

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ КАЗЕННОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ
УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ

«МОСКОВСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ МИНИСТЕРСТВА ВНУТРЕННИХ ДЕЛ
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ ИМЕНИ В.Я. КИКОТЯ»

НАЛОГОВОЕ ПРАВО РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Курс лекций

Под редакцией Л. Д. Кузнецова

Москва
2015

ББК67.402

Н23

Налоговое право Российской Федерации : курс лекций / под ред. Л. Д. Кузнецова. – М. : Московский университет МВД России имени В.Я. Кикотя, 2015. – 119 с.

В настоящем курсе лекций исследуются понятие и значение налогов и сборов, налоговая система государства, его налоговая политика, нормы и источники налогового права, субъекты налоговых отношений, их права и обязанности, понятие и элементы налогов и сборов, порядок исполнения обязанности по уплате налогов и сборов. Обращается внимание на основную задачу налоговых органов – налоговый контроль, участие органов внутренних дел в проводимых налоговыми органами выездных налоговых проверках.

Рассматриваются виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение, порядок привлечения к налоговой ответственности, основные виды налогов, а также специальные налоговые режимы и налоговое право зарубежных стран.

Курс лекций предназначен для курсантов и слушателей Московского университета МВД России имени В.Я. Кикотя.

ББК67.402

Авторский коллектив: *Л. Д. Кузнецов* – предисловие; лек. 5–7; *Д. Н. Шурухнова* – лек. 1 и 3 (в соавт. с Л. Д. Кузнецовым); *Е. О. Бондарь* – лек. 2 (в соавт. с Л. Д. Кузнецовым, С. В. Изутиной); лек. 8 (в соавт. с Л. Д. Кузнецовым); *С. В. Изутина* – лек. 4 (в соавт. с Л. Д. Кузнецовым).

Рецензенты: начальник кафедры общеправовых дисциплин ДВЮИ МВД России кандидат юридических наук, доцент *Е. Н. Лихолет*; ведущий сотрудник отдела № 1 НИЦ-3 ФГКУ «ВНИИ МВД России» кандидат юридических наук, доцент *Е. О. Дервянко*.

© Московский университет МВД России
имени В.Я. Кикотя, 2015

© Бондарь Е. О., 2015

© Изутина С. В., 2015

© Кузнецов Л. Д., 2015

© Шурухнова Д. Н., 2015

СОДЕРЖАНИЕ

Предисловие.....	4
Лекция 1. Налоговое право – составная часть единой системы Российского права. Правовой статус субъектов налоговых отношений.....	6
Лекция 2. Налоги и сборы, исполнение обязанности по их уплате. Налоговая система Российской Федерации	17
Лекция 3. Налоговый контроль	28
Лекция 4. Налоговые правонарушения и ответственность за их совершение	40
Лекция 5. Федеральные налоги	54
Лекция 6. Региональные и местные налоги	73
Лекция 7. Специальные налоговые режимы	86
Лекция 8. Налоговое право зарубежных стран.....	98
Библиографический список.....	117

ПРЕДИСЛОВИЕ

Налоговое право является составной частью единой системы российского права. Оно имеет свой предмет правового регулирования и особое сочетание методов воздействия на общественные отношения, что свидетельствует об относительной самостоятельности налогово-правовых норм. Представляет собой совокупность финансово-правовых норм, регулирующих общественные отношения по установлению и взиманию налогов в бюджетную систему государства с организаций и физических лиц.

Как одно из подотраслей финансового права, налоговое право становится его крупнейшей составной частью с перспективой дальнейшего развития: в последнее время можно наблюдать существенные изменения структуры и общего содержания налогового права, а также его конкретных норм.

Налоговое право представляет собой публичную подотрасль права, изучающую общественные отношения, складывающиеся в процессе функционирования налоговой системы Российской Федерации. В курсе лекций анализируются основные понятия налогового права, закономерности его возникновения и развития в России, принципы, нормы и источники, проблемы действия актов налогового законодательства в пространстве, во времени и по кругу лиц, налоговые отношения и особенности правового статуса их участников, порядок исполнения обязанности по уплате налогов (сборов) и др.

По сравнению с другими отраслями, российское налоговое право характеризуется повышенным уровнем сложности, нестабильности и противоречивости, а практика его применения сопровождается различными правовыми проблемами. При этом процесс совершенствования налогового законодательства пока еще далек от завершения. Во

многим подобное положение дел объясняется тем, что современное налоговое право стало формироваться сравнительно недавно, при этом имевшаяся ранее нормативная правовая база во внимание практически не принималась.

В процессе изучения налогового права курсантам и слушателям предстоит ознакомиться с большим объемом различных нормативных правовых актов, регулирующих отношения в налоговой сфере. Теоретические знания, практические умения и навыки позволят в дальнейшем участвовать в регулировании и контроле современных налоговых отношений в России, а также вести борьбу с налоговыми правонарушениями и преступлениями.

Изучая налоговое право, следует иметь в виду, что правовое регулирование налоговых отношений предопределено их публичной значимостью и государственно-властной природой. Нормы Конституции Российской Федерации (ст. 57) не только закрепили всеобщую обязанность уплачивать законно установленные налоги и сборы, но и предусмотрели систему правовых гарантий, обеспечивающих компромисс между соблюдением прав налогоплательщиков и фискальных интересов государства.

Вопросы, рассматриваемые в настоящем курсе лекций, непосредственно связаны с продолжающейся налоговой реформой, целью которой является создание в России эффективной и стабильной налоговой системы, обеспечивающей бюджетную устойчивость в среднесрочной и долгосрочной перспективе.

Лекция 1. НАЛОГОВОЕ ПРАВО – СОСТАВНАЯ ЧАСТЬ ЕДИНОЙ СИСТЕМЫ РОССИЙСКОГО ПРАВА. ПРАВОВОЙ СТАТУС СУБЪЕКТОВ НАЛОГОВЫХ ОТНОШЕНИЙ

Вопросы:

1. Понятие, предмет, методы, источники и система налогового права. 2. Место налогового права в системе отраслей права. 3. Принципы налогового права. 4. Налоговое право как наука и учебная дисциплина. 5. Понятие, структура и виды норм налогового права. 6. Реализация норм налогового права. 7. Налоговые отношения: понятие и классификация. 8. Субъекты налоговых отношений: понятие, виды и правовой статус. 9. Органы внутренних дел, следственные органы как субъекты налоговых отношений.

1. Понятие, предмет, методы, источники и система налогового права

Налоговое право – это совокупность правовых норм, регулирующих общественные отношения в сфере налогообложения. Оно носит публичный характер, представляя собой подотрасль финансового права, имеет специфический предмет и метод, а также принципы, которыми обусловлена его самостоятельность.

Предметом налогового права являются общественные отношения по установлению и введению в действие налогов и сборов с организаций и физических лиц; взиманию налогов и сборов, а также осуществлению налогового контроля; привлечению к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения; защите прав налогоплательщиков, налоговых агентов и иных лиц, участвующих в налоговых отношениях.

Методы налогового права обусловлены его спецификой и включают совокупность приемов, способов правового воздействия на налоговые отношения. Основной метод – *метод властных предписаний* (императивный) – способ правового воздействия, где государство самостоятельно определяет процедуры установления, введения и уплаты налогов, а также материальное содержание этих отношений. Определяется мера должного поведения и обеспечивается принудительное воздействие в случае неисполнения установленных предписаний. К другим методам налогового права относятся: *метод рекомендаций и согласования*, используемый при принятии разъяснений, устанавливающих функции и образцы рекомендаций; *диспозитивный метод* – способ правового воздействия, связанный с равноправием сторон, координацией, основанной на дозволениях.

Источники налогового права – это внешняя форма выражения и закрепления его норм, основным из которых является нормативный правовой акт.

Нормативные правовые акты принимаются на федеральном, региональном и местном уровнях.

Систему федеральных источников составляют:

- Конституция Российской Федерации;
- законодательство (федеральное и региональное) о налогах и сборах;
- общее налоговое законодательство (иные федеральные законы, содержащие нормы налогового права);
- подзаконные нормативные правовые акты по вопросам налогообложения и сборов;
- решения Конституционного суда Российской Федерации;
- нормы международного права и международные договоры России.

Федеральное законодательство о налогах и сборах (или законодательство о налогах и сборах Российской Федерации) состоит из: НК РФ; иных федеральных законов о налогах и сборах.

Региональное законодательство включает законы субъектов Федерации и иные нормативные правовые акты о налогах и сборах, принятые законодательными (представительными) органами субъектов.

Подзаконные нормативные правовые акты по вопросам налогообложения и сборов включают:

- акты органов общей компетенции (указы Президента; постановления правительства; акты, принятые органами исполнительной власти субъектов Федерации, а также исполнительными органами местного самоуправления);
- акты органов специальной компетенции (ведомственные подзаконные нормативные правовые акты в рассматриваемой сфере, издание которых прямо предусмотрено НК РФ).

Налоговое право представляет собой систему последовательно расположенных и взаимно увязанных правовых норм, объединенных внутренним единством цели, задач, предмета регулирования, принципов и методов регулирования. Указанные нормы делятся на две части – *Общую* и *Особенную*, которые, в свою очередь, также представляют системы, но более низкого уровня, объединяющие обособленные совокупности юридических норм: институты, субинституты и нормы.

Общая часть включает нормы, устанавливающие: принципы налогового права; систему и виды налогов и сборов в России; права и обязанности участников отношений, регулируемых налоговым правом; основания для возникновения, изменения и прекращения обязанности

по уплате налогов; условия ее добровольного или принудительного исполнения; порядок осуществления налоговой отчетности и налогового контроля; способы и порядок защиты прав налогоплательщиков.

Большинство норм Общей части кодифицированы и содержатся в части первой Налогового кодекса Российской Федерации.

Данные положения конкретизируются в институтах Особенной части налогового права. В нее включены нормы, детально регламентирующие определенные виды налогов и сборов, порядок их исчисления и уплаты, а также специальные налоговые режимы. Они изложены в части второй Налогового кодекса Российской Федерации.

Безусловно, в огромном множестве налоговых правовых норм неизбежно возникают коллизии и разночтения, но в своей совокупности они представляют собой единую систему с собственными внутренними закономерностями и тенденциями.

2. Место налогового права в системе отраслей права

Налоговое право и конституционное право. Конституционное право занимает ведущее место в правовой системе, поскольку содержит основополагающие нормы и принципы других отраслей права. Конституционно-правовое регулирование налоговых отношений предопределено их публичной значимостью и государственно-властной природой. Нормы Конституции не только закрепили всеобщую обязанность уплачивать законно установленные налоги и сборы, но и предусмотрели систему правовых гарантий, обеспечивающих компромисс между соблюдением прав налогоплательщиков и фискальных интересов государства.

Налоговое право и финансовое право. О вхождении налогового права в систему финансового свидетельствует частичное совпадение границ предмета правового регулирования. Предметом финансового права являются общественные отношения, складывающиеся в процессе образования, распределения и использования государственных (муниципальных) денежных средств. Предмет налогового права составляют общественные отношения, направленные на аккумуляцию государственных (муниципальных) денежных фондов и, таким образом, являющиеся частью предмета финансового права. Весомым аргументом служит конституционно установленный принцип единства финансовой политики: налоговая политика является частью финансовой, имеющей по отношению к первой определяющее значение.

Налоговое право и бюджетное право. Будучи частью системы финансового права, налоговое право взаимодействует с иными финан-

сово-правовыми общностями. Так, образование бюджетов всех уровней и государственных внебюджетных фондов в большей степени осуществляется на основе норм налогового права, регулирующих государственные доходы. В то же время отношения, складывающиеся в процессе установления и взимания налогов, проведения налогового контроля и т. п., не составляют предмета бюджетного права. Таким образом, предмет налогового права лишь частично совпадает с границами бюджетно-правового регулирования.

Налоговое право и гражданское право. Налоговые отношения тесно связаны с гражданско-правовым регулированием. Однако установлен приоритет налоговых норм над гражданскими: согласно ст. 2 ГК РФ не относятся к числу гражданских имущественные отношения, регулируемые налоговым, финансовым и административным законодательствами. Налоговые отношения возникают на основе фактических имущественных отношений, правовой формой которых выступают гражданские отношения.

Налоговое право и административное право. В механизм правового регулирования налоговых отношений включены органы исполнительной власти, реализующие государственно-властные полномочия. Административное право определяет правовой статус государственного аппарата.

Налоговое право и уголовное право. С одной стороны, одним из объектов уголовно-правовой охраны являются фискальные интересы государства, с другой – квалификация некоторых преступлений невозможна без обращения к нормам налогового права.

3. Принципы налогового права

Принципы налогового права – это основополагающие идеи, руководящие начала, лежащие в основе налогового права, выражающие его сущность и определяющие его функционирование. Данные принципы неразрывно связаны с общеправовыми, часть которых прямо относится к принципам налогового права. Основными принципами налогового права являются: принципы законности, равенства, справедливости, публичности налогообложения, единства экономического пространства, определенности налога, единства системы налогов и сборов.

Принцип законности является общеправовым и предполагает требование точного, строгого и неуклонного исполнения и соблюдения всеми субъектами права всех действующих на территории государства нормативных правовых актов. В рамках налогового права принцип законности означает требование соблюдения субъектами налоговых отношений действующих нормативных правовых актов.

Принцип равенства означает, что все субъекты налоговых отношений равны перед законом. Законодательство о налогах и сборах основывается на равенстве налогообложения. Налоги и сборы не могут носить дискриминационный характер и различно применяться исходя из социальных, расовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев. Не допускается устанавливать дифференцированные ставки налогов и сборов, налоговые льготы в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала.

Принцип справедливости указывает на соответствие между совершаемыми деяниями и наступающими последствиями. Налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными. Недопустимы налоги и сборы, препятствующие реализации гражданами своих конституционных прав.

Принцип публичности налогообложения неразрывно связан с конституционно закрепленной обязанностью каждого платить законно установленные налоги и сборы. Выполнение данной обязанности является важным условием формирования государственного бюджета. Таким образом, налогообложение направлено на реализацию публичных интересов в ущерб частным.

Принцип единства экономического пространства означает запрет на установление налогов и сборов, нарушающих единое экономическое пространство Российской Федерации. В частности, прямо или косвенно ограничивающих свободное перемещение в пределах ее территории товаров (работ, услуг) и финансовых средств либо иначе создающих препятствия для осуществления не запрещенной законом экономической деятельности физических лиц и организаций.

Принцип определенности налога. Положения актов законодательства о налогах и сборах должны быть четко сформулированы, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить. Налог считается установленным лишь в том случае (ст. 17 НК РФ), когда определены все элементы налогообложения, а именно: объект, налоговая база, налоговый период, ставка, порядок исчисления, сроки и порядок уплаты налога.

Принцип единства системы налогов и сборов. В Российской Федерации установлена единая система налогов и сборов, которые подразделяются на федеральные, региональные и местные.

4. Налоговое право как наука и учебная дисциплина

Наряду с категорией налогового права как некой совокупности правовых норм выделяется понятие науки налогового права. Несмотря

на то, что предметы налогового права и науки, его исследующей, охватываются сферой налогов и сборов, их следует различать.

Наука налогового права, будучи частью науки финансового права, изучает нормы налогового права и соответствующую правоприменительную практику с целью выработки практических рекомендаций по совершенствованию правового регулирования отношений в сфере налогообложения. По своей сути, данная наука является системой знаний, идей и теоретических разработок в рассматриваемой области. Предметную близость с наукой налогового права имеет наука о налогах (налоговедение), также являясь составной частью финансовой науки.

Наука налогового права включает следующие элементы: предмет; нормативную и эмпирическую базы; методы исследования (методологию); теоретическую базу (основные понятия и теории); библиографию.

Предметом науки налогового права в первую очередь являются правовые нормы, которые в своей совокупности составляют подотрасль финансового права – налоговое право.

Наука налогового права исследует также общие и специфические закономерности и тенденции развития указанной подотрасли права. Помимо этого предмет науки налогового права включает в себя налоговые отношения.

Нормативную и эмпирическую базы составляют соответственно акты законодательства о налогах и сборах, иные нормативные правовые акты, регулирующие налоговые отношения, а также практика их применения, отражающая эффективность налогового правового регулирования.

Методология науки налогового права включает методы, используемые для познания ее предмета и достижения целей проводимых исследований: метод материалистической диалектики, исторический, социологический, статистический, формально-логический, формально-догматический, сравнительно-правовой и др. Помимо перечисленных, применяются такие методы, как анализ, синтез, аналогия, обобщение, моделирование и др.

Теоретическая база является результатом интеллектуальной деятельности исследователей, научные интересы которых лежат в соответствующей области знаний. Ее составляют авторские формулировки (определения) налоговых правовых категорий, комплексные теоретические разработки и выводы, формирующие теорию налогового права. Кроме того, предполагается использование (наряду с правовыми) теорий о налогах, выработанных финансовой и экономической науками.

Библиография науки налогового права – это свод научных трудов, учебной и специальной литературы, публикаций в научных и периодических изданиях по проблемам налогового права.

Налоговое право как *учебная дисциплина*. Роль налогов и налогового права в развитии общественных отношений в России потребовала подготовки специалистов, способных эффективно исполнять свои профессиональные обязанности в новых экономических условиях, введения в программу высшей школы преподавания учебной дисциплины «Налоговое право».

5. Понятие, структура и виды норм налогового права

Норма налогового права – это общеобязательное, формально определенное правило поведения, регулирующее отношения между налогоплательщиками (плательщиками сборов) и государством в лице соответствующих органов государственной власти и их должностных лиц. Эти отношения складываются в сфере установления, введения и взимания налогов и сборов, в процессах осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, а также действий (бездействий) должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Структура налоговой правовой нормы. Как и всякая другая норма права, норма налогового права является системным образованием и обладает определенной структурой, под которой понимается ее внутреннее строение, обусловленное связью составляющих элементов. К последним относятся: гипотеза, диспозиция, санкция.

