказательства правоты каждой из сторон. Кроме того, после составления справки налоговики не вправе требовать предоставления дополнительных документов - ведь проверка уже окончена. Наконец, справка является важнейшей гарантией от проведения незаконной повторной проверки. Полагаем, обязанность налоговых органов направлять налогоплательщикам справки о проведенных проверках должна быть закреплена нормативно.

Согласно ст. ст. 100, 101 и 101.1 НК РФ результаты выездной налоговой проверки оформляются актом, который выносится не позднее двух месяцев после составления справки о проведенной налоговой проверке. Акт выездной налоговой проверки должен содержать: а) систематизированное изложение документально подтвержденных фактов налоговых правонарушений, выявленных в процессе проверки, или указание на отсутствие таковых; б) выводы и предложения проверяющих по устранению

выявленных нарушений; в) ссылки на статьи НК РФ, предусматривающие ответственность за данный вид налоговых правонарушений.

Акт выездной налоговой проверки состоит из трех частей: вводной, описательной и итоговой. Вводная часть представляет собой общие сведения о проводимой проверке и проверяемом налогоплательщике, его филиале или представительстве. Описательная часть содержит факты налоговых правонарушений, выявленных в ходе проверки, или указание на отсутствие таковых и связанные с этими фактами обстоятельства, имеющие значение для принятия правильного решения по результатам проверки. Итоговая часть включает: а) сведения об общих суммах, выявленных при проведении проверки неуплаченных (не полностью уплаченных) налогов и сборов, а также обобщенные сведения о других установленных проверкой фактах налоговых и иных правонарушений; б) предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений; в) выводы проверяющих о наличии в деяниях налогоплательщика признаков налоговых правонарушений с обязательной ссылкой на статьи НК РФ, предусматривающие ответственность за данный вид налоговых правонарушений.

Нарушение требований к содержанию акта налоговой проверки не влечет безусловного признания судом решения о привлечении к налоговой ответственности, принятого на основании такого акта, недействительным. В данном случае суды оценивают характер допущенных нарушений и их влияние на законность, и обоснованность решения налогового органа.

Акт налоговой проверки вручается налогоплательщику под расписку или передается иным способом. В случае направления акта по почте заказным письмом датой его вручения считается шестой день, начиная с момента отправки. При несогласии 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 налоговый орган либо письменное объяснение мотивов отказа подписать акт, либо возражения по акту в целом или по его отдельным положениям. Если налогоплательщик не представил свои возражения в установленные сроки, он не лишается права сделать это в дальнейшем. Суд обязан принять во внимание и оценить документы и иные доказательства, представленные налогоплательщиком в обоснование своих возражений по акту налоговой проверки, независимо от того, представлялись эти документы ранее или нет.

По истечении двухнедельного срока, предоставленного налогоплательщику на подготовку возражений, руководитель (заместитель руководителя) налогового органа в срок не более 14 дней рассматривает акт налоговой проверки, а также документы и материалы, представленные налогоплательщиком. По результатам рассмотрения выносится решение либо о привлечении к налоговой ответственности, либо об отказе в привлечении к налоговой ответственности, либо о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля. Если акт налоговой проверки по каким-то причинам не составлялся, то считается, что проверка проведена и налоговых правонарушений не обнаружено. Поэтому при отсутствии акта выездной налоговой проверки решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности следует рассматривать как вынесенное без наличия законных оснований.

Нарушение налоговым органом двухмесячного срока на составление акта про-

верки и 14-дневного срока на рассмотрение возражений налогоплательщика не влечет безусловного признания недействительным решения о привлечении налогоплательщика к ответственности, поскольку эти сроки не являются пресекательными.

Допустимыми доказательствами по делу о налоговом правонарушении могут являться только материалы выездной налоговой проверки. Суды неоднократно признавали материалы контрольных мероприятий иных государственных органов, использованные налоговым органом для обоснования факта налогового правонарушения, недопустимыми доказательствами, поскольку они были получены вне процедуры налогового контроля, установленного НК РФ.

6. Полномочия налоговых органов при проведении мероприятий налогового контроля

При проведении контрольных мероприятий, прежде всего, в ходе налоговых проверок, должностные лица налоговых органов наделены полномочиями осуществлять различного рода процессуальные действия, к которым НК РФ относит: истребование пояснений от налогоплательщика; инвентаризацию имущества; осмотр (обследование) документов, предметов, помещений и территорий; истребование документов; выемку предметов и документов; экспертизу; привлечение специалиста.