В гипотезе заключены: содержание самого правила поведения; фактические условия реализации нормы либо обстоятельства, при наличии которых надо (или можно) действовать определенным образом. Обстоятельства, предусматриваемые гипотезой, являются юридическими фактами, порождающими, изменяющими или прекращающими налоговые отношения.

Диспозиция – центральный элемент налоговой правовой нормы, которая формулирует содержание предписываемого, дозволяемого или рекомендуемого данной нормой правила поведения.

Санкция – указывает на правовые последствия – поощрительные (благоприятные) или карательные (неблагоприятные) меры, наступающие в случае ненадлежащего соблюдения либо нарушения установленного данной нормой правила.

Основаниями (критериями) для классификации норм налогового права по *видам* выступают их: назначение и содержание; метод воз-

действия на поведение субъектов; порядок реализации прав и обязанностей участников отношений; юридическая сила; порядок действия норм во времени, пространстве и по кругу лиц.

В зависимости от назначения нормы налогового права делятся на регулятивно-правоустанавливающие и охранительные.

По содержанию налоговые правовые нормы группируются в следующие правовые институты:

- закрепляющие права и обязанности участников налоговых отношений;
- определяющие порядок образования, задачи, структуру и компетенцию налоговых органов;
- включающие основные положения правового статуса налогоплательщиков (плательщиков сборов), налоговых агентов и т.д.;
- определяющие формы и методы осуществления налогового контроля;
- закрепляющие основные положения о порядке возникновения и исполнения обязанности по уплате налога или сбора;
- устанавливающие ответственность за совершение налоговых правонарушений и др.

По методу воздействия на поведение субъектов (или по форме выражения государственной воли) нормы делятся на следующие виды: запрещающие, обязывающие, уполномочивающе-дозволительные, стимулирующе-поощрительные.

По порядку реализации прав и обязанностей участников налоговых отношений различают: материальные нормы (определяют права и обязанности субъектов налоговых отношений, в том числе компетенцию государственных органов и должностных лиц в сфере налогообложения); процессуальные (закрепляют методы, порядок и процедуры деятельности по реализации прав и обязанностей в рассматриваемой сфере).

По юридической силе различают: законодательные (содержащиеся в законодательных актах) и подзаконные (содержащиеся, например, в указах Президента, постановлениях правительства) нормы.

По данному критерию группируются общие и специальные нормы. Если отношения регулируются и общей, и специальной нормами (равными по юридической силе), применяется специальная норма. Такая «конкуренция» норм возникает, если конкретные обстоятельства соответствуют гипотезам разных юридических норм. В этом случае специальная норма рассматривается как исключение из общего правила, установленное для того, чтобы при наличии дополнительных (названных в ее гипотезе) фактов действовало специальное, а не общее правило.

6. Реализация норм налогового права

Реализация норм налогового права – это процесс практического претворения в жизнь содержащихся в них требований.

Существуют следующие способы (формы) такой реализации: исполнение, применение, использование, соблюдение.

Исполнение норм налогового права предполагает совершение всеми участниками налоговых отношений действий, предписанных в нормах. *Применение* норм осуществляется органами государственной власти (должностными лицами) и практически выражается в совершении ими юридически значимых действий (бездействия), а также издании индивидуальных правовых актов, основанных на требованиях материальных и (или) процессуальных норм. При *использовании* норм налогового права участник налоговых отношений самостоятельно решает, воспользоваться ему или нет каким-либо предусмотренным законом правом (например, на судебную защиту своих нарушенных прав действием либо бездействием налогового органа). *Соблюдение* норм налогового права пассивно по своей сути и заключается в воздержании участника налоговых отношений (налогоплательщика или, например, налогового органа) от нарушения указанных норм.

7. Налоговые отношения: понятие и классификация

Налоговые отношения – охраняемые государством общественные отношения, возникающие в сфере налогообложения. Представляют собой социально значимую связь участников (субъектов) отношений, осуществляемую посредством их прав и обязанностей, предусмотренных нормами налогового права. В соответствии с системным подходом права и обязанности указанных субъектов (налогоплательщиков и др.) в составе налогового отношения выступают в качестве их юридических свойств.

Структуру налоговых отношений образуют следующие элементы: субъекты, содержание и объект отношения.

Содержание налоговых отношений образуют субъектные права и юридические обязанности их участников. При этом материальное содержание налоговых отношений представляет собой поведение сторон (действия либо бездействие), связанное с реализацией принадлежащих им прав и обязанностей. *Объектом* налоговых отношений выступают блага, по поводу или ради которых субъекты вступают в правовую связь. В качестве объекта отношений выступают как материальные, так и нематериальные блага.

В процессе налогообложения структура налогового отношения, с одной стороны, определяется содержанием прав и обязанностей субъектов (юридическая структура); с другой – проявляется в поведении участников в ходе реализации своих прав и обязанностей (фактическая структура).

Налоговые отношения **классифицируются** по следующим критериям:

- установление, введение и взимание налогов и сборов в России;
- исчисление и уплата налогов или сборов, возникающих в процессе исполнения соответствующими лицами своих налоговых обязанностей;
- осуществление налогового контроля и контроля за соблюдением налогового законодательства;
- защита прав и законных интересов участников налоговых отношений (налогоплательщиков, налоговых органов и др.);
- привлечение к ответственности за совершение налоговых правонарушений.

8. Субъекты налоговых отношений: понятие, виды и правовой статус

Согласно ст. 9 НК РФ, субъектами (сторонами) отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, являются:

организации и физические лица, признаваемые в соответствии с законом налогоплательщиками или плательщиками сборов;

организации и физические лица, признаваемые законом налоговыми агентами;

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

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

Кроме того, к участникам налоговых отношений относятся:

– органы записи актов гражданского состояния (ЗАГСы), осуществляющие регистрацию фактов рождения, установления отцовства, усыновления (удочерения), заключения или расторжения брака, смерти и перемены имени;

– органы федеральной миграционной службы (ФМС) России, реализующие государственную политику в сфере миграции и правоприменительные функции, функции по контролю, надзору и оказанию государственных услуг в рассматриваемой сфере миграции;

– территориальные регистрационные палаты, осуществляющие государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним;

– органы опеки и попечительства (как органы государственной исполнительной власти субъектов Российской Федерации);

– центры социального обеспечения (обслуживания).

К физическим лицам относятся: процессуальные лица, участвующие в мероприятиях налогового контроля (эксперты, специалисты, переводчики, понятые, свидетели); законный представитель налогоплательщика; уполномоченный представитель налогоплательщика.

Юридическими лицами являются: кредитные организации (банки и др.); коммерческие банки и иные кредитные организации, имеющие лицензию Центрального банка Российской Федерации; органы внутренних дел, следственные органы как участники налоговых отношений.

9. Органы внутренних дел, следственные органы как субъекты налоговых отношений

Полномочия и ответственность органов внутренних дел, следственных органов и их должностных лиц установлены в гл. 6 НК РФ. В частности (ст. 36), указанные органы по запросу налоговых органов участвуют в проводимых последними выездных налоговых проверках. При выявлении обстоятельств, требующих совершения действий, отнесенных НК РФ к полномочиям налоговых органов, органы внутренних дел, следственные органы обязаны в десятидневный срок направить материалы в соответствующий налоговый орган для принятия по ним решения.

Статья 37 гл. 6 определила ответственность органов внутренних дел, следственных органов и их должностных лиц. Данные органы и их должностные лица несут ответственность за убытки, причиненные налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам своими неправомерными действиями (решениями) или бездействием при исполнении служебных обязанностей.

Причиненные убытки возмещаются за счет федерального бюджета в порядке, предусмотренном НК РФ и иными федеральными законами (п. 1 ст. 36 НК РФ). За свои неправомерные действия или бездействие должностные лица и другие работники органов внутренних дел, следственных органов несут ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Лекция 2. НАЛОГИ И СБОРЫ, ИСПОЛНЕНИЕ ОБЯЗАННОСТИ ПО ИХ УПЛАТЕ. НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Вопросы:

1. Понятие налога и сбора, их отличие от иных платежей. 2. Элементы налогообложения. 3. Способы уплаты налога. 4. Исполнение обязанности по уплате налога или сбора. 5. Обеспечение исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов. 6. Понятие и элементы налоговой системы Российской Федерации.

1. Понятие налога и сбора, их отличие от иных платежей

Ранее для обозначения фискальных платежей в законодательстве использовались термины «дань», «подать», «повинность». Впервые термин «налог» стал употребляться в 1887 г. Он определялся как обязательный денежный платеж и уже тогда был близок к сегодняшнему понятию.

В настоящее время (п. 1 ст. 8 НК РФ) под *налогом* понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.

В п. 2 ст. 8 НК РФ *сбор* трактуется как обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий).

Под *государственной пошлиной* следует понимать сбор, взимаемый с лиц, указанных в ст. 333.17 НК РФ, при их обращении в государственные органы, органы местного самоуправления, иные органы и (или) к соответствующим должностным лицам за совершением в отношении плательщиков юридически значимых действий, предусмотренных гл. 25.3 НК РФ, за исключением действий, совершаемых консульскими учреждениями Российской Федерации (ст. 333.16 НК РФ).

Отличительными признаками сбора от налога являются:

– *возмездность*. При уплате плательщик получает юридически обязательное встречное представление (определенные права, разрешение);

– *отсутствие индивидуальности*. Может выплачиваться как лично из денежных средств плательщика сбора, так и (при наличии согласия) другим лицом;

– *уплачивается в целях покрытия (без прибыли) издержек* государственных органов за совершение действий;

– *обязательность*. В отличие от налога, уплата которого может быть исполнена принудительно путем обращения взыскания на имущество налогоплательщика, сбор уплачивается добровольно (например, при подаче иска в суд). Размер сбора отличается при уплате его различными категориями лиц;

– уплата сбора в *денежной форме*;

– плательщиком сбора может быть лицо, *обладающее гражданской правоспособностью*.

2. Элементы налогообложения

Согласно ст. 17 НК РФ, налог считается установленным, когда определены налогоплательщики и элементы налогообложения: объект (ст. 38 НК РФ); налоговая база (ст. 53 НК РФ); налоговый период (ст. 55 НК РФ); налоговая ставка (ст. 53 НК РФ); порядок исчисления налога (ст. 52 НК РФ); порядок и сроки уплаты налога (ст. 57 НК РФ).

В необходимых случаях при установлении налога могут предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком. При установлении сборов определяются их плательщики и элементы обложения применительно к конкретным сборам.

Налогоплательщиками и плательщиками сборов признаются (ст. 19 НК РФ) организации и физические лица, на которые возложена обязанность уплачивать соответственно налоги и (или) сборы. Права и обязанности налогоплательщиков установлены соответственно в ст. 21 и ст. 23 НК РФ. За неисполнение или ненадлежащее исполнение возложенных обязанностей налогоплательщик (плательщик сборов) несет ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Налогоплательщик может участвовать в налоговых отношениях через законного или уполномоченного представителя (гл. 4 НК РФ).

Объект налогообложения – реализация товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, расход или иное благо, имеющее стоимостную, количественную или физическую характеристику, с наличием которого законодательство связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога (ст. 38 НК РФ).

Каждый налог имеет самостоятельный объект налогообложения, определяемый в соответствии с ч. 2 НК РФ и с учетом положений ст. 38 НК РФ.

Налоговая база – стоимостная, физическая или иная характеристика объекта налогообложения (п. 1 ст. 53 НК РФ). Налоговая база необходима для исчисления налога, но не является непосредственным обстоятельством, порождающим обязанность его уплаты.

Налоговая ставка – величина налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы (п. 1 ст. 53 НК РФ).

Налоговая база и налоговые ставки по федеральным налогам устанавливаются НК РФ; по региональным и местным налогам – соответственно законами субъектов России, нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований в пределах, установленных НК РФ.

В ст. 55 НК РФ под **налоговым периодом** понимается календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате. Налоговый период может состоять из одного или нескольких отчетных периодов. Если организация создана после начала календарного года, первым налоговым периодом для нее является период со дня ее образования до конца данного года. Днем создания организации признается день ее государственной регистрации.

Порядок исчисления налога. Согласно ст. 52 НК РФ, налогоплательщик самостоятельно исчисляет сумму налога, подлежащую уплате за налоговый период, исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот, если иное не предусмотрено НК РФ. В ряде случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, эта обязанность может быть возложена на налоговый орган (или налогового агента). Налоговый орган не позднее 30 дней до наступления срока платежа направляет налогоплательщику налоговое уведомление, где указывается сумма налога, подлежащая уплате, объект налогообложения, налоговая база, а также срок уплаты налога.

Сроки уплаты налогов и сборов назначаются применительно к каждому налогу и сбору (ст. 57 НК РФ). Изменение установленного срока допускается только в порядке, предусмотренном НК РФ. При уплате налога и сбора с нарушением сроков с налогоплательщика (плательщика сбора) взимаются пени в установленном законом порядке.

Сроки уплаты налогов и сборов определяются календарной датой или истечением конкретного периода времени (год, квартал, месяц или день), а также указанием на событие, которое должно наступить

или произойти, либо действие, которое должно быть совершено. Сроки совершения действий участниками отношений устанавливаются НК РФ применительно к каждому такому действию.

Если расчет суммы налога производится налоговым органом, обязанность по его уплате возникает не ранее даты получения налогового уведомления.

Порядок уплаты налогов и сборов установлен ст. 58 НК РФ. Уплата налога осуществляется путем разового внесения всей суммы налога либо в ином порядке, предусмотренном НК РФ и другими актами законодательства о налогах и сборах. Подлежащая уплате сумма перечисляется налогоплательщиком или налоговым агентом в установленные сроки. Может предусматриваться уплата в течение налогового периода предварительных (авансовых) платежей. Обязанность по их уплате признается исполненной в порядке, аналогичном для уплаты налога. В случае уплаты авансовых платежей в более поздние сроки (по сравнению с установленными) на внесенную несвоевременно сумму начисляются соответствующие пени (ст. 75 НК РФ).

Налог уплачивается в наличной или безналичной форме.

Налогоплательщик обязан уплатить налог в течение одного месяца со дня получения налогового уведомления. В случае перерасчета налоговым органом суммы ранее исчисленного налога уплата осуществляется в срок, указанный в налоговом уведомлении.

Льготами по налогам и сборам признаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов преимущества, включающие право не уплачивать налог или сбор либо уплачивать его в меньшем размере (ст. 56 НК РФ). Налогоплательщик вправе отказаться от предоставленной льготы либо приостановить ее использование на один или несколько налоговых периодов, если иное не предусмотрено законом.

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

3. Способы уплаты налога

К основным способам уплаты относятся:

Уплата налога по декларации. Налогоплательщик обязан представлять в установленный срок в налоговый орган официальное заяв-

ление (декларацию) о своих налоговых обязательствах: полученных доходах и произведенных расходах, источниках доходов, налоговых льготах и исчисленной сумме налога и (или) другие данные, связанные с исчислением и уплатой налога. На этом основании налоговый орган исчисляет размер налога и вручает налогоплательщику извещение о необходимости его уплаты. Данный способ недостаточно эффективен, поскольку создает условия для уклонения от налога, да и проверка деклараций достаточно трудоемка и занимает много времени.

Уплата налога у источника выплаты. Налогоплательщик получает часть дохода за вычетом налога, рассчитанного и удержанного органом, производящим выплату. Это как бы автоматическое удержание, безналичный способ. Например, перечисление НДФЛ налоговым агентом.

Кадастровый способ. При этом способе момент уплаты налога никак не связан с моментом получения дохода. Сам кадастр представляет собой реестр, содержащий перечень типичных объектов, классифицируемых по внешним признакам, который устанавливает среднюю доходность объекта обложения. При уплате устанавливаются фиксированные сроки взноса. Например, налог на имущество физических лиц уплачивается равными долями в два срока – к 15 сентября и 15 октября. В зависимости от объектов налогообложения выделяют домовый, земельный, промысловый, имущественный и прочие кадастры. Кадастровый способ является трудоемким, экономическая оценка объектов доходности – неустойчивой и неэластичной.

Уплата налога в момент расходования доходов. Характерна для косвенного налогообложения, когда сумма налога входит в цену товара. Этот способ наиболее эффективен, так как дает наибольший удельный вес поступлений в бюджет, однако имеет ряд недостатков в части развития производства и стимулирования деловой активности (например, НДС, акцизы).

Уплата налогов в процессе потребления или использования имущества (движимого и недвижимого). Налог уплачивается из дохода налогоплательщика (как обычно, ежегодно) в установленном порядке и носит не фискальный, а контрольно-регулятивный характер (налог с владельцев автотранспортных средств и др.).

В России широкое распространение получила практика совместного использования различных способов уплаты налогов.

4. Исполнение обязанности по уплате налога или сбора

Налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога, если иное не предусмотрено законодательством (ст. 45 НК РФ). Обязанность по уплате налога на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков исполняется ответственным участником данной группы.

Обязанность по уплате налога должна быть исполнена в срок, установленный законом. Налогоплательщик либо участник консолидированной группы налогоплательщиков вправе исполнить эту обязанность *досрочно*. Неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанности по уплате налога служит основанием для направления налоговым или таможенным органом в адрес налогоплательщика (ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков) надлежащего требования об уплате. В случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок производится взыскание налога в порядке, предусмотренном НК РФ.

Обязанность по уплате налога считается исполненной налогоплательщиком либо участником консолидированной группы налогоплательщиков (если иное не предусмотрено п. 4 ст. 45 НК РФ):

- с момента *предъявления в банк поручения* на перечисление в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства денежных средств со счета налогоплательщика в банке при наличии на нем достаточного денежного остатка на день платежа. Налоговый орган вправе истребовать от банка копию поручения налогоплательщика, оформленную на бумажном носителе. Банк обязан представить данную копию в течение пяти дней со дня получения требования налогового органа;

- с момента *передачи физическим лицом в банк поручения* на перечисление в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства денежных средств (без открытия счета), предоставленных банку, при условии их достаточности для перечисления;

- с момента *отражения на лицевом счете организации операции по перечислению* соответствующих денежных средств в бюджетную систему Российской Федерации;

- со дня *внесения физическим лицом в банк, кассу местной администрации либо в организацию федеральной почтовой связи наличных денежных средств* для их перечисления в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства;

– со дня *вынесения налоговым органом* решения о зачете излишне уплаченных или взысканных сумм налогов, пеней, штрафов в счет исполнения обязанности по уплате;

– со дня *удержания сумм налога налоговым агентом*, если обязанность по исчислению и удержанию налога из денежных средств налогоплательщика возложена в соответствии с настоящим Кодексом на данное лицо;

– со дня *уплаты декларационного платежа* в соответствии с федеральным законом об упрощенном порядке декларирования доходов физическими лицами.

Обязанность по уплате налога не признается исполненной в случаях:

– *отзыва* налогоплательщиком или *возврата* ему банком неисполненного поручения на перечисление соответствующих денежных средств в бюджетную систему Российской Федерации;

– *отзыва* налогоплательщиком-организацией, открывшей лицевой счет, или *возврата* органом Федерального казначейства (иным уполномоченным органом, осуществляющим открытие и ведение лицевых счетов) налогоплательщику неисполненного поручения на перечисление соответствующих денежных средств в бюджетную систему Российской Федерации;

– *возврата* местной администрацией либо организацией федеральной почтовой связи налогоплательщику – физическому лицу наличных денежных средств, принятых для их перечисления в бюджетную систему Российской Федерации;

– *неправильного указания* налогоплательщиком в поручении на перечисление суммы налога номера счета Федерального казначейства или наименования банка-получателя, что повлекло непечисление данной суммы в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства;

– если налогоплательщик на день предъявления в банк (орган Федерального казначейства, иной уполномоченный орган, осуществляющий открытие и ведение лицевых счетов) поручения на перечисление денежных средств в счет уплаты налога имеет иные неисполненные требования, предъявленные к его счету (лицевому счету) и исполняемые в первоочередном порядке, в результате чего на счете (лицевом счете) нет достаточного остатка для удовлетворения всех требований.

Обязанность по уплате налога исполняется в валюте Российской Федерации, если иное не предусмотрено НК РФ. Пересчет суммы налога, исчисленной (в предусмотренных настоящим Кодексом случаях)

в иностранной валюте, в валюту Российской Федерации осуществляется по официальному курсу Центрального банка России на дату уплаты налога.

Правила, предусмотренные ст. 45 НК РФ, применяются также в отношении сборов, пеней, штрафов и распространяются на плательщиков сборов, налоговых агентов и ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков.

В случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок эта обязанность исполняется в *принудительном порядке* путем обращения взыскания на денежные средства на счета налогоплательщика (налогового агента) в банках и его электронные денежные средства (ст. 46 НК РФ).

При недостаточности или отсутствии денежных средств на банковских счетах налогоплательщика (налогового агента) либо принадлежащих ему электронных денежных средств, а также при отсутствии какой-либо информации о счетах или реквизитах, используемых для переводов электронных денежных средств, налоговый орган вправе взыскать налог за счет иного имущества налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя (ст. 47 НК РФ).

5. Обеспечение исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов

Законодательством установлены способы обеспечения исполнения обязанности по уплате налога: залог имущества; поручительство; пеня; приостановление операций по счетам в банке; наложение ареста на имущество налогоплательщика (ст.ст. 72–77 НК РФ).

1. Залог. Этот способ применяется в случае изменения сроков исполнения обязанностей по уплате налогов (сборов) (ст. 73 НК РФ). Залог имущества оформляется договором между налоговым органом и залогодателем, которым может быть как сам налогоплательщик (плательщик сбора), так и третье лицо.

Налоговый орган осуществляет исполнение этой обязанности за счет стоимости заложенного имущества в порядке, установленном гражданским законодательством Российской Федерации.

2. Поручительство (ст. 74 НК РФ). Поручитель обязывается перед налоговым органом в полном объеме исполнить обязанность налогоплательщика, если последний не уплатит в установленный срок суммы налога и соответствующих пеней. При неисполнении налогоплатель-

щиком налоговой обязанности по уплате налога, обеспеченной поручительством, оба несут солидарную ответственность.

3. Пеня – денежная сумма, которую налогоплательщик должен выплатить в случае уплаты налогов или сборов (в том числе в связи с перемещением товаров через таможенную границу России), в более поздние сроки по сравнению с установленными (ст. 75 НК РФ).

Пеня начисляется за каждый календарный день просрочки, начиная со следующего за установленным дня уплаты налога или сбора. Пеня определяется в процентах от неуплаченной суммы. Процентная ставка пени принимается равной одной трехсотой действующей в это время ставки рефинансирования Центрального банка России.

4. Приостановление операций по счетам в банках организаций и индивидуальных предпринимателей (ст. 76 НК РФ) – прекращение банком всех расходных операций по данному счету. Решение о приостановлении операций по банковским счетам принимается руководителем (его заместителем) налогового органа, направившим требование об уплате налога, пеней или штрафа, и передается в банк на бумажном носителе или в электронном виде. Данное решение подлежит безусловному исполнению банком с момента его получения вплоть до отмены его налоговым органом.

5. Арест имущества – действие налогового или таможенного органа с санкции прокурора по ограничению права собственности налогоплательщика в отношении его имущества (ст. 77 НК РФ). Арест имущества производится при одновременном наличии двух условий: неисполнение налогоплательщиком в установленные сроки обязанности по уплате налога, пеней и штрафов; достаточные основания полагать, что указанное лицо (организация) попытается скрыться либо скрыть свое имущество.

Арест может быть полным или частичным. При этом аресту подлежит только то имущество, которое необходимо и достаточно для исполнения обязанности по уплате налога, пеней и штрафов. Решение о наложении ареста на имущество налогоплательщика принимается руководителем (его заместителем) налогового или таможенного органа в форме соответствующего постановления, которое подписывается должностным лицом и заверяется гербовой печатью налогового органа.

Арест имущества производится с участием понятых. Проведение его в ночное время не допускается, за исключением случаев, не терпящих отлагательства.

Перед арестом имущества производящие его должностные лица обязаны предъявить налогоплательщику (его представителю) решение

о наложении ареста, санкцию прокурора и документы, удостоверяющие их полномочия.

Об аресте имущества составляется соответствующий протокол.

6. Понятие и элементы налоговой системы Российской Федерации

Налоговая система является мощным инструментом управления экономикой в условиях рынка. От того, насколько правильно построена система налогообложения, зависит эффективное функционирование всего народного хозяйства.

В 1989–1991 годы началось восстановление налоговой системы России. В этот период была осуществлена широкомасштабная комплексная налоговая реформа, подготовлен и принят пакет основополагающих законов: «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», «О налоге на прибыль предприятий и организаций», «О налоге на добавленную стоимость», «О подоходном налоге с физических лиц» и др. 21 ноября 1991 г. была образована самостоятельная Государственная налоговая служба Российской Федерации, ранее входившая в состав Министерства финансов России, а 31 декабря утверждено Положение о налоговой службе Российской Федерации.

Таким образом, в декабре 1991 г. налоговая система России в основном была сформирована. По своей структуре она отражает существующие в мировой практике принципы налоговых систем. Перечень используемых видов налогов в основном соответствует общепринятому в современной рыночной экономике и в значительной степени – применявшемуся в нашей практике ранее.

31 июля 1998 г. была принята и с 1 января 1999 г. введена в действие первая часть Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ), а с 1 января 2001 г. – его вторая часть. Принятие НК РФ систематизировало действовавшие нормы и положения, регулирующие процесс налогообложения, привело в упорядоченную, единую, логически цельную и согласованную налоговую систему, устранило такие недостатки, как отсутствие единой законодательной и нормативной базы налогообложения, многочисленность и противоречивость нормативных документов, отсутствие достаточных правовых гарантий для участников налоговых отношений, во многом облегчило государственным органам задачу достижения целей, поставленных на этапе реформирования.

В настоящее время налоговая система России имеет следующую структуру:

Элементы налоговой системы России

Принципы налоговой системы России	Налоговая нагрузка
Налоговая политика	Законодательство и нормативные правовые акты о налогах и сборах
Законодательные (представительные) органы, устанавливающие налоги и сборы	Налоговые отношения
Участники налоговых отношений	Система налогов и сборов
Специальные налоговые режимы	Правила исполнения обязанности по уплате налогов и сборов
Налоговые льготы	Налоговый контроль
Ответственность за налоговые правонарушения	Обжалование актов налоговых органов и действий (бездействия) их должностных лиц
Налоговые споры	Информационное обеспечение налогообложения

Следовательно, налоговая система России – это основанная на определенных принципах налогового права совокупность элементов (подсистем), сложившихся в сфере налогообложения в связи с установлением, введением, взиманием налогов и сборов, перечислением их в соответствующий бюджет страны в целях финансового обеспечения деятельности государства и муниципальных образований.

Лекция 3. НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ

Вопросы:

1. Понятие налогового контроля. Формы и методы его проведения. 2. Камеральная налоговая проверка. 3. Выездная налоговая проверка. 4. Лица, содействующие налоговым органам в проведении налогового контроля. 5. Оформление результатов налоговой проверки. 6. Налоговый мониторинг как форма налогового контроля.

1. Понятие налогового контроля.

Формы и методы его проведения

Налоговым контролем признается деятельность уполномоченных органов по контролю над соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном НК РФ (ст. 82). Налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции.

При осуществлении налогового контроля не допускаются сбор, хранение, использование и распространение информации о налогоплательщике (плательщике сбора, налоговом агенте), полученной в нарушение положений Конституции Российской Федерации, НК РФ, федеральных законов, а также требования об обеспечении конфиденциальности информации, составляющей профессиональную тайну иных лиц (например, адвокатскую тайну, аудиторскую тайну).

Объектами налогового контроля являются движение денежных средств в процессе аккумулирования публичных денежных фондов, а также материальные, трудовые и иные ресурсы налогоплательщиков; **предметом** выступают налоговые декларации, использование налоговых льгот, валютные и кассовые операции, сметы предприятий, бухгалтерская документация и т. п.

Целью налогового контроля является предупреждение и выявление налоговых правонарушений (в том числе налоговых преступлений), а также привлечение к ответственности лиц, нарушивших налоговое законодательство. Эта цель реализуется путем решения следующих задач:

- обеспечение экономической безопасности государства при формировании публичных централизованных и децентрализованных денежных фондов;

- обеспечение надлежащего контроля над формированием государственных доходов и рациональным их использованием;

- улучшение взаимодействия и координации деятельности контрольных органов в Российской Федерации;

- проверка исполнения финансовых обязательств перед государством и муниципальными образованиями со стороны организаций и физических лиц;

- проверка целевого использования налоговых льгот;

- пресечение и профилактика правонарушений в налоговой сфере.

Как и контроль в целом, налоговый контроль представляет собой специальный способ обеспечения законности в налоговом праве и осуществляется на всех стадиях финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков.

Налоговый контроль проводится в следующих *формах*: налоговых проверок; получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора; проверки данных учета и отчетности; осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли); в иных формах, предусмотренных НК РФ.

При проведении налоговой проверки используются различные организационно-правовые *методы*, такие, как:

- истребования от налогоплательщика (плательщика сбора или налогового агента) документов по установленным государственными органами и органами местного самоуправления формам, служащих основанием для исчисления и уплаты (удержания и перечисления) налогов, сборов, а также документов, подтверждающих правильность исчисления и своевременность уплаты (удержания и перечисления) налогов, сборов;

- выемка документов у налогоплательщика (плательщика сбора или налогового агента) при проведении налоговых проверок при наличии достаточных оснований полагать, что эти документы будут уничтожены, сокрыты, изменены или заменены;

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

- инвентаризация принадлежащего налогоплательщику имущества;

- привлечение к проведению налогового контроля специалистов, экспертов и переводчиков;

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

Руководитель (заместитель) налогового органа вправе приостановить проведение выездной налоговой проверки для: истребования

надлежащих документов (информации) в соответствии с п. 1 ст. 93.1 НК РФ; получения информации от иностранных государственных органов в рамках международных договоров Российской Федерации; проведения экспертиз; перевода на русский язык документов, представленных налогоплательщиком на иностранном языке.

При необходимости уполномоченные должностные лица, осуществляющие выездную налоговую проверку, могут проводить инвентаризацию имущества налогоплательщика, а также осмотр производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения (ст. 89 НК РФ).

По времени проведения налоговый контроль подразделяется на следующие виды:

– *предварительный*, проводимый до отчетного периода по конкретному виду налога либо до решения вопросов о предоставлении налогоплательщику налоговых льгот, изменении сроков уплаты налогов и т.д.;

– *текущий*, осуществляемый во время отчетного налогового периода;

– *последующий*, проводимый после завершения отчетного периода путем анализа и ревизии бухгалтерской и финансовой документации.

В соответствии со ст. 87 НК РФ налоговые органы проводят камеральные и выездные налоговые проверки.

2. Камеральная налоговая проверка

Камеральная проверка проводится по месту нахождения налогового органа на основании налоговых деклараций (расчетов) и документов, представленных налогоплательщиком, а также иных документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа (ст. 88 НК РФ). Проверка осуществляется уполномоченными на то должностными лицами (без какого-либо специального решения руководителя налогового органа) в течение трех месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации (расчета).

Если в случае выявления в налоговой декларации (расчете) ошибок и (или) противоречий между представленными сведениями либо их несоответствия сведениям, содержащимся в документах, имеющихся в распоряжении налогового органа, и полученным им в ходе налогового контроля, то об этом сообщается налогоплательщику с требованием представить в течение пяти дней необходимые пояснения или внести соответствующие исправления в установленный срок.

Если в уточненной налоговой декларации (расчете) уменьшена сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, по сравнению с ранее представленной, то налоговый орган вправе потребовать у налогоплательщика представить также в течение пяти дней необходимые пояснения, обосновывающие изменение соответствующих показателей.

При проведении камеральной проверки налоговой декларации (расчета), в которой заявлена сумма полученного в соответствующем отчетном (налоговом) периоде убытка, налоговый орган обязывает налогоплательщика представить в такой же срок необходимые данные, обосновывающие размер полученного убытка. Налоговые органы могут также истребовать у налогоплательщиков, имеющих налоговые льготы, документы, подтверждающие это право.

На основе уточненной налоговой декларации (расчета), в которой уменьшена сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, или увеличена сумма полученного убытка по сравнению с ранее представленными данными, налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика первичные и иные документы, подтверждающие изменение сведений в соответствующих показателях налоговой декларации (расчета), и аналитические регистры налогового учета, на основании которых сформированы указанные показатели до и после их изменений.

Налогоплательщик, представляющий в налоговый орган требуемые пояснения, обязан отправить адресату выписки из регистров налогового и (или) бухгалтерского учета и (или) иные документы, подтверждающие достоверность сведений, внесенных в налоговую декларацию (расчет). Должностное лицо, проводящее камеральную налоговую проверку, обязано рассмотреть представленные налогоплательщиком пояснения и документы. Если после их рассмотрения либо при отсутствии надлежащих пояснений налогоплательщика будет установлен факт совершения налогового правонарушения или иного нарушения законодательства о налогах и сборах, то составляется соответствующий акт.

Налоговый орган не вправе истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения и документы, если иное не предусмотрено ст. 88 НК РФ или если представление таких документов вместе с налоговой декларацией (расчетом) не установлено законом.

Если до окончания камеральной проверки налогоплательщиком представлена уточненная декларация (расчет) в порядке, предусмотренном ст. 81 НК РФ, то проверка ранее поданной декларации (расчета) прекращается и начинается камеральная налоговая проверка уже на основании уточненной декларации (расчета). Документы (сведения), по-

лученные налоговым органом в рамках прекращенной камеральной проверки, в дальнейшем могут быть использованы при проведении мероприятий налогового контроля в отношении налогоплательщика.

Правила, предусмотренные ст. 88 НК РФ для налогоплательщиков, распространяются также на плательщиков сборов, налоговых агентов, иных лиц, на которых возложена обязанность по представлению налоговой декларации (расчета).

3. Выездная налоговая проверка

Выездная налоговая проверка (ст. 89 НК РФ) проводится на территории (в помещении) налогоплательщика на основании решения руководителя (заместителя) налогового органа. Если налогоплательщик не может предоставить отдельное помещение, выездная налоговая проверка проводится по месту нахождения налогового органа.

Решение о проведении выездной налоговой проверки организации, отнесенной к категории крупнейших налогоплательщиков, выносит налоговый орган, осуществивший постановку этой организации на учет в качестве крупнейшего налогоплательщика. Самостоятельная выездная налоговая проверка филиала или представительства проводится на основании решения налогового органа по месту нахождения такого обособленного подразделения.

Решение о проведении выездной налоговой проверки должно содержать следующие сведения: полное и сокращенное наименования либо фамилия, имя, отчество налогоплательщика; предмет проверки (вид налога), правильность исчисления и уплаты которого подлежит проверке; периоды, за которые проводится проверка; должности, фамилии и инициалы сотрудников налогового органа, которым поручается проведение проверки. Форма решения руководителя (заместителя) налогового органа о проведении выездной проверки утверждается федеральным органом исполнительной власти по контролю и надзору в области налогов и сборов. Выездная налоговая проверка в отношении одного налогоплательщика может проводиться по одному или нескольким видам налогов.

В рамках выездной налоговой проверки может быть проверен период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки. В случае представления налогоплательщиком уточненной налоговой декларации проверяется период, за который она представлена.

Налоговые органы не вправе проводить две и более выездные налоговые проверки по одним и тем же налогам за один и тот же период,

а также в отношении одного налогоплательщика в течение календарного года, за исключением случаев принятия решения руководителем федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов о необходимости проведения проверки сверх указанного ограничения.