Для соблюдения прав и законных интересов частных лиц при осуществлении этих действий должны строго соблюдаться установленные законом правила и процедуры. В противном случае доказательства, полученные в ходе контрольных мероприятий, могут быть признаны недопустимыми.

Истребование пояснений. Согласно подп. 1 и 4 п. 1 ст. 31 НК РФ налоговые органы вправе требовать от налогоплательщика или налогового агента пояснения, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты (удержания и перечисления) налогов, а также вызывать их на основании письменного уведомления для дачи пояснений в связи с уплатой ими налогов либо в связи с налоговой проверкой, а также в иных случаях, связанных с исполнением налогового законодательства. Пояснения в зависимости от конкретных обстоятельств предоставляются налогоплательщиком в устной или письменной форме. К пояснениям могут прилагаться необходимые документы (накладные, внутренние приказы и распоряжения, счета-фактуры и др.).

Инвентаризация. В соответствии с п. 6 ст. 31 НК РФ порядок проведения инвентаризации имущества налогоплательщиков при выездной налоговой проверке утверждается Минфином РФ и МНС РФ. Распоряжение о проведении инвентаризации, порядке и сроках ее проведения, перечне имущества, подлежащего инвентаризации, составе инвентаризационной комиссии принимает руководитель (его заместитель) налогового органа. Инвентаризация имущества производится по его местонахождению. Основными целями инвентаризации являются: а) выявление фактического наличия имущества и неучтенных объектов, подлежащих налогообложению; б) сопоставление фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета; в) проверка полноты отражения в учете обязательств.

Проверка фактического наличия имущества производится при участии должностных лиц, работников бухгалтерской службы налогоплательщика, а также материально ответственных лиц, которые дают расписки о том, что к началу инвентаризации все

расходные и приходные документы на имущество сданы в бухгалтерию, отражены в бухгалтерских регистрах или переданы комиссии и все ценности, поступившие на их ответственность, оприходованы, а выбывшие списаны в расход. Сведения о фактическом наличии имущества записываются в инвентаризационные описи или акты инвентаризации не менее чем в двух экземплярах. Инвентаризационная комиссия обеспечивает полноту и точность внесения в описи данных о фактических остатках основных средств, запасов, товаров, денежных средств и другого имущества, правильность и своевременность оформления материалов инвентаризации. Фактическое наличие имущества определяется путем подсчета, взвешивания, обмера. По материалам и товарам, хранящимся в неповрежденной упаковке поставщика, количество этих ценностей может определяться на основании документов при обязательной проверке в натуре (на выборку) части этих ценностей. Определение веса (или объема) навалочных материалов допускается производить на основании обмеров и технических расчетов.

Инвентаризационные описи подписывают все члены инвентаризационной комиссии, а также материально ответственные лица. Если инвентаризация проводится в течение нескольких дней, то помещения, где хранятся материальные ценности, при уходе инвентаризационной комиссии должны быть опечатаны. По итогам инвентаризации составляется ведомость результатов, которая подписывается председателем комиссии. Результаты инвентаризации имущества налогоплательщика отражаются в акте документальной проверки и учитываются в дальнейшем при рассмотрении материалов налоговой проверки.

Осмотр. Согласно ст. 89 НК РФ должностные лица налоговых органов, осуществляющие выездную налоговую проверку, могут осматривать (обследовать) документы и предметы, а также производственные, складские, торговые и иные помещения и территории, используемые налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанные с содержанием объектов налогообложения. Осмотр документов и предметов вне рамок выездной налоговой проверки допускается, если они получены в результате ранее произведенных действий по осуществлению налогового контроля (например, в ходе камеральной проверки) или при согласии владельца этих предметов.

Осмотр производится в присутствии понятых. Налогоплательщик вправе присутствовать при осмотре лично либо через своего представителя. В необходимых случаях производятся фото- и киносъемка, видеозапись, снимаются копии с документов или другие действия.

Истребование документов. Согласно ст. 31 НК РФ налоговые органы вправе требовать от налогоплательщика или налогового агента документы по формам, установленным государственными органами и органами местного самоуправления, служащие основаниями для исчисления и уплаты (удержания и перечисления) налогов, а также пояснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты (удержания и перечисления) налогов. Лицо, которому адресовано требование о представлении документов, обязано направить или выдать их налоговому органу в пятидневный срок, причем судебная практика включает в данный период времени, только рабочие, а не календарные дни.