Выездная налоговая проверка не может продолжаться более двух месяцев. В ряде случаев указанный срок продлевается до четырех, а в исключительных случаях – до шести месяцев.

Срок проведения выездной проверки исчисляется со дня вынесения решения о ее назначении и до дня составления соответствующей справки.

В рамках выездной налоговой проверки может быть проверена деятельность филиалов и представительств налогоплательщика по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты региональных и (или) местных налогов. Однако налоговый орган не вправе проводить в отношении этих объектов две и более выездные налоговые проверки по одним и тем же налогам за один и тот же период и в течение одного календарного года. Срок проверки не может превышать один месяц.

В рамках выездной проверки налоговый орган вправе проверить деятельность налогоплательщика, связанную с его участием в договоре инвестиционного товарищества, а также запросить у участников договора необходимую информацию.

Приостановление выездной проверки допускается не более одного раза по каждому лицу, у которого истребуются документы. Приостановление и возобновление проверки оформляются соответствующим решением руководителя (заместителя) налогового органа.

Общий срок приостановления проверки не должен превышать шести месяцев.

Если проверка была приостановлена и в течение шести месяцев налоговый орган не смог получить запрашиваемую информацию от иностранных государственных органов в рамках международных договоров Российской Федерации, срок приостановления может быть продлен еще на три месяца.

На время приостановления выездной проверки приостанавливаются и действия налогового органа по истребованию документов у налогоплательщика. Последнему возвращаются все ранее представленные им подлинники, за исключением документов, полученных в ходе проведения выемки.

Повторной выездной налоговой проверкой налогоплательщика признается проверка, проводимая независимо от предыдущей по тем

же налогам и за тот же период. В ходе ее может быть проверен период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором было вынесено решение о проведении повторной выездной налоговой проверки.

Повторная выездная налоговая проверка может проводиться:

– вышестоящим налоговым органом – в порядке контроля над деятельностью налогового органа, осуществлявшего проверку;

– налоговым органом, ранее проводившим проверку, на основании решения его руководителя (заместителя) – в случае представления налогоплательщиком уточненной налоговой декларации, в которой указана сумма налога в размере, меньшем ранее заявленного. В рамках этой проверки исследуется период, за который представлена уточненная налоговая декларация.

Выездная налоговая проверка, осуществляемая в связи с *реорганизацией* или *ликвидацией организации–налогоплательщика*, проводится независимо от времени проведения и предмета предыдущей проверки. При этом исследуется период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о назначении проверки. Налогоплательщик обязан обеспечить проверяющим должностным лицам возможность ознакомиться с подлинниками документов, связанных с исчислением и уплатой налогов, а также иными необходимыми для проверки документами. Ознакомление с подлинниками документов допускается только на территории налогоплательщика, за исключением случаев проведения проверки по месту нахождения налогового органа.

При наличии у проверяющих лиц *достаточных оснований* полагать, что документы, свидетельствующие о совершении правонарушений, могут быть уничтожены, сокрыты, изменены или заменены, производится выемка этих документов в установленном порядке.

В последний день выездной налоговой проверки проверяющий составляет справку о результатах проверки, в которой фиксирует предмет проверки и сроки ее проведения, и вручает ее налогоплательщику или его представителю. Если налогоплательщик (его представитель) уклоняется от получения справки лично, то она направляется ему заказным письмом по почте.

Правила, предусмотренные ст. 89 НК РФ, применяются также в отношении плательщиков сборов и налоговых агентов.

4. Лица, содействующие налоговым органам в проведении налогового контроля

К лицам, обладающим специальной квалификацией, относятся эксперты, специалисты, переводчики. Порядок привлечения их к исполнению своих обязанностей в ходе налогового контроля регулируется нормами ст.ст. 95–98 НК РФ.

В необходимых случаях для участия в проведении выездных налоговых проверок может быть привлечен *специалист*, обладающий соответствующими знаниями и навыками, не заинтересованный в исходе дела.

Участие данного лица в проверке не исключает возможности его опроса в качестве свидетеля (ст. 96 НК РФ).

Для проведения экспертизы в ходе выездной налоговой проверки привлекается *эксперт*. Экспертиза назначается в случае, если для разъяснения возникающих вопросов требуются специальные познания (например, в сферах науки, искусства, техники или ремесле), постановлением должностного лица налогового органа, осуществляющего выездную проверку.

Эксперт вправе ознакомиться с материалами проверки, относящимися к предмету экспертизы, заявлять ходатайства о предоставлении ему дополнительных документов. Он может отказаться от дачи заключения, если предоставленные ему материалы являются недостаточными или он не обладает необходимыми знаниями для проведения экспертизы.

Заключение эксперта предоставляется в письменной форме. В нем излагаются проведенные исследования, сделанные в результате их выводы и обоснованные ответы на поставленные вопросы.

Переводчиком является не заинтересованное в исходе дела лицо, владеющее языком, знание которого необходимо для перевода. Переводчик предупреждается об ответственности за отказ или уклонение от исполнения своих обязанностей либо за заведомо ложный перевод, о чем делается отметка в протоколе, которая удостоверяется подписью переводчика (ст. 97 НК РФ). Вышеназванные лица привлекаются для участия в проверке на договорной основе.

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 лица:

– не способные в силу малолетнего возраста, физических или психических недостатков правильно воспринимать обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля;

– получившие информацию, необходимую для проведения налогового контроля, в связи с исполнением ими своих профессиональных обязанностей. При этом полученные сведения относятся к профессиональной тайне этих лиц (в частности, адвокат, аудитор) (ст. 90 НК РФ).

В случаях, предусмотренных НК РФ, вызываются *понятые* (не менее двух человек) – любые не заинтересованные в исходе дела физические лица. Не допускается участие в этом качестве должностных лиц налоговых органов. Понятые обязаны удостоверить в протоколе факт, содержание и результаты действий, производившихся в их присутствии. Они вправе делать по этому поводу замечания, подлежащие внесению в протокол.

Все действия по осуществлению налогового контроля оформляются соответствующими протоколами (ст. 99 НК РФ).

5. Оформление результатов налоговой проверки

По результатам выездной налоговой проверки в течение *двух месяцев* со дня составления справки о ходе ее проведения уполномоченными должностными лицами налоговых органов должен быть составлен акт установленной формы.

В случае выявления нарушений в ходе проведения камеральной налоговой проверки соответствующий акт составляется в течение десяти дней после ее окончания.

Акты проверок подписываются проводившими их лицами и лицами, в отношении которых осуществлялись проверки (или их представителями). Об отказе лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка (или его представителя), подписать акт, в котором делается соответствующая запись.

К акту налоговой проверки прилагаются документы, подтверждающие факты нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленные в ходе проверки. При этом документы, полученные от лица, в отношении которого проводилась проверка, к акту не прилагаются. Акт в течение пяти дней со дня его составления должен быть вручен проверяемому лицу (его представителю) под расписку или передан иным способом, позволяющим зафиксировать дату его получения.

В частности, если проверявшееся лицо (его представитель) уклоняется от получения акта налоговой проверки, данный факт отражается в указанном документе, и акт направляется по почте заказным письмом

по месту нахождения организации (обособленного подразделения) или месту жительства физического лица. В этом случае датой вручения акта считается шестой день, исчисляемый от даты отправки заказного письма.

Лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка (его представитель), в случае несогласия с фактами, изложенными в акте налоговой проверки, а также с выводами и предложениями проверяющих в течение одного месяца со дня получения акта вправе представить в соответствующий налоговый орган письменные возражения по указанному документу в целом или по его отдельным положениям. При этом налогоплательщик может приложить к письменным возражениям или в согласованный срок передать в налоговый орган материалы (их заверенные копии), подтверждающие обоснованность своих возражений.

Акт налоговой проверки и другие материалы, полученные в ходе дополнительных мероприятий, свидетельствующие о наличии нарушений налогового законодательства, а также представленные проверявшимся лицом (его представителем) письменные возражения рассматриваются руководителем (заместителем) налогового органа, проводившего проверку. Решение по ним должно быть принято в течение десяти дней со дня истечения срока, указанного в п. 6 ст. 100 НК РФ. Указанный срок может быть продлен, но не более, чем на один месяц.

Руководитель (заместитель) налогового органа извещает проверяемого о времени и месте рассмотрения материалов. Последний вправе участвовать в процессе их рассмотрения лично и (или) через своего представителя. Если лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка, заявляет о желании ознакомиться с материалами дела, налоговый орган обязан предоставить ему такую возможность не позднее двух дней до дня рассмотрения. При рассмотрении материалов налоговой проверки консолидированной группы налогоплательщиков вправе участвовать представители ответственного участника этой группы, а также других ее участников.

Неявка проверявшегося лица (его представителя), извещенного надлежащим образом о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки, не является препятствием для его проведения, за исключением случаев, когда участие данного лица будет признано руководителем (заместителем) налогового органа обязательным.

Обязанность по извещению участников консолидированной группы налогоплательщиков о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки лежит на ответственном участнике группы. Неис-

полнение указанной обязанности не является основанием для отложения процесса рассмотрения.

В ходе рассмотрения материалов проверки может быть оглашен акт, а при необходимости – и иные результаты налогового контроля, а также письменные возражения проверявшегося лица. Отсутствие последних в материалах дела не лишает указанное лицо (его представителя) права давать надлежащие объяснения по ходу процесса рассмотрения. Изучению подлежат все доказательства, в том числе документы, ранее истребованные у налогоплательщика, в отношении которого проводилась проверка (включая участников консолидированной группы); документы, представленные им в налоговый орган при проведении камеральных или выездных проверок, и иные документы, имеющиеся в распоряжении налогового органа. *Не допускается* использование доказательств, полученных с нарушением НК РФ¹. К участию в рассмотрении результатов налоговой проверки могут привлекаться свидетели, эксперт и специалист.

По результатам рассмотрения материалов проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выносит решение:

- о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения. При проверке консолидированной группы налогоплательщиков в таком решении может содержаться указание о привлечении к ответственности одного или нескольких участников этой группы;
- об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

После вынесения соответствующего решения руководитель (заместитель) налогового органа вправе принять меры, обеспечивающие исполнение решения, если есть достаточные основания полагать, что непринятие этих мер может затруднить или сделать невозможным в дальнейшем его реализацию и (или) взыскание недоимки, пеней и штрафов, указанных в документе.

6. Налоговый мониторинг как форма налогового контроля

Федеральным законом от 4 ноября 2014 г. № 348-ФЗ внесен ряд изменений в раздел V. 2 НК РФ «Налоговый контроль в форме налогового мониторинга». Данная форма контроля представляет собой расширенное информационное взаимодействие налогоплательщиков (плательщиков сборов, налоговых агентов) с налоговыми органами: обес-

¹ Информация о деятельности налогоплательщика (консолидированной группы налогоплательщиков), представленная в налоговый орган с нарушением установленных сроков, не считается полученной с нарушением НК РФ.

печение доступа для работников налоговых органов в режиме реального времени к данным бухгалтерского и налогового учета организации.

Предметом налогового мониторинга (ст. 105.26 НК РФ) являются правильность исчисления, полнота и своевременность уплаты (перечисления) налогов и сборов, возложенных на налогоплательщика.

Налоговый мониторинг проводится налоговым органом на основании соответствующего решения.

Организация вправе обратиться в налоговый орган с заявлением о проведении налогового мониторинга при одновременном соблюдении следующих условий:

- совокупная сумма налога на добавленную стоимость, акцизов, налога на прибыль организации и налога на добычу полезных ископаемых, подлежащая уплате в бюджетную систему Российской Федерации за календарный год, предшествующий году, в котором представляется заявление (без учета налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза), составляет *не менее 300 млн руб.*;

- суммарный объем полученных доходов, по данным годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности организации за календарный год, предшествующий году, в котором представляется заявление, составляет *не менее 3 млрд руб.*;

- совокупная стоимость активов по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности организации на 31 декабря календарного года, предшествующего году, в котором представляется заявление, составляет *не менее 3 млрд руб.*

Периодом проведения налогового мониторинга служит календарный год, следующий за годом, в котором организация представила в налоговый орган заявление о его проведении.

В регламенте информационного взаимодействия отражается порядок представления налоговому органу документов (информации), служащих основаниями для исчисления (удержания), уплаты (перечисления) налогов и сборов в электронной форме, и (или) доступа к информационным системам организации, в которых содержатся указанные документы (по выбору организации). В регламенте также указывается порядок ознакомления налогового органа с подлинниками таких документов в случае необходимости.

Введение налогового мониторинга позволяет крупным компаниям избежать выездных налоговых проверок, поскольку налоговики могут проверить правильность и своевременность отражения налогоплательщиком хозяйственных операций до того, как он подаст налоговую декларацию.

Лекция 4. НАЛОГОВЫЕ ПРАВОНАРУШЕНИЯ И ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА ИХ СОВЕРШЕНИЕ

Вопросы:

1. Общие положения об ответственности за совершение налоговых правонарушений. 2. Состав налогового правонарушения. 3. Виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение.

1. Общие положения об ответственности за совершение налоговых правонарушений

Налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое законом установлена ответственность (ст. 106 НК РФ). Ответственность несут как организации, так и физические лица (ст. 107 НК РФ). Физическое лицо может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения с шестнадцати лет.

Статьей 108 НК РФ предусмотрены общие положения об ответственности за совершение налогового правонарушения. Так, никто не может быть привлечен к ответственности иначе, как по основаниям и в порядке, установленном НК РФ; никто не может быть привлечен к ответственности повторно за совершение одного и того же налогового правонарушения. Основанием для привлечения лица к ответственности за рассматриваемое нарушение является решение налогового органа, вступившее в силу.

Привлечение организации к ответственности не освобождает ее должностных лиц (при наличии соответствующих оснований) от административной, уголовной или иной ответственности, предусмотренной законами Российской Федерации, а также не освобождает налогоплательщика от обязанности уплатить (перечислить) причитающиеся суммы налога (сбора) и пени.

Лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке. Обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности лица, возлагается на налоговый орган. Неустранимые сомнения в виновности лица, привлекаемого к ответственности, толкуются в его пользу.

Лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения при наличии хотя бы одного из следующих обстоятельств (ст. 109 НК РФ):

- отсутствие события налогового правонарушения;
- отсутствие вины лица в совершении налогового правонарушения;
- совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, физическим лицом, не достигшим шестнадцатилетнего возраста;
- истечение сроков давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Согласно ст. 110.1 НК РФ, виновным в совершении налогового правонарушения признается лицо, совершившее противоправное деяние умышленно или по неосторожности.

Налоговое правонарушение признается совершенным *умышленно*, если лицо осознавало противоправный характер своих действий (бездействия), желало либо сознательно допускало наступление вредных последствий.

В том случае, если лицо не осознавало противоправности своих действий (бездействия) либо вредного характера возможных последствий, хотя должно было и могло это осознавать, правонарушение считается совершенным *по неосторожности*.

Вина организации в нарушении налогового законодательства определяется в зависимости от вины ее должностных лиц (представителей), действия (бездействие) которых обусловили совершение налогового правонарушения.

Обстоятельствами, исключаящими вину лица в совершении налогового правонарушения, признаются (ст. 111 НК РФ):

- совершение деяния вследствие стихийного бедствия или других чрезвычайных и непреодолимых обстоятельств;
- совершение деяния физическим лицом, находившимся в болезненном состоянии, при котором оно не могло отдавать отчета в своих действиях или руководить ими (указанные обстоятельства доказываются предоставлением в налоговый орган соответствующих документов, по содержанию и дате относящихся к налоговому периоду, в котором совершено правонарушение);
- выполнение налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) письменных указаний о порядке исчисления, уплаты налога (сбора) или по иным вопросам применения законодательства о налогах и сборах, которые даны ему (либо неопределенному кругу лиц) финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом (должностным лицом) в пределах его компетенции (указанные обстоя-

тельства устанавливаются при наличии соответствующего документа этого органа, по содержанию относящегося к налоговому периоду, в котором совершено налоговое правонарушение, независимо от даты издания такого документа);

– иные обстоятельства, которые могут быть признаны судом или налоговым органом, рассматривающим дело, исключаящими вину лица в совершении налогового правонарушения.

К обстоятельствам, смягчающим ответственность за совершение налогового правонарушения, относятся (ст. 112 НК РФ):

– совершение правонарушения вследствие стечения тяжелых личных или семейных обстоятельств;

– совершение правонарушения под влиянием угрозы или принуждения либо в силу материальной, служебной или иной зависимости;

– тяжелое материальное положение физического лица, привлекаемого к ответственности за совершение налогового правонарушения;

– иные обстоятельства, которые судом или налоговым органом, рассматривающим дело, могут быть признаны смягчающими ответственность.

Отягчающим обстоятельством признается совершение налогового правонарушения лицом, ранее привлекаемым к ответственности за аналогичное деяние.

Обстоятельства, смягчающие или отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения, устанавливаются судом или налоговым органом, рассматривающим дело, и учитываются при применении налоговых санкций. Лицо, с которого взыскана налоговая санкция, считается подвергнутым данной мере в течение двенадцати месяцев с момента вступления в законную силу решения суда или налогового органа. Срок давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения установлен ст. 113 НК РФ.

Согласно закону, лицо не может привлекаться к ответственности, если со дня совершения правонарушения либо со следующего дня после окончания налогового периода, в течение которого оно было совершено, и до момента вынесения решения о привлечении к ответственности истекли три года (срок давности). Если привлекаемое лицо активно противодействовало выездной налоговой проверке (что стало непреодолимым препятствием для ее проведения и определения налоговым органом сумм налогов, подлежащих уплате в бюджетную систему Российской Федерации), то течение срока давности приостанавливается соответствующим актом, предусмотренным п. 3 ст. 91 НК РФ, и возобновляется со дня прекращения препятствующих действий со стороны налогоплательщика.

Налоговые санкции являются мерой ответственности за совершение налогового правонарушения (ст. 114 НК РФ), устанавливаются в виде денежных взысканий (штрафов). При наличии хотя бы одного обстоятельства, смягчающего ответственность, размер штрафа подлежит сокращению не менее, чем в два раза. В случае совершения одним лицом двух и более налоговых правонарушений санкции взыскиваются за каждое правонарушение в отдельности без поглощения менее строгой санкции более строгой.

Сумма штрафа, взыскиваемого с налогоплательщика (плательщика сбора или налогового агента) за правонарушение, повлекшее задолженность по налогу (сбору), снимается с его счета только после погашения в полном объеме суммы задолженности и уплате соответствующих пеней в очередности, установленной гражданским законодательством Российской Федерации.

2. Состав налогового правонарушения

В состав нарушения налогового законодательства входят: объект, объективная сторона, субъект, субъективная сторона.

Объект налогового правонарушения. В общей теории права вопрос об объекте налогового правонарушения является спорным. Существуют различные точки зрения: объект – это: общественные отношения; общественный (экономический) порядок; ценности и блага, которым этим правонарушением нанесен ущерб. Иногда встречается мнение о том, что объектом правонарушения (главным образом, преступления) выступают люди, чьи интересы затрагиваются общественно опасным деянием.

В литературе (преимущественно учебной) особо выделяют общий объект налогового правонарушения. Обосновывается положение о том, что **общий объект** – это налоговая система страны, поскольку налоги являются необходимым условием существования государства. Однако точнее будет сказать, что в качестве общего объекта налогового правонарушения выступают публичные финансовые интересы, общественный (публичный) порядок. Вред, тем более имущественный (например, неуплата налогов организацией), не может причиняться только налоговой системе (равным образом налоговому законодательству). Он причиняется интересам государства, поскольку казна недополучает установленные законом налоги.

Достаточно сложной является проблема **классификации** налоговых правонарушений. Во-первых, значительные трудности возникают при выборе критериев такой классификации. Во-вторых, наука нало-

гового права не успевает за развитием налогового законодательства, а потому в научных публикациях эти проблемы еще не стали предметом оживленной теоретической дискуссии. Лишь в некоторых работах по налоговому праву встречаются попытки смоделировать виды налоговых правонарушений с учетом объекта правонарушения.

По своему характеру и направленности все налоговые правонарушения условно могут быть подразделены на нарушения, связанные:

- с неисполнением обязанностей в связи с налоговым учетом (ст. 116 НК РФ);
- с несоблюдением порядка ведения учета объектов налогообложения, доходов и расходов и представления в налоговые органы налоговых деклараций (ст.ст. 119–120 НК РФ);
- с неисполнением обязанностей по уплате, удержанию или перечислению налогов и сборов (ст. 122–123, ст. 129.3 НК РФ);
- с воспрепятствованием законной деятельности налоговых администраций (ст.ст. 125–129.1 НК РФ);
- с непредставлением уведомления о контролируемых сделках или предоставлением в нем недостоверных сведений о таких сделках (ст. 129.4 НК РФ).

Каждый классификационный ряд обладает собственным правовым режимом, позволяя судить о характере и общественной опасности проступка, определять конструкцию всего состава правонарушения и обуславливать меру налоговой ответственности. Но общий объект налогового правонарушения неизменен – это охраняемые законом публичные финансовые интересы (имущественные блага), которым совершенным правонарушением причиняется вред.

Объективная сторона правонарушения.

Ее образуют само противоправное деяние, его вредные последствия и причинная связь между ними. Считается, что объективная сторона есть совокупность признаков, характеризующих внешнее проявление противоправного поведения. Деяния (действия или бездействие), посредством которых нарушается налоговое законодательство, описаны в нормах гл. 16 НК РФ «Виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение».

Налоговые правонарушения могут совершаться как путем активных противоправных действий (например, дача свидетелем, вызываемым по делу, заведомо ложных показаний), так и путем бездействия (например, неисполнение налоговым агентом предписываемых законом обязанностей по перечислению в бюджет сумм налога). Для квалификации некоторых налоговых правонарушений не имеет решаю-

щего значения, в какой форме они совершены. Так, грубым нарушением правил учета доходов, расходов и (или) объектов налогообложения признается и несвоевременное (бездействие), и неправильное (действие) отражение на счетах бухгалтерского учета и в отчетности проведенных хозяйственных операций (ст. 120 НК РФ).

Выделяют обязательные и факультативные признаки объективной стороны.

К **обязательным** относятся: общественно опасное деяние, общественно опасные последствия, причинная связь между деянием и наступившими последствиями. При отсутствии обязательных признаков нет состава налогового правонарушения, следовательно, нет налоговой ответственности. Данный вывод подтверждается примерами из судебно-арбитражной практики. Вред, возникший в результате налогового правонарушения, может быть материальным (имущественным) и нематериальным. Например, неуплата или неполная уплата сумм налога в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога или иных неправильных действий (бездействия) причиняет имущественный вред публичным финансовым интересам государства и его субъектам и влечет взыскание штрафа в размере 20 % от неуплаченных сумм. При этом размер штрафа увеличивается до 40 %, если деяние совершено умышленно (п. 1 ст. 122 НК РФ).

Нематериальные последствия могут возникнуть в ситуации, когда нарушение той или иной налоговой обязанности не повлекло, в частности, неуплаты налога. Приведем пример: в силу ст. 116 НК РФ нарушение срока постановки на учет в налоговом органе влечет взыскание с налогоплательщика штрафа. Однако сам по себе факт нарушения данного срока не означает, что налогоплательщик уклонился от уплаты налога, т. е. имущественный вред, причиненный государству или иным публичным образованиям, отсутствует.

К **факультативным признакам** объективной стороны налогового отношения относят дополнительные условия, при наличии которых применяется санкция налоговой нормы: неоднократность, повторность тех или иных действий. Неоднократность – повторяемость однородных действий в течение определенного законом периода. В частности, грубым нарушением считается систематическое (два и более раз в течение календарного года) несвоевременное или неправильное отражение доходов и расходов в учете хозяйственных операций. Иначе говоря, системность является формой неоднократности (п. 2 ст. 120 НК РФ).

Повторность – совершение одним и тем же лицом в течение года правонарушения, однородного тому, за которое оно уже подвергалось

взысканию. В силу п. 2 ст. 112 НК РФ повторность признается обстоятельством, отягчающим ответственность за налоговое правонарушение.

Налоговый кодекс Российской Федерации содержит нормы, обозначающие длящиеся налоговые правонарушения. Как сказано выше, ст. 116 НК РФ предусматривает ответственность налогоплательщика за пропуск срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе. Длящийся характер правонарушения не является факультативным признаком объективной стороны. Правонарушение считается длящимся, поскольку представляет собой одно деяние, для которого характерно длительное неисполнение лицом установленной законом обязанности.

Субъектом налогового правонарушения может быть как физическое лицо, так и организация (ст. 107 НК РФ). В силу п. 2 ст. 107 НК РФ физическое лицо может быть привлечено к налоговой ответственности с шестнадцатилетнего возраста. Элементы состава налогового правонарушения построены по модели преступления. Обстоятельства, смягчающие или отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения, напоминают соответствующие нормы УК РФ. Применительно к налоговой дееспособности существует мнение, согласно которому физическое лицо, привлекаемое к налоговой ответственности, должно быть вменяемым. Невменяемость является условием для освобождения его от такой ответственности.

Вменяемость лица – понятие уголовного права. И хотя УК РФ не содержит его определения, данное понятие выводится из легального определения невменяемости (ст. 21). То же можно сказать о категории «налоговая дееспособность». Ее отсутствие в НК РФ вызвало среди ученых разночтение во взглядах.

Тезис: налоговая дееспособность и деликтоспособность – это самостоятельные категории налогового права. Учитывая, что в НК РФ нет правила о налоговой дееспособности, можно лишь предположить, что налоговая дееспособность физических лиц наступает с 16 лет одновременно с деликтоспособностью¹.

Действительно, наука налогового права еще не выработала некоторые основные отраслевые категории и понятия, поэтому иногда наблюдается неоправданное заимствование категориального аппарата других отраслевых наук (в частности, административного, гражданского, уголовного права). Безусловно, никто не отрицает наличия межотраслевых

¹ Деликтоспособность – способность лица самостоятельно нести ответственность за вред, причиненный его противоправным деянием либо бездействием.

и междисциплинарных связей, но эти связи не должны лишать налоговое право самостоятельности и автономии в выборе собственного пути развития в сложном лабиринте научных исследований.

К ответственности за налоговое правонарушение могут привлекаться также иностранные граждане и лица без гражданства, если они являются налогоплательщиками или налоговыми агентами в соответствии с законодательством о налогах и сборах. Правда, при этом следует учитывать действие международных договоров по вопросам налогообложения (ст. 7 НК РФ). Особенно это относится к конвенциям (договорам), направленным на избежание двойного налогообложения.

В качестве субъектов налоговых правонарушений выступают только физические лица, имеющие налоговый статус индивидуального предпринимателя¹ (п. 2 ст. 11 НК РФ), а также организации. Статья 11 НК РФ дает определение понятия «организация» через определение российских организаций и иностранных организаций как участников налоговых отношений.

Субъективная сторона налогового правонарушения – это психологическое отношение лица к совершаемому им правонарушению (действию или бездействию) и его возможным последствиям в форме умысла или неосторожности (ст. 110 НК РФ).

Правонарушения, совершенные умышленно, наиболее опасны, поэтому налоговое законодательство устанавливает за них повышенные размеры взысканий (см. ст. 122 НК РФ). Неосторожная вина субъекта налоговой ответственности предусмотрена п. 3 ст. 110 НК РФ. Поскольку большинство составов налоговых правонарушений сформулированы без указания на какую-либо конкретную форму вины, нередко для их квалификации не имеет значения, совершалось оно умышленно или неосторожно.

Некоторые налоговые правонарушения совершаются только с одной формой вины. В качестве примера можно привести ч. 3 ст. 122 НК РФ, предусматривающую ответственность за умышленную неуплату или неполную уплату сумм налога. Следовательно, то же деяние, совершенное по неосторожности, надлежит квалифицировать по п. 1 данной статьи.

¹ Индивидуальными предпринимателями признаются физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, а также частные нотариусы, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты.

3. Виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение

НК РФ содержит две главы, предусматривающие составы налоговых правонарушений и санкции за их совершение. Глава 16 устанавливает составы, субъектами которых являются налогоплательщики, налоговые агенты и иные обязанные лица (за исключением банков), гл. 18 – составы, субъектами которых выступают банки.

В гл. 16 НК РФ предусмотрены следующие составы налоговых правонарушений:

Нарушение порядка постановки на учет в налоговом органе (ст. 116).

Объектом данного правонарушения является установленный законодательством порядок учета налогоплательщиков в целях налогового контроля. Субъектом – налогоплательщик (организация, индивидуальный предприниматель, частный нотариус, частный детектив или частный охранник). Объективная сторона правонарушения выражается в форме бездействия (наличие юридического факта неподачи налогоплательщиком заявления о постановке на учет), субъективная сторона – в прямом умысле или неосторожности.

Непредставление налоговой декларации (расчета финансового результата инвестиционного товарищества) (ст. 119 НК РФ).

Объектом правонарушения является публичный порядок в сфере ведения налогового учета, расчета финансового результата инвестиционного товарищества, субъектом – налогоплательщик. Объективная сторона выражается в непредставлении лицом, ответственным за ведение налогового учета, расчета финансового результата инвестиционного товарищества в налоговый орган в установленный срок, субъективная сторона – в прямом умысле или неосторожности.

Нарушение установленного способа представления налоговой декларации (расчета) (ст. 119.1 НК РФ).

Объект правонарушения – публичный порядок представления налоговой декларации (расчета) в электронной форме, субъект – налогоплательщик. Объективная сторона выражается в непредставлении налоговой декларации или расчета в электронной форме (даже если налогоплательщик представил соответствующую отчетность на бумажном носителе), субъективная сторона – в форме умысла или по неосторожности. Мотив деяния значения не имеет.

Представление в налоговый орган лицом, ***ответственным за ведение налогового учета, расчета финансового результата инве-***

стиционного товарищества, содержащего недостоверные сведения (ст. 119.2 НК РФ).

Объект правонарушения – обязанность управляющего предоставлять в налоговые органы достоверный расчет финансового результата инвестиционного товарищества, субъект – управляющий, ответственный за ведение налогового учета, расчета финансового результата инвестиционного товарищества. Объективная сторона выражается в предоставлении в налоговый орган недостоверных сведений, субъективная – в форме умысла или по неосторожности.

Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения (ст. 120 НК РФ).

Объект правонарушения – публичный порядок в сфере ведения учета доходов и расходов и объектов налогообложения, субъект – налогоплательщик, объективная сторона – грубое нарушение организацией правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения, субъективная – прямой умысел или неосторожность.

Неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора) (ст. 122 НК РФ).

Объектом данного правонарушения является обязанность по уплате законно установленных налогов и сборов, субъектом – налогоплательщик, объективная сторона – неисполнение обязанности по уплате налога любым способом, предусмотренным ст. 45 НК РФ, субъективная – умысел или неосторожность.

Сообщение участником консолидированной группы налогоплательщиков ответственному участнику этой группы недостоверных данных (несообщение данных), приведшее к неуплате или неполной уплате ответственным участником налога на прибыль организации (ст. 122.1 НК РФ).

Объектом выступает обязанность участника консолидированной группы налогоплательщиков сообщать ее ответственному участнику достоверные данные (сообщать данные), субъектом – участник консолидированной группы налогоплательщиков, сообщивший ее ответственному участнику недостоверные данные (несообщение данных), объективная сторона выражается в предоставлении заведомо недостоверных сведений, субъективная – в форме умысла или по неосторожности.

Невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов (ст. 123 НК РФ).

Субъект данного правонарушения – налоговый агент, объект – его обязанность в установленных законом случаях удерживать и перечислять в бюджет налоги за налогоплательщиков. Субъективная сторона выражается в форме умысла или неосторожности (мотив деяния значения не имеет). Объективная – заключается в неправомерном не-

удержании и (или) неперечислении в бюджет налогов и сборов за налогоплательщиков полностью или частично.

Несоблюдение порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест или в отношении которого налоговым органом приняты обеспечительные меры в виде залога (ст. 125 НК РФ).

Субъектом данного правонарушения являются налогоплательщик, налоговый агент, а также лица, указанные в ст. 51 НК РФ, объектом – отношения, складывающиеся в сфере, обеспечивающей исполнение решения о взыскании налога. Субъективная сторона выражается в форме умысла или неосторожности (мотив деяния значения не имеет), объективная – в форме нарушения ограничений, установленных налоговым органом в отношении определенного имущества.

Непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля (ст. 126 НК РФ).

Субъектами правонарушения выступают налогоплательщики, налоговые агенты, а также организации (за исключением банков, у которых налоговый орган запросил сведения для проведения налогового контроля), объектом является правомочие налогового органа осуществлять налоговый контроль. Субъективная сторона – вина в форме умысла или по неосторожности (мотив деяния значения не имеет), объективная – непредставление сведений или представление заведомо недостоверных сведений.

Ответственность свидетеля (ст. 128 НК РФ).

Отказ эксперта, переводчика или специалиста от участия в проведении налоговой проверки, дача заведомо ложного заключения или осуществление заведомо ложного перевода (ст.ст. 128, 129 НК РФ).

Субъектами правонарушений являются свидетели, эксперты, переводчики, специалисты, объектом – процессуальные обязанности названных субъектов, которые могут быть не исполнены или исполнены ненадлежащим образом. Субъективная сторона – вина в форме умысла или неосторожности (заведомо ложные сведения могут быть представлены только умышленно, мотив деяния значения не имеет), объективная – неисполнение участниками налогово-процессуальных отношений обязанностей, установленных законом.

Неправомерное несообщение сведений налоговому органу (ст. 129.1 НК РФ).

Субъектом данного правонарушения являются лица, обязанные предоставлять налоговому органу информацию, необходимую для осуществления налогового контроля (нотариусы, органы ЗАГС и т.д.), объектом – правомочие налогового органа осуществлять налоговый

контроль. Субъективная сторона – вина в форме умысла или неосторожности (мотив деяния значения не имеет), объективная – непредставление сведений, необходимых для осуществления налогового контроля в установленной форме. При этом повторное в течение года непредставление сведений влечет четырехкратное увеличение санкции.

Нарушение порядка регистрации объектов игорного бизнеса (ст. 129.2 НК РФ).

Субъект – налогоплательщик, занимающийся игорным бизнесом (применение данного состава ограничено в связи с законодательным ограничением самого игорного бизнеса в Российской Федерации), объект – обязанность по постановке на учет предметов, используемых для ведения игорного бизнеса. Субъективной стороной является вина в форме умысла или неосторожности (мотив деяния значения не имеет), объективной – нарушение порядка регистрации игровых столов, игровых автоматов, касс тотализатора, касс букмекерской конторы либо порядка регистрации изменений количества названных объектов. Повторное нарушение наказывается удвоенным штрафом.

Неуплата или неполная уплата сумм налога в результате применения в целях налогообложения в контролируемых сделках коммерческих и (или) финансовых условий, не сопоставимых с коммерческими и (или) финансовыми условиями сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми (ст. 129.3 НК РФ).

Субъект данного правонарушения – налогоплательщик, объект – обязанность по уплате законно установленных налогов и сборов. Субъективной стороной является вина в форме умысла или неосторожности, объективной – неисполнение обязанности по уплате налога любым способом, предусмотренным ст. 45 НК РФ.

Неправомерное непредставление уведомления о контролируемых сделках, представление недостоверных сведений в уведомлении о контролируемых сделках (ст. 129.4 НК РФ).

Субъект данного правонарушения – налогоплательщик, объект – его обязанность представлять в налоговый орган уведомления о контролируемых сделках, содержащие достоверные сведения, и в установленный срок. Субъективная сторона выражается в форме умысла или неосторожности, объективная – в нарушении сроков представления в налоговый орган уведомления о контролируемых сделках либо в представлении уведомления, содержащего недостоверные сведения.