Истребование документов возможно только в рамках налоговой проверки, причем содержание истребуемых документов должно быть так или иначе связано с пред-

метом самой проверки. При проведении налоговой проверки налоговый орган вправе истребовать или получить у налогоплательщика не любые дополнительные сведения, объяснения и документы, а только те, которые подтверждают правильность исчисления и своевременность уплаты налогов.

В запросе о предоставлении документов налоговый орган должен их подробно конкретизировать. Суды неоднократно указывали, что требование о предоставлении документов, направленное налогоплательщику после завершения налоговой проверки, равно как и указание в требовании не конкретных документов, а их видов, предусмотренных законодательством, является незаконным. Документы предоставляются в виде надлежаще заверенных копий. Отказ от представления запрашиваемых документов или непредставление их в установленные сроки признается налоговым правонарушением и влечет ответственность, предусмотренную ст. 126 НК РФ. При этом непредставление документов в ходе налоговой проверки не препятствует в дальнейшем их представлению в суд.

Выемка документов и предметов. Порядок выемки документов и предметов регулируется ст. 94 НК РФ. Выемка проводится в случае отказа налогоплательщика предоставить истребуемые документы или предметы, а также при наличии у проверяющих достаточных оснований полагать, что документы (предметы), свидетельствующие о совершении правонарушений, могут быть уничтожены, скрыты, изменены или заменены. Выемка назначается мотивированным постановлением должностного лица налогового органа, осуществляющего выездную налоговую проверку. Таким образом, произвести выемку можно только в рамках выездной налоговой проверки.

Присутствие понятых и лиц, у которых непосредственно производится выемка, является обязательным. Не допускается производство выемки в ночное время, то есть с 22 часов вечера до 6 часов утра по местному времени. До начала выемки должностное лицо обязано предъявить постановление о производстве выемки и разъяснить присутствующим их права и обязанности, а также предложить лицу, у которого производится выемка документов и предметов, добровольно их выдать. В случае отказа выемка производится принудительно.

При отказе лица, у которого производится выемка, вскрыть помещения или иные места, где могут находиться подлежащие выемке документы и предметы, должностное лицо 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 составляется мотивированный акт, в котором необходимость выемки должна быть обоснована. Налогоплательщик вправе делать замечания, которые по его требованию вносятся в указанный акт. Кроме того, вся процедура выемки должна фиксироваться в протоколе. 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, сокры-

ты, исправлены или заменены, должностное лицо налогового органа вправе изъять подлинные документы. При изъятии таких документов с них изготавливаются копии, которые надлежаще заверяются 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 понятным и другим лицам, участвующим в производстве выемки.

Экспертиза. Согласно ст. 95 НК РФ экспертиза назначается на договорной основе в случаях, когда для разъяснения возникающих вопросов требуются специальные познания в науке, искусстве, технике или ремесле. Как правило, экспертиза назначается в случаях, когда требуется отнести имущество налогоплательщика к той или иной категории предметов, значимых с точки зрения налогового законодательства (объекты налогообложения, культурные ценности, основные фонды, незавершенное строительство и т.п.). Вопросы, поставленные перед экспертом, и его заключение не могут выходить за пределы специальных познаний эксперта. В соответствии со ст. 129 НК РФ эксперт несет ответственность за отказ от участия в проведении налоговой проверки, а также за дачу заведомо ложного заключения.

Экспертиза назначается постановлением должностного лица, осуществляющего выездную налоговую проверку. В постановлении указываются основания для назначения экспертизы, фамилия эксперта или наименование организации, в которой должна быть произведена экспертиза, вопросы, поставленные перед экспертом, материалы, предоставляемые в распоряжение эксперта.

Эксперт вправе знакомиться с материалами налоговой проверки, относящимися к предмету экспертизы, заявлять ходатайства о предоставлении ему дополнительных материалов. Эксперт может 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 излагаются проведенные им исследования, сделанные в результате их выводы и обоснованные ответы на поставленные вопросы. Если эксперт 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.

Привлечение специалиста. В необходимых случаях для проведения отдельных действий по осуществлению налогового контроля, в том числе при проведении выездных налоговых проверок, на договорной основе может привлекаться специалист, обладающий специальными знаниями и навыками, не заинтересованный в исходе дела. Участие лица в качестве специалиста не исключает возможности его опроса по этим же обстоятельствам как свидетеля (ст. 96 НК РФ).