Банки являются важными субъектами налоговых отношений, так как участвуют в процессе исполнения налоговой обязанности. Кроме того, банки призваны содействовать налоговым органам в осуществлении налогового контроля. Соответственно невыполнение ими обя-

занностей, возложенных на них законом, наказуемо. Составы «банковских» налоговых правонарушений определены в гл. 18 НК РФ.

К ним относятся:

Нарушение порядка открытия счета (ст. 132 НК РФ)

Субъект правонарушения – банк, объект – его обязанность взаимодействовать с налоговыми органами при открытии и закрытии расчетных счетов налогоплательщиков. Субъективная сторона – вина в форме умысла или неосторожности (мотив деяния значения не имеет), объективная – открытие банком счета организации, индивидуальному предпринимателю, нотариусу, занимающемуся частной практикой, или адвокату, учредившему адвокатский кабинет, без предъявления этим лицом свидетельства (уведомления) о постановке на учет в налоговом органе; открытие счета при наличии у банка решения налогового органа о приостановлении операций по счетам этого лица; несообщение налоговому органу реквизитов открытого или закрытого счета.

Нарушение срока исполнения поручения о перечислении налога (сбора), авансового платежа, пеней, штрафа (ст. 133 НК РФ)

Субъект правонарушения – банк, объект – его обязанность исполнять платежные поручения на уплату налогов, пеней и штрафов в бюджет. Субъективная сторона – вина в форме умысла или неосторожности (мотив деяния значения не имеет), объективная – неисполнение платежного поручения на перечисление налогов в бюджет в течение более одного операционного дня.

Неисполнение решения налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента, счету инвестиционного товарищества (ст. 134 НК РФ)

Субъект правонарушения – банк, объект – его обязанность исполнять решения налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщиков и налоговых агентов. Субъективная сторона – вина в форме умысла или неосторожности (мотив деяния значения не имеет), объективная – осуществление банком расчетов по счету налогоплательщика, если операции по этому счету приостановлены и расчет не связан с уплатой налогов, сборов, пеней и штрафов.

Неисполнение поручения налогового органа о перечислении налога, авансового платежа, сбора, пеней, штрафа (ст. 135 НК РФ)

Субъект правонарушения – банк, объект – его обязанность исполнять решения налогового органа о списании со счетов налогоплательщиков и перечислении в бюджет денежных средств. Субъективная сторона – вина в форме умысла или неосторожности (мотив деяния значения не имеет), объективная – неисполнении инкассового поруче-

ния в течение одного операционного дня или в «выводе» средств налогоплательщика со счета, на который направлено инкассовое поручение о списании средств и перечислении их в бюджет.

Непредставление банком справок (выписок) по операциям и счетам (счету инвестиционного товарищества) в налоговый орган (ст. 135.1 НК РФ)

Субъект правонарушения – банк, объект – его обязанность представлять налоговому органу информацию об операциях по счетам налогоплательщика. Субъективная сторона – вина в форме умысла или неосторожности (мотив деяния значения не имеет), объективная – непредставление выписок по счету налогоплательщика, запрошенных налоговым органом в установленных законом случаях.

Нарушение обязанностей, связанных с электронными денежными средствами (ст. 135.2 НК РФ)

Субъект правонарушения – банк, объект – его обязанность, связанная с электронными денежными средствами. Субъективная сторона – вина в форме умысла или неосторожности (мотив деяния значения не имеет), объективная – в предоставлении права лицу использовать корпоративное электронное средство платежа без предъявления свидетельства (уведомления) о постановке на учет в налоговом органе, а равно предоставление указанного права при наличии у банка решения налогового органа о приостановлении переводов электронных денежных средств этого лица.

Существует также ***административная ответственность должностных лиц*** в налоговой сфере.

Субъектами административной ответственности за нарушения норм законодательства о налогах и сборах, как правило, являются должностные лица (например, руководитель, главный бухгалтер) организаций. Так, статьи КоАП РФ устанавливают: 15.3 – ответственность за нарушение срока постановки на учет в налоговом органе; 15.4 – ответственность за нарушение срока представления сведений об открытии и закрытии счета в банке или иной кредитной организации; 15.6 – ответственность за непредставление (несообщение) сведений, необходимых для осуществления налогового контроля; 15.7 – ответственность за нарушение порядка открытия счета налогоплательщику; 15.8 – ответственность за нарушение срока исполнения поручения о перечислении налога или сбора (взноса); 15.9 – ответственность за неисполнение банком решения о приостановлении операций по счетам налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента.

Лекция 5. ФЕДЕРАЛЬНЫЕ НАЛОГИ

Вопросы

1. Общая характеристика федеральных налогов, сборов и пошлин. 2. Налог на добавленную стоимость (НДС). 3. Акцизы. 4. Налог на доходы физических лиц. 5. Налог на прибыль организаций. 6. Налог на добычу полезных ископаемых. 7. Водный налог. 8. Сборы за пользование объектами животного мира и объектами водных биологических ресурсов. 9. Государственная пошлина.

1. Общая характеристика федеральных налогов, сборов и пошлин

Налоги являются одним из наиболее эффективных инструментов государственного регулирования как национальной экономики, так и международных экономических процессов. Общепринятыми являются два основных направления налогового регулирования – федеральные налоги и сборы. Налоги и сборы установлены Налоговым кодексом Российской Федерации и обязательны к уплате на всей территории России. Их перечень не может быть изменен иначе, чем путем внесения соответствующих изменений в НК РФ.

Налоговая система Российской Федерации отражает три уровня бюджетной системы государства и наряду с федеральными налогами и сборами предполагает региональные и местные налоги.

Статус федерального налога не означает, что он полностью зачисляется в федеральный бюджет. В законе о федеральном бюджете на соответствующий год могут быть установлены нормативы отчислений федеральных налогов и сборов в бюджеты нижестоящих уровней – региональный и местный.

Статья 13 НК РФ установила следующие федеральные налоги и сборы: налог на добавленную стоимость; акцизы; налог на доходы физических лиц; налог на прибыль организаций; налог на добычу полезных ископаемых; водный налог; сборы за пользование объектами животного мира и объектами водных биологических ресурсов; государственная пошлина.

2. Налог на добавленную стоимость (НДС)

Налогоплательщиками НДС являются: организации, индивидуальные предприниматели, лица, деятельность которых связана с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза.

Обязанность заплатить налог возникает только при наличии объекта налогообложения.

К операциям, облагаемым НДС, относятся:

- реализация товаров (работ, услуг) и передача имущественных прав на территории России;
- передача на территории России товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд;
- выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления;
- ввоз товаров на территорию России и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией (исключительная экономическая зона и континентальный шельф страны, искусственные острова, установки, сооружения и иные объекты).

Реализация товаров (работ, услуг) облагается НДС только в случае, если она совершается на территории Российской Федерации. При реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав, в том числе по товарообменным (бартерным) операциям, а также на безвозмездной основе, при передаче права собственности, при передаче товаров (результатов работ, услуг) в счет оплаты труда *налоговая база* определяется как их стоимость с учетом акцизов и без учета НДС.

Налоговые и расчетные ставки включают основные ставки (0 %; 10 %; 18 %), расчетные ставки (10/110 и 18/118).

Налоговый период составляет один квартал.

Возмещение НДС из бюджета при ставке 0 %. Ставка НДС в размере 0 % применяется при реализации товаров, вывезенных в таможенной процедуре экспорта, а также помещенных под таможенную процедуру свободной таможенной зоны. Срок, установленный для подтверждения экспорта, составляет 180 календарных дней, считая с даты помещения товаров под таможенную процедуру экспорта. Если по истечении этого срока налогоплательщик не представил необходимые документы, операции по реализации работ (услуг) подлежат налогообложению по налоговой ставке 18 %. Возмещение из бюджета сумм НДС, уплаченного в случае приобретения товаров (работ, услуг), используемых для производства и реализации экспортируемых товаров, производится только по решению налогового органа, вынесенному по результатам проверки налоговой декларации и представленных документов.

Налоговые вычеты. Налогоплательщик вправе уменьшить общую сумму НДС на установленные законом налоговые вычеты. Вычетам подлежат следующие суммы налога:

- предъявленные поставщиками (исполнителями, подрядчиками) при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории России;

– уплаченные при ввозе товаров в Россию в таможенных процедурах выпуска для внутреннего потребления, временного ввоза и переработки вне таможенной территории;

– уплаченные при ввозе в Россию товаров, которые перемещаются через ее таможенную границу без таможенного оформления.

Порядок и сроки уплаты. НДС по итогам налогового периода следует уплатить в бюджет равными долями в течение трех месяцев, следующих за истекшим налоговым периодом. Срок уплаты – не позднее 20-го числа каждого месяца. Если это число приходится на выходной или нерабочий праздничный день, последним днем уплаты будет первый следующий за ним рабочий день. НДС уплачивается по месту учета налогоплательщика.

Все налогоплательщики (в том числе налоговые агенты) обязаны представлять соответствующие налоговые декларации не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Иностранные организации, имеющие на территории России несколько обособленных подразделений, самостоятельно выбирают одно из них, по месту учета в налоговом органе которого они будут представлять налоговые декларации и уплачивать налог в целом – по операциям всех подразделений. О своем выборе они уведомляют налоговый орган в письменной форме.

3. Акцизы

Основанием для уплаты акцизов является гл. 22 НК РФ.

К налогоплательщикам акцизов относятся организации, индивидуальные предприниматели, лица, деятельность которых связана с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза.

Подакцизными товарами признаются:

– спирт этиловый, произведенный из пищевого или непищевого сырья, в том числе денатурированный этиловый спирт, спирт-сырец, дистилляты: винный, виноградный, плодовый, коньячный, кальвадосный, висковый;

– спиртосодержащая продукция (растворы, эмульсии, суспензии и другие виды продукции в жидком виде) с объемной долей этилового спирта более 9 % (за исключением: лекарственных средств (включая гомеопатические лекарственные препараты); препаратов ветеринарного назначения, разлитых в емкости не более 100 мл; парфюмерно-косметической продукции, разлитой в емкостях не более 100 мл с долей спирта до 80 % включительно и с долей спирта до 90 % включительно при наличии пульверизатора, а с объемной долей этилового спирта до 90 %, разлитой в емкости до 3 мл включительно; отходов,

образующихся при производстве спирта этилового из пищевого сырья, водок и ликероводочных изделий, подлежащих дальнейшей переработке и использованию для технических целей; виноматериалов, виноградного сусла, иного фруктового сусла, пивного сусла);

– алкогольная продукция (водка, ликероводочные изделия, коньяки, вино, фруктовое вино, ликерное вино, шампанское, винные напитки, сидр, пуаре, медовуха, пиво, напитки, изготавливаемые на основе пива, иные напитки с объемной долей этилового спирта более 0,5 %);

– табачная продукция;

– автомобили легковые;

– мотоциклы с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л. с.);

– автомобильный бензин;

– дизельное топливо;

– моторные масла для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей;

– прямогонный бензин;

– топливо печное бытовое, вырабатываемое из дизельных фракций прямой перегонки и (или) вторичного происхождения, кипящих в интервале температур от 280 до 360° С.

Объект налогообложения. Объектом налогообложения признаются, в частности, следующие операции¹:

– реализация на территории России подакцизных товаров;

– продажа конфискованных и (или) бесхозяйных подакцизных товаров, а также подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства;

– передача произведенных из давальческого сырья подакцизных товаров;

– ввоз подакцизных товаров на территорию России и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией;

– получение (оприходование) денатурированного этилового спирта;

– получение прямогонного бензина.

Налоговые ставки по различным видам подакцизных товаров указаны в ст. 193 НК РФ. Если установлены различные налоговые ставки, налоговая база определяется отдельно по каждой из них. Налоговый период составляет один календарный месяц.

Дата реализации подакцизных товаров определяется как день отгрузки (передачи), в том числе структурному подразделению, осуществляющему их розничную реализацию.

¹ Полный перечень операций, облагаемых акцизом, содержится в ст. 182 НК РФ.

При передаче на территории России подакцизных товаров, произведенных из давальческого сырья, собственнику этого сырья либо другим лицам в собственность в счет оплаты услуг по их производству датой передачи признается дата подписания акта приема-передачи подакцизных товаров. Датой получения прямогонного бензина считается день его получения организацией, имеющей свидетельство на переработку. Датой получения денатурированного этилового спирта признается день получения (оприходования) организацией, имеющей свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции, денатурированного этилового спирта.

При недостатке подакцизных товаров дата их реализации (передачи) определяется как день обнаружения недостачи (кроме естественной убыли в пределах норм).

При реализации (передаче) подакцизных товаров акциз необходимо уплатить в полном объеме *не позднее 25-го числа месяца*, следующего за истекшим налоговым периодом. По прямогонному бензину и денатурированному этиловому спирту акциз уплачивается не позднее 25-го числа третьего месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. Акциз по подакцизным товарам уплачивается по месту их производства.

Производители алкогольной и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции освобождаются от уплаты авансового платежа акциза при условии представления в налоговый орган банковской гарантии одновременно с извещением об освобождении от уплаты авансового платежа акциза. Налоговые органы предъявляют банку-гаранту требование по погашению гарантированной денежной суммы в случае неуплаты или неполной уплаты налогоплательщиком суммы акциза.

Налоговые декларации необходимо представлять в налоговые органы по месту нахождения налогоплательщика (или нахождения обособленных подразделений, в которых он состоит на учете) в срок не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налогоплательщики, совершающие операции с прямогонным бензином и с денатурированным этиловым спиртом, представляют декларации не позднее 25-го числа третьего месяца, следующего за отчетным.

4. Налог на доходы физических лиц

Налогоплательщиками являются: физические лица – налоговые резиденты России, а также физические лица – нерезиденты, получающие доход в нашей стране.

Объектом налогообложения признаются доходы¹ указанных лиц: налоговых резидентов – от источников в России и за ее пределами; налоговых нерезидентов – от источников в России.

К налогооблагаемым доходам, полученным от источников в России и за ее пределами, относят: дивиденды и проценты; страховые выплаты; доходы от использования авторских и иных смежных прав; доходы от сдачи в аренду или от другого использования имущества; доходы от реализации недвижимого имущества, акций и ценных бумаг, долей в уставных капиталах, прав требования, иного имущества, принадлежащего физическому лицу; пенсии, стипендии и иные аналогичные выплаты; доходы от использования любых транспортных средств, а также штрафы и санкции, полученные за их простой; иные доходы, получаемые от деятельности в России и за ее пределами.

Налоговая база по НДФЛ представляет собой денежное выражение доходов налогоплательщика. При ее определении учитываются все доходы, полученные как в денежной, так и в натуральной форме, а также в виде материальной выгоды. Различного рода удержания доходов, в том числе и по решению суда, не уменьшают налоговую базу.

По каждому виду доходов, в отношении которых установлены различные ставки, налоговая база определяется отдельно.

Для доходов, облагаемых по ставке 13 %, налоговая база определяется как денежное выражение таких доходов, уменьшенных на сумму налоговых вычетов, которые предусмотрены ст.ст. 218–221 НК РФ. Если доходы налогоплательщика меньше вычетов, налоговая база равна нулю.

Доходы (расходы, принимаемые к вычету), выраженные в иностранной валюте, пересчитываются в рубли по курсу ЦБ РФ, установленному на дату фактического получения указанных доходов (дату фактического осуществления расходов).

Особенности определения налоговой базы по различным видам доходов представлены в ст.ст. 211–215 НК РФ.

Общая налоговая ставка составляет 13 %. Ею облагается большинство доходов налогового резидента. К ним, в частности, относится зарплата, вознаграждения по гражданско-правовым договорам, доходы от продажи имущества, а также другие доходы, которые не указаны в пп. 2–5 ст. 224 НК РФ. Доходы иностранных работников – высококвалифицированных специалистов и иностранцев, работающих у физических лиц на основании патента, облагаются по ставке 13 % независимо от наличия у них статуса налогового резидента России.

¹ Доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме.

В отношении отдельных видов доходов предусмотрены специальные налоговые ставки – 9, 15, 30 и 35 %.

Налогообложение по ставке 9 % производится в случаях: получения дивидендов налоговыми резидентами России; получения процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 1 января 2007 г.; получения доходов учредителями доверительного управления ипотечным покрытием. Такие доходы должны быть получены на основании приобретения ипотечных сертификатов участия, выданных управляющим ипотечным покрытием до 1 января 2007 г.

Налогообложение по ставке 15 % производится в отношении дивидендов, полученных от российских организаций физическими лицами, которые не являются налоговыми резидентами России.

Налогообложение по ставке 30 % – в отношении: всех доходов, которые получены физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами (за исключением доходов, для которых установлены специальные ставки в размере 13 % и 15 %), а также доходов по ценным бумагам, выпущенным российскими организациями, права по которым учитываются на счете депо иностранного номинального держателя, счете депо иностранного уполномоченного держателя и (или) счете депо депозитарных программ, выплачиваемых лицам, информация о которых не была представлена налоговому агенту.

Налогообложение по ставке 35 % касается:

а) доходов от стоимости любых выигрышей и призов, получаемых по результатам конкурсов (игр и других мероприятий в целях рекламы товаров, работ и услуг в части превышения 4 тыс. руб.);

б) процентных доходов по банковским вкладам в части их превышения над суммой процентов, рассчитываемой по рублевым вкладам (исходя из ставки рефинансирования ЦБ РФ, увеличенной на 5 %), по вкладам в иностранной валюте (исходя из 9 % годовых);

в) дохода в виде материальной выгоды, полученной от экономии на процентах по заемным (кредитным) средствам в части превышения размеров, указанных в п. 2 ст. 212 НК РФ;

г) дохода в виде платы за использование кредитным потребительским кооперативом денежных средств, внесенных пайщиками;

д) процентов за использование сельскохозяйственным кредитным потребительским кооперативом средств, привлекаемых от пайщиков в форме займов.

Налоговый период составляет один календарный год.

Перечень доходов, не облагаемых НДФЛ, представлен в ст.ст. 215, 217 НК РФ.

Налоговые вычеты. Доходы физических лиц, которые облагаются по ставке НДФЛ в размере 13 %, можно уменьшить на сумму налогового вычета. Вычеты нельзя применить к доходам, которые облагаются по ставкам 9, 15, 30, 35 %. Вычеты не могут применить физические лица (включая индивидуальных предпринимателей), освобожденные от уплаты НДФЛ (в частности, пенсионеры, инвалиды, не имеющие иных источников дохода, кроме государственных пенсий); безработные; лица, получающие пособие по уходу за ребенком; индивидуальные предприниматели, получающие доход от осуществления деятельности, в отношении которой применяются специальные налоговые режимы – ЕСХН, УСН и ЕНВД.

Стандартные вычеты: предоставляются отдельным категориям физических лиц и имеют фиксированный размер для каждой категории «льготников» – 3 тыс. руб. и 500 руб.

Налоговый вычет за каждый месяц налогового периода производится родителю, супруге (супругу) родителя, усыновителя, опекуна, попечителя, приемного родителя, супруге (супругу) приемного родителя, на обеспечении которых находится ребенок.

Социальные выплаты:

– суммы доходов, перечисляемые налогоплательщиком в виде пожертвований благотворительным, социально ориентированным и иным некоммерческим организациям, в том числе на формирование (пополнение) целевого капитала, а также религиозным организациям на осуществление уставной деятельности, но не более 25 % дохода, полученного за налоговый период;

– расходы на свое очное обучение в учреждениях, имеющих государственную лицензию в размере фактически произведенных расходов, но не более 120 тыс. руб. в год. Расходы за обучение детей – в размере фактически произведенных расходов на это обучение, но не более 50 тыс. руб. на каждого ребенка в общей сумме на обоих родителей (опекуна или попечителя);

– оплата медицинских услуг и медикаментов по перечням, утвержденным Постановлением Правительства Российской Федерации от 19 марта 2001 г. № 201, с учетом сумм добровольно уплаченных страховых взносов (в том числе расходы на лечение своих детей до 18 лет, супругов и родителей) – размере фактически понесенных расходов, но не более 120 тыс. руб. в год;

– сумма уплаченных в налоговом периоде пенсионных взносов по договорам негосударственного пенсионного обеспечения и страховых взносов по договорам добровольного пенсионного страхования в размере фактических расходов, но не более 120 тыс. руб. в год;

– сумма уплаченных в налоговом периоде дополнительных страховых взносов на накопительную часть трудовой пенсии в размере понесенных расходов, но не более 120 тыс. руб. в год.

Вычет на лечение можно получить и по расходам на услуги, оказанные индивидуальными предпринимателями, осуществляющими медицинскую деятельность на основании лицензии.

Имущественные вычеты:

– сумма дохода от продажи жилых домов, квартир, комнат, дач, садовых домиков или земельных участков и долей в указанном имуществе, находившихся в собственности налогоплательщика менее трех лет, но не выше 1 млн руб. (в целом);

– сумма от продажи иного имущества, находившегося в собственности менее трех лет, но не выше 250 тыс. руб. (в целом);

– сумма выкупной стоимости земельного участка и (или) расположенного на нем иного объекта недвижимого имущества в случае его изъятия для государственных или муниципальных нужд;

– сумма, израсходованная на новое строительство либо приобретение на территории России жилого дома, квартиры, комнаты или доли в них, а также на приобретение земельных участков под индивидуальное строительство или с уже построенными жилыми домами (долями в них) – в размере фактических расходов, в том числе на погашение процентов по целевым займам.

Перечень фактических расходов конкретизирован в ст. 220 НК РФ. Учитываются расходы на разработку проектной и сметной документации, подключение, достройку, отделку приобретенного дома или квартиры, комнаты.

Общий размер вычета не должен превышать 2 млн руб. без учета сумм на погашение процентов по целевым займам и кредитам.

Вместо имущественного вычета можно уменьшить сумму доходов на сумму фактически произведенных и документально подтвержденных расходов, за исключением реализации ценных бумаг.

Профессиональные вычеты – документально подтвержденные расходы, непосредственно связанные с деятельностью: индивидуальных предпринимателей и лиц, занимающихся частной практикой, налогоплательщиков по гражданско-правовым договорам на выполнение работ (оказание услуг), налогоплательщиков по созданию произведений науки, литературы, искусства, авторов открытий, изобретений.

5. Налог на прибыль организаций

Основанием для исчисления и уплаты налога на прибыль организаций является гл. 25 НК РФ. Налогоплательщиками являются: рос-

сийские организации, кроме перешедших на специальные налоговые режимы, – УСН, ЕНВД, ЕСХН, а также занимающиеся игорным бизнесом; иностранные организации, действующие через постоянные представительства в России, и (или) иные иностранные организации России, получающие доходы от источников в России.

Согласно НК РФ, прибылью признается:

– для российских организаций, не являющихся участниками консолидированной группы налогоплательщиков, – полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов;

– для организаций – участников консолидированной группы налогоплательщиков – величина совокупной прибыли группы, приходящаяся на данного участника;

– для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в России через постоянные представительства, – полученные через эти постоянные представительства доходы, уменьшенные на величину произведенных этими постоянными представительствами расходов;

– для иных иностранных организаций – доходы, полученные от источников в России (ст. 309 НК РФ).

Доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме. Для целей обложения налогом на прибыль под доходами понимаются общие поступления организации (в денежной и натуральной формах) без учета расходов, понесенных организацией. Величина дохода определяется на основании любых документов, так или иначе подтверждающих его получение: первичные учетные документы, документы налогового учета и т. д.

Доходы, учитываемые при налогообложении прибыли, подразделяются на доходы от реализации (выручка от реализации товаров, работ, услуг и имущественных прав) и на внереализационные доходы (например, полученные организацией дивиденды, пени, неустойки, доходы от аренды имущества и т. д.).

Расход – показатель, на который организация может уменьшить свой доход. Расходами признаются обоснованные (экономически оправданные) и документально подтвержденные затраты, осуществленные налогоплательщиком. Расходы должны быть произведены для деятельности, направленной на получение дохода.

Налоговый период – календарный год; отчетные периоды – первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года. Отчетными периодами для налогоплательщиков, исчисляющих ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли, признаются месяц, два месяца, три месяца и так далее до окончания календарного года.

Налоговая база – это денежное выражение (величина) прибыли, подлежащей налогообложению, определяемое как превышение полученных доходов над учтенными для целей налогообложения расходами. Если доходы меньше расходов, налоговая база равна нулю. Суммарно определяется налоговая база по хозяйственным операциям, прибыль от которых облагается общей ставкой в размере 20 %, отдельно – налоговые базы по каждому виду хозяйственных операций, прибыль от которых облагается по иным ставкам. По ним налогоплательщик ведет отдельный учет доходов и расходов. Прибыль устанавливается нарастающим итогом с начала налогового периода (календарного года). Налогоплательщики, применяющие специальные налоговые режимы, при исчислении налоговой базы по налогу не учитывают доходы и расходы, относящиеся к таким режимам. Организации игорного бизнеса, а также организации, перешедшие на ЕНВД, ведут обособленный учет доходов и расходов.

Для налогообложения учитываются только те расходы, которые экономически оправданны, подтверждены документально и произведены при осуществлении деятельности, направленной на получение дохода. Существуют два метода признания доходов: метод начисления и кассовый метод (ст.ст. 271, 273 НК РФ).

Налоговые ставки. Общая налоговая ставка составляет 20 %, из них 2 % зачисляются в федеральный бюджет, 18 % – в бюджеты субъектов Федерации. Законами субъектов размер ставки может быть уменьшен для отдельных категорий налогоплательщиков в части сумм налога, подлежащих зачислению в региональные бюджеты. Однако в этом случае размер ставки не может быть ниже 13,5 %. В отношении отдельных видов доходов установлены специальные налоговые ставки (ст.ст. 284–284.3 НК РФ).

6. Налог на добычу полезных ископаемых

Такой налог – один из наиболее важных платежей, уплачиваемых недропользователем в бюджет Российской Федерации, являясь одним из основных общественно-правовых источников государственных доходов.

Налог взимается на основании гл. 26 НК РФ и постановления Правительства Российской Федерации от 28 апреля 2003 г. № 249 «О порядке и условиях взимания регулярных платежей за пользование недрами с пользователей недр, осуществляющих поиск и разведку месторождений на континентальном шельфе Российской Федерации и в исключительной экономической зоне Российской Федерации, а также

за пределами Российской Федерации на территориях, находящихся под юрисдикцией Российской Федерации».

Налогоплательщиками являются организации и индивидуальные предприниматели, признаваемые пользователями недр в соответствии с российским законодательством, которые подлежат постановке на учет в качестве налогоплательщика налога на добычу полезных ископаемых по месту нахождения участка недр.

Объектом налогообложения признаются следующие полезные ископаемые:

– добытые из недр на территории Российской Федерации на участке недр (в том числе из залежи углеводородного сырья), предоставленном налогоплательщику в пользование в соответствии с законодательством Российской Федерации;

– извлеченные из отходов (потерь) добывающего производства, если такое извлечение подлежит отдельному лицензированию в соответствии с законодательством Российской Федерации о недрах;

– добытые из недр за пределами территории Российской Федерации, если эта добыча осуществляется на территориях, находящихся под юрисдикцией Российской Федерации (а также арендуемых у иностранных государств или используемых на основании международного договора) на участке недр, предоставленном налогоплательщику в пользование.

При этом полезным ископаемым признается продукция горнодобывающей промышленности и разработки карьеров (если иное не предусмотрено НК РФ), содержащаяся в фактически добытом (извлеченном) из недр (отходов, потерь) минеральном сырье (породе, жидкости и иной смеси), первая по своему качеству соответствующая национальному стандарту, региональному стандарту, международному стандарту, а при отсутствии указанных стандартов для отдельного добытого полезного ископаемого – стандарту организации.

Не может быть признана полезным ископаемым продукция, полученная при дальнейшей переработке (обогащении, технологическом переделе) полезного ископаемого, поскольку она относится к обрабатывающей промышленности.

Налоговая база определяется налогоплательщиком самостоятельно в отношении каждого добытого полезного ископаемого (в том числе полезных компонентов, извлекаемых из недр попутно) в следующем порядке:

– как стоимость добытых полезных ископаемых, рассчитанная в соответствии со ст. 340 НК РФ (если иное не установлено подп. 2 и (или) 3 настоящего пункта);

– как стоимость добытых полезных ископаемых при добыче углеводородного сырья на новом морском месторождении углеводородного сырья до истечения сроков и на территориях, указанных в п. 6 настоящей статьи;

– как количество добытых полезных ископаемых в натуральном выражении при добыче угля и углеводородного сырья.

Количество добытых полезных ископаемых устанавливается в соответствии со ст. 339 НК РФ в единицах массы или объема.

В отношении добытых полезных ископаемых, для которых установлены различные налоговые ставки либо налоговая ставка рассчитывается с учетом коэффициента, налоговая база определяется применительно к каждой ставке. Порядок оценки стоимости добытых полезных ископаемых при определении налоговой базы предусмотрен ст. 340 НК РФ. Особенности определения стоимости углеводородного сырья, добытого на новом морском месторождении углеводородного сырья, установлены ст. 340.1 НК РФ.

Налоговым периодом признается календарный месяц (ст. 341 НК РФ); ставки по каждому виду полезных ископаемых установлены ст. 342 НК РФ.

В гл. 26 НК РФ содержатся различные налоговые ставки в зависимости от вида полезных ископаемых.

Сумма налога исчисляется по итогам каждого налогового периода и по каждому добытому полезному ископаемому. Налог подлежит уплате в бюджет по месту нахождения участка недр, предоставленного налогоплательщику в пользование в соответствии с законом. Если сумма налога не исчисляется по каждому участку недр, то она рассчитывается исходя из общего количества добытого полезного ископаемого соответствующего вида.

Сумма налога, исчисленная по полезным ископаемым, добытым за пределами территории России, подлежит уплате в бюджет по месту нахождения организации или месту жительства индивидуального предпринимателя.

Налог подлежит уплате *не позднее 25-го числа месяца*, следующего за истекшим налоговым периодом. Обязанность по представлению налоговой декларации возникает начиная с момента фактической добычи полезных ископаемых. Декларация представляется по месту нахождения (жительства) налогоплательщика, не позднее последнего числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

7. Водный налог

Налогоплательщиками водного налога признаются организации и физические лица, осуществляющие специальное и (или) особое водопользование в соответствии со ст. 333.9 НК РФ. Не признаются налогоплательщиками организации и физические лица, осуществляющие водопользование на основании договоров водопользования или решений о предоставлении водных объектов в пользование, заключенных и принятых после введения в действие Водного кодекса Российской Федерации.

К объектам налогообложения (если иное не предусмотрено законом) относят забор воды из водных объектов, использование акватории водных объектов (за исключением лесосплава в плотях и кошелях), водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики, водных объектов для целей сплава древесины в плотях и кошелях.

В соответствии со ст. 333.9 НК РФ *налоговая база* определяется налогоплательщиком в отношении каждого водного объекта. Если в отношении водного объекта установлены различные налоговые ставки, налоговая база определяется применительно к каждой ставке.

Объем воды, забранной из водного объекта, устанавливается на основании показаний водоизмерительных приборов, отражаемых в журнале первичного учета использования воды. В случае отсутствия таких приборов объем забранной воды определяется исходя их времени работы и производительности технических средств либо исходя из норм водопотребления.

При использовании акватории водных объектов (за исключением сплава древесины в плотях и кошелях) налоговая база определяется как площадь предоставленного водного пространства исходя из данных лицензии (договора) на водопользование, а при отсутствии в лицензии (договоре) таких данных – по материалам соответствующей технической и проектной документации.

В случае использования водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики налоговая база определяется как количество произведенной за налоговый период электроэнергии.

При использовании водных объектов для целей сплава древесины в плотях и кошелях налоговая база устанавливается как произведение объема сплавляемой древесины за налоговый период (в тыс м³) и расстояния сплава (в км/100).

Налоговым периодом считается квартал.

Налоговые ставки устанавливаются по бассейнам рек, озер, морей и экономическим районам в определенных размерах, в частности, при заборе воды из поверхностных и подземных водных объектов – в пределах квартальных (годовых) лимитов водопользования.

При заборе воды сверх квартальных (годовых) лимитов водопользования налоговые ставки устанавливаются в пятикратном размере налоговых ставок. В случае отсутствия у налогоплательщика утвержденных квартальных лимитов последние определяются расчетно как одна четвертая часть утвержденного годового лимита.

Размер ставки водного налога при заборе воды из водных объектов для водоснабжения населения составляет 70 руб. за 1 тыс. м³.

Сумма налога исчисляется налогоплательщиком самостоятельно. По итогам каждого налогового периода она исчисляется как произведение налоговой базы и соответствующей ей налоговой ставки. Общая сумма налога представляет собой сумму, полученную в результате сложения сумм налога, исчисленных в отношении всех видов водопользования.

Налог подлежит уплате в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. Налоговая декларация представляется налогоплательщиком в налоговый орган по местонахождению объекта налогообложения в государственный срок. При этом налогоплательщики (ст. 83 НК РФ), отнесенные к категории крупнейших, представляют налоговые декларации (расчеты) по месту учета их в этом в качестве. Налогоплательщики – иностранные лица – также представляют копию декларацию по месту нахождения органа, выдавшего лицензию на водопользование, в срок, установленный для уплаты налога.

8. Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов

Плательщиками сбора за пользование *объектами животного мира* (за исключением объектов животного мира, относящихся к водным биологическим ресурсам) признаются организации и физические лица (в том числе индивидуальные предприниматели), получившие в установленном порядке разрешение на их добычу на территории Российской Федерации.

Плательщиками сбора за пользование *объектами водных биологических ресурсов* признаются организации и физические лица (в том числе индивидуальные предприниматели), получившие в установленном порядке разрешение на добычу (вылов) во внутренних водах, в территори-

альном море, на континентальном шельфе Российской Федерации в ее исключительной экономической зоне, а также в Азовском, Каспийском, Баренцевом морях и в районе архипелага Шпицберген¹.

Объектами обложения признаются:

– объекты животного мира (п. 1 ст. 333.3 НК РФ), изъятие которых из среды обитания осуществляется на основании соответствующего разрешения на их добычу, выдаваемого в соответствии с законодательством Российской Федерации;

– объекты водных биологических ресурсов (пп. 4 и 5 ст. 333.3 НК РФ), изъятие которых из среды обитания осуществляется также на основании разрешения на их добычу (вылов), выдаваемого в соответствии с законодательством Российской Федерации, в том числе объекты водных биологических ресурсов, подлежащие изъятию из среды обитания в качестве разрешенного прилова.

Ставки сборов установлены ст. 333.3 НК РФ.

Сумма сбора за пользование объектами животного мира определяется в отношении каждого объекта как произведение их количества и ставки сбора, установленной для соответствующего объекта животного мира. Сумма сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов определяется в отношении каждого объекта как произведение их количества и установленной ставки сбора на дату начала срока действия разрешения.

Плательщики уплачивают суммы сбора за пользование объектами животного мира и водных биологических ресурсов при получении разрешения на их добычу. Сумму сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов уплачивают в виде разового и регулярных взносов. Разовый взнос определяется как доля исчисленной суммы сбора, величина которой равна 10 %. Разность между исчисленной суммой сбора и суммой разового взноса уплачивается равными долями в виде регулярных взносов в течение всего срока действия разрешения на добычу (вылов) водных биологических ресурсов ежемесячно не позднее 20-го числа.