Привлечение переводчика. 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 (ст. 97 НК РФ).

Участие понятых. При проведении действий по осуществлению налогового контроля в случаях, прямо предусмотренных НК РФ, вызываются понятые в количестве не менее двух человек. В качестве понятых могут вызываться любые не заинтересованные в исходе дела физические лица, за исключением 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, подлежащие внесению в протокол (ст. 98 НК РФ).

Опрос свидетелей. 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. 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 обязано предупредить 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.

В отдельных случаях, предусмотренных НК РФ, при проведении действий по осуществлению налогового контроля составляются протоколы, в которых 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) Ф.И.О. 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, последователь-

ность 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, 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

Êíí ò òíëüü úá áíí òííü

1. Что собой представляет налоговый контроль как управленческая деятельность?
2. Каковы основания для постановки на учет в налоговых органах?
3. Существуют ли различия в постановке на учет физических лиц и организаций?
4. На какие виды подразделяются налоговые проверки?
5. Какой период времени может быть охвачен налоговой проверкой?
6. Как оформляются результаты камеральной налоговой проверки?
7. В каком порядке назначается и производится выездная налоговая проверка?
8. Какие гарантии устанавливаются для налогоплательщика при проведении налоговых проверок?
9. Каковы полномочия налоговых органов при проведении мероприятий налогового контроля?

СОДЕРЖАНИЕ

ЛЕКЦИЯ 1. (Вводная) Экономическая сущность налогов.....	3
1. Экономическая сущность налогов. Элементы налога и принципы налогообложения.....	4
2. Налоговая политика государства. Налоговые теории.....	5
ЛЕКЦИЯ 2. Налоговая система Российской Федерации.....	10
1. Налоговая система РФ и ее основные элементы.....	10
2. Система налогов и сборов в РФ.....	10
3. Основная налоговая терминология.....	12
ЛЕКЦИЯ 3. Предмет и метод налогового права.....	13
1. Предмет налогового права.....	13
2. Метод налогового права.....	15
ЛЕКЦИЯ 4. Общие принципы налогообложения.....	19
1. Налогообложение и справедливость.....	19
2. Общая характеристика принципов налогообложения.....	20
3. Принцип законности налогообложения.....	23
4. Принцип всеобщности и равенства налогообложения.....	24
ЛЕКЦИЯ 5. Участники налоговых правоотношений.....	26
1. Субъекты налогового права: общие положения.....	26
2. Налогоплательщики: понятие и виды.....	28
3. Налогоплательщики: основы правового статуса.....	29
4. Налоговые агенты.....	33
5. Представительство в налоговых правоотношениях.....	35
6. Банки: основы налогово-правового статуса.....	36
ЛЕКЦИЯ 6. Элементы налогообложения.....	39
1. Понятие и состав элементов налогообложения.....	39
2. Налоговые льготы.....	47
3. Изменение срока уплаты налога и сбора, пени.....	51
ЛЕКЦИЯ 7. Исполнение налоговой обязанности.....	55
1. Общие вопросы исполнения налоговой обязанности.....	55
2. Добровольное исполнение налоговой обязанности.....	57
3. Принудительное исполнение налоговой обязанности.....	62
4. Способы обеспечения исполнения налоговой обязанности.....	66
5. Зачет и возврат излишне уплаченных или взысканных налогов.....	72
ЛЕКЦИЯ 8. Налоговый контроль.....	76
1. Налоговый контроль: общие положения.....	76
2. Учет организаций и физических лиц.....	79
3. Налоговые проверки: понятие и виды.....	82
4. Камеральные налоговые проверки.....	85
5. Выездные налоговые проверки.....	88
6. Полномочия налоговых органов при проведении мероприятий налогового контроля.....	92

Учебное издание

**Соколова Ольга Владимировна, кандидат исторических наук,
Щелкунов Владимир Алексеевич**

НАЛОГОВОЕ ПРАВО

Курс лекций

Сдано в набор 30.09.2008 г. Подписано в печать 12.11.2008 г.
Формат 60x84/16 Бумага офсетная. Печать офсетная.
Гарнитура «Таймс» Усл.-изд.л. 7 Тираж 100 экз. Заказ № 171

Курский филиал Орловского юридического института МВД России
305018, г. Курск, ул. Народная, 11