Сумма сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов, подлежащих изъятию из среды их обитания в качестве прилова, уплачивается в виде единовременного взноса не позднее 20-го числа месяца, следующего за последним месяцем разрешенного срока их добычи (вылова).

¹ Шпицберген – арктический архипелаг, расположенный в Северном Ледовитом океане, в тысяче километров от Северного полюса.

Уплата сбора за пользование объектами животного мира производится по месту нахождения органа, выдавшего разрешение на их добычу, за пользование объектами водных биологических ресурсов физическими лицами (за исключением индивидуальных предпринимателей) – также по месту нахождения органа, выдавшего разрешение, организациями и индивидуальными предпринимателями – по месту учета последних.

Уплаченные суммы сборов за пользование объектами водных биологических ресурсов зачисляются на счета органов Федерального казначейства для их последующего распределения в соответствии с бюджетным законодательством России.

Органы, выдавшие разрешения на добычу объектов животного мира или добычу (вылов) водных биологических ресурсов, *не позднее 5-го числа каждого месяца* сообщают об этом в налоговые органы по месту своего учета с указанием суммы сбора, подлежащего уплате по каждому разрешению, а также сроков уплаты.

Организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие пользование объектами животного мира не позднее 10 дней с даты получения соответствующего разрешения сообщают об этом налоговикам по месту нахождения органа, выдавшего разрешение, с указанием сумм сбора, подлежащих уплате, и фактически уплаченных сборов.

9. Государственная пошлина

В современных условиях государственная пошлина (гл. 25.3 НК РФ) определяется как сбор, взимаемый с организаций и физических лиц при обращении в соответствующие органы и (или) к должностным лицам, уполномоченным законом за совершение в отношении них юридически значимых действий, предусмотренных НК РФ (за исключением действий, совершаемых консульскими учреждениями Российской Федерации). При этом выдача документов (дубликатов) приравнивается к юридически значимым действиям, а выдача копий документов не признается таковыми.

Государственная пошлина включена в российскую налоговую систему, поэтому ее можно считать разновидностью налоговых платежей. Являясь федеральным сбором, она обязательна к уплате на всей территории России.

Плательщиками государственной пошлины признаются *организации*, в том числе иностранные, и *физические лица* (граждане России, иностранные граждане и лица без гражданства) в случаях:

– обращения за совершением юридически значимых действий, предусмотренных гл. 25.3 НК РФ;

– выступления в качестве ответчиков в судах общей юрисдикции, арбитражных судах или по делам, рассматриваемым мировыми судьями, если при этом решение суда принято не в их пользу и истец освобожден от уплаты государственной пошлины.

В случае обращения за совершением юридически значимого действия одновременно нескольких плательщиков, не имеющих права на льготы, госпошлина уплачивается ими в равных долях. Если среди этих лиц есть плательщики, освобожденные от уплаты госпошлины, ее размер уменьшается пропорционально числу последних.

Объектом госпошлины являются услуги государственных органов, органов местного самоуправления, иных уполномоченных органов и должностных лиц. Налоговым кодексом Российской Федерации установлен исчерпывающий перечень объектов взимания пошлины, состоящий из 230 видов юридически значимых действий, которые можно объединить в следующие группы.

Вид пошлины	Объект обложения
Судебная	Запросы, ходатайства и жалобы, подаваемые в Конституционный суд (ст. 333.23). Исковые и иные заявления и жалобы, подаваемые в арбитражные суды (ст. 333.21). Исковые и иные заявления и жалобы, подаваемые в суды общей юрисдикции и мировым судьям (ст. 333.19)
Нотариальная	Нотариальные действия (ст. 333.24)
Регистрационная	Государственная регистрация актов гражданского состояния (ст. 333.26). Государственная регистрация программы для ЭВМ, базы данных и топологии интегральной микросхемы (ст. 333.30). Государственная регистрация юридических лиц, физических лиц – предпринимателей и прочая государственная регистрация (ст. 333.33)
Административная	Выдача документов, связанных с приобретением (выходом из) гражданства, въездом (выездом) из России (ст. 333.28). Осуществление федерального пробирного надзора (ст. 333.31)

Налоговой базой государственной пошлины является либо сама услуга по совершению юридически значимого действия, либо цена предъявляемого иска. *Налоговый период*, как правило, отсутствует,

что объясняется установленными НК РФ сроками ее уплаты. Эти сроки предполагают уплату в предварительном порядке, т. е. до совершения юридически значимого действия. Однако существуют исключения из этого правила, когда пошлина взимается в последующем порядке и когда можно говорить о налоговом периоде, а именно:

– в 10-дневный срок со дня вступления в законную силу решения суда, если организации и физические лица выступают ответчиками в судах и решение суда принято не в их пользу, а истец освобожден от уплаты госпошлины;

– не позднее 31 марта года, следующего за годом регистрации судна в Российском международном реестре судов или за последним годом, в котором было осуществлено такое подтверждение, в случае обращения за ежегодным подтверждением регистрации судна.

Налоговым кодексом Российской Федерации установлены индивидуальные размеры (ставки) государственной пошлины в зависимости от органов, совершающих юридически значимые действия, а также характера сделок или выдаваемых документов. Предусмотрены также около 90 льгот (ст.ст. 333.35–333.39), которые классифицируются как в разрезе совершаемых юридически значимых действий, так и в зависимости от категории плательщиков и форм таких действий. При этом органам власти субъектов Федерации и муниципалитетам право устанавливать дополнительные льготы не предоставлено.

Государственная пошлина уплачивается по месту совершения юридически значимого действия в наличной или безналичной форме. Безналичная форма уплаты подтверждается платежным поручением с отметкой банка или соответствующего территориального органа Федерального казначейства (иного органа, осуществляющего открытие и ведение счетов), в том числе производящего расчеты в электронной форме, о его исполнении. Наличная форма уплаты подтверждается квитанцией установленного образца, выдаваемой плательщику банком либо должностным лицом или кассой органа, в который производилась оплата.

Налоговые органы осуществляют проверку правильности исчисления и уплаты государственной пошлины в государственных нотариальных конторах, ЗАГСх и других органах, организациях, осуществляющих в отношении плательщиков действия, за осуществление которых взимается государственная пошлина. При этом все эти органы и организации обязаны в установленном порядке представлять в налоговые органы информацию о совершенных ими юридически значимых действиях.

Лекция 6. РЕГИОНАЛЬНЫЕ И МЕСТНЫЕ НАЛОГИ

Вопросы:

1. *Общая характеристика региональных и местных налогов.* 2. *Налог на имущество организаций.* 3. *Транспортный налог.* 4. *Налог на игорный бизнес (гл. 29 НК РФ).* 5. *Земельный налог (гл. 31 НК РФ).* 6. *Налог на имущество физических лиц (гл. 32 НК РФ).*

1. Общая характеристика региональных и местных налогов

Региональными признаются налоги, установленные НК РФ и законами субъектов Федерации и обязательные к уплате на территориях соответствующих субъектов, если иное не предусмотрено условиями специального налогового режима, применяемого налогоплательщиком.

В настоящее время на территории России действуют региональные налоги на имущество организаций, на игорный бизнес, транспортный и местные налоги – земельный и на имущество физических лиц.

При установлении региональных налогов региональными и местными органами власти определяются в пределах, предусмотренных НК РФ, налоговые ставки, порядок и сроки уплаты налогов, устанавливаются налоговые льготы.

Местными признаются налоги, установленные НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах и обязательные к уплате на территориях соответствующих муниципальных образований, если иное не предусмотрено условиями специального налогового режима, применяемого налогоплательщиком.

Информация и копии законов, иных нормативных правовых актов об установлении, изменении и прекращении действия региональных и местных налогов направляются органами государственной власти субъектов Федерации и органами местного самоуправления в Министерство финансов Российской Федерации и федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный осуществлять контроль и надзор в области налогов и сборов, а также в финансовые органы соответствующих субъектов Федерации и территориальные налоговые органы.

2. Налог на имущество организаций

Налог на имущество организаций (гл. 30 НК РФ) вводится в действие законами субъектов Федерации. *Налогоплательщиками* являются организации, имеющие имущество, признаваемое объектом налогообложения, а именно: движимое и недвижимое имущество (в том числе

переданное во временное владение, пользование, распоряжение, доверительное управление, внесенное в совместную деятельность или полученное по концессионному соглашению), учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств.

Налоговая база определяется как среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения, если иное не предусмотрено настоящей статьей. В отношении отдельных объектов налоговая база недвижимого имущества определяется как их кадастровая стоимость по состоянию на 1 января года налогового периода. В этом случае данное имущество учитывается по его остаточной стоимости, сформированной в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета, утвержденным в учетной политике организации.

Если для отдельных объектов основных средств начисление амортизации не предусмотрено, стоимость указанных объектов для целей налогообложения определяется как разница между их первоначальной стоимостью и величиной износа, исчисляемой по установленным нормам амортизационных отчислений для целей бухгалтерского учета в конце каждого налогового (отчетного) периода.

Отдельно определяется налоговая база в отношении имущества, подлежащего налогообложению по месту нахождения организации (месту постановки на учет в налоговых органах постоянного представительства иностранной организации), в отношении имущества каждого обособленного подразделения организации (имеющего отдельный баланс) и каждого объекта недвижимого имущества, находящегося вне места нахождения организации, обособленного подразделения организации.

Налоговая база устанавливается налогоплательщиками самостоятельно.

Определяемая как среднегодовая стоимость имущества, налоговая база уменьшается на сумму законченных капитальных вложений на строительство, реконструкцию и (или) модернизацию вводимых, реконструируемых и (или) модернизируемых судходных гидротехнических сооружений, расположенных на внутренних водных путях Российской Федерации, портовых гидротехнических сооружений, сооружений инфраструктуры воздушного транспорта (за исключением системы централизованной заправки самолетов, космодрома), учтенных в балансовой стоимости данных объектов.

Налоговым периодом является календарный год. *Отчетными периодами* признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Налоговые ставки (ст. 380 НК РФ) устанавливаются законами субъектов Федерации и не могут превышать 2,2 %.

В отношении объектов недвижимого имущества, налоговая база в отношении которых определяется как кадастровая стоимость, налоговая ставка не может превышать следующих значений:

для Москвы: в 2015 г. – 1,7 %, в 2016 г. и последующие годы – 2 %;

для иных субъектов Федерации: в 2015 г. – 1,5 %; в 2016 г. и последующие годы – 2 %.

Допускается установление дифференцированных налоговых ставок в зависимости от категорий налогоплательщиков и (или) имущества, признаваемого объектом налогообложения.

Налоговые льготы установлены (ст. 381 НК РФ).

Сумма налога исчисляется по итогам налогового периода как произведение соответствующей налоговой ставки и налоговой базы, определенной за налоговый период. Сумма, подлежащая уплате в бюджет, определяется как разница между исчисленной суммой налога и суммами авансовых платежей, исчисленных в течение налогового периода. Налог и авансовые платежи подлежат уплате налогоплательщиками в порядке и сроки, установленные законами субъектов Российской Федерации.

Налогоплательщики обязаны по истечении каждого отчетного и налогового периода представлять в налоговые органы по месту своего нахождения, местонахождению каждого своего обособленного подразделения (имеющего отдельный баланс), а также каждого объекта недвижимого имущества, в отношении которого установлен отдельный порядок исчисления и уплаты налога, по месту нахождения имущества, входящего в состав Единой системы газоснабжения, налоговые расчеты по авансовым платежам по налогу и налоговую декларацию.

Налоговые расчеты по авансовым платежам представляются не позднее 30 календарных дней с даты окончания соответствующего отчетного периода; налоговые декларации – не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

3. Транспортный налог

Налогоплательщиками признаются лица, на которых в соответствии с законодательством Российской Федерации зарегистрированы транспортные средства в качестве объекта налогообложения: автомобили, мотоциклы, мотороллеры, автобусы и другие самоходные машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу, самолеты, вертолеты, теплоходы, яхты, парусные суда, катера, снегоходы, мото-

сани, моторные лодки, гидроциклы, несамоходные (буксируемые суда) и другие водные и воздушные транспортные средства, зарегистрированные в установленном законом порядке.

Налоговая база определяется в отношении:

– транспортных средств, имеющих двигатели, – как мощность двигателя транспортного средства в лошадиных силах;

– воздушных транспортных средств, для которых определяется тяга реактивного двигателя, – как паспортная статическая тяга реактивного двигателя (суммарная паспортная статическая тяга всех реактивных двигателей) воздушного транспортного средства на взлетном режиме в земных условиях в килограммах силы;

– водных и воздушных транспортных средств – как единица транспортного средства;

– водных несамоходных (буксируемых) транспортных средств, для которых определяется валовая вместимость, – как валовая вместимость в регистровых тоннах.

Налоговым периодом является календарный год, *отчетными периодами* для налогоплательщиков (организаций) признаются первый, второй и третий кварталы.

При определении налога законодательные (представительные) органы субъектов Федерации вправе не устанавливать отчетные периоды.

Налоговые ставки устанавливаются законами субъектов Федерации в зависимости от мощности двигателя, тяги реактивного двигателя или валовой вместимости транспортного средства (соответственно в расчете на одну лошадиную силу мощности двигателя, один килограмм силы тяги реактивного двигателя, одну регистровую тонну транспортного средства или одну единицу транспортного средства). Ставки могут быть увеличены (уменьшены), но не более, чем в десять раз. Указанное ограничение не применяется в отношении легковых автомобилей с мощностью двигателя до 150 л.с. (до 110,33 кВт) включительно. Допускается установление дифференцированных налоговых ставок в отношении каждой категории транспортных средств, а также с учетом количества лет, прошедших с года их выпуска, и (или) их экологического класса.

Налогоплательщики–организации исчисляют сумму налога и сумму авансового платежа по налогу самостоятельно. Сумма, подлежащая уплате физическими лицами, исчисляется налоговыми органами на основании сведений, которые представляются органами, осуществляющими государственную регистрацию транспортных средств на территории Российской Федерации.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется в отношении каждого транспортного средства как произведение соответствующей налоговой базы и налоговой ставки, если иное не предусмотрено законом. Сумма, подлежащая уплате в бюджет организациями, определяется как разница между исчисленной суммой налога и суммами авансовых платежей по налогу¹, подлежащих уплате в течение налогового периода.

В случае регистрации и (или) снятия транспортного средства с регистрации (с учета, исключения из государственного судового реестра и т. д.) в течение налогового (отчетного) периода исчисление суммы налога (авансового платежа) производится с учетом коэффициента, определяемого как отношение количества полных месяцев, в течение которых данное транспортное средство было зарегистрировано на налогоплательщика, к количеству календарных месяцев в налоговом (отчетном) периоде.

Уплата налога и авансовых платежей производится налогоплательщиками в бюджет по месту нахождения транспортных средств в порядке и сроки, установленные законами субъектов Федерации. Срок уплаты налога для физических лиц не может устанавливаться ранее 1 ноября года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налогоплательщики–организации по истечении налогового периода представляют в налоговый орган по месту нахождения транспортных средств налоговую декларацию не позднее 1 февраля года, следующего за истекшим периодом.

Ставки транспортного налога, порядок и сроки его уплаты, налоговые льготы на территории нашей столицы установлены Законом г. Москвы от 9 июля 2008 г. № 33 «О транспортном налоге» (с изм. и доп. от 24 ноября 2010 г., 14 ноября 2012 г.).

Согласно закону, налогоплательщики–организации уплачивают налог не позднее 5 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом. В течение этого периода уплата авансовых платежей не производится. Налогоплательщики – физические лица уплачивают налог не позднее 1 декабря года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Сумма налога за каждое транспортное средство исчисляется в полных рублях (50 коп. и более округляются до целого рубля, а менее

¹ Суммы авансовых платежей определяют по истечении каждого отчетного периода в размере одной четвертой произведения соответствующей налоговой базы и налоговой ставки.

50 коп. не учитываются). Излишне внесенные суммы засчитываются в счет очередных платежей или возвращаются налогоплательщику.

4. Налог на игорный бизнес (гл. 29 НК РФ)

Ставки налога определяются законами субъектов Федерации, например, в Москве – Законом г. Москвы от 21 декабря 2011 г. № 69 «О ставках налога на игорный бизнес». Государственное регулирование в этой сфере осуществляется Федеральным законом от 29 декабря 2006 г. № 244-ФЗ (ред. от 23 июля 2013 г.) «О государственном регулировании деятельности по организации и проведению азартных игр и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации».

С 1 июля 2009 г. в России прекратили действовать игорные заведения (за исключением букмекерских контор и тотализаторов), не имеющие разрешения на организацию и проведение азартных игр в игорной зоне.

Налогоплательщиками являются организации, осуществляющие предпринимательскую деятельность в рассматриваемой сфере. С января 2012 г. к этой категории не относятся индивидуальные предприниматели.

Налогооблагаемыми объектами признаются: игровой стол, игровой автомат, процессинговый центр тотализатора, процессинговый центр букмекерской конторы, пункт приема ставок тотализатора, пункт приема ставок букмекерской конторы.

Каждый объект подлежит регистрации в налоговом органе по месту установки или нахождения не позднее, чем за два дня до даты его установки (открытия). Формы документов, используемых при регистрации, утверждены приказом Минфина России от 22 декабря 2011 г. № 184н.

Регистрация производится путем подачи заявления налогоплательщиком лично (или через представителя) либо по почте. Налоговые органы в течение пяти рабочих дней с даты получения заявления обязаны выдать свидетельство о регистрации или внести изменения, связанные с изменением количества объектов налогообложения, в ранее выданное свидетельство. Порядок постановки на учет плательщиков налога на игорный бизнес утвержден Приказом Минфина России от 8 апреля 2005 г. № 55н.

Налоговая база определяется по каждому объекту налогообложения отдельно, исходя из их общего количества. Сумма налога исчисляется налогоплательщиком самостоятельно как произведение нало-

говой базы по каждому объекту и соответствующей ставки налога¹. Налог подлежит уплате с момента осуществления лицензируемой деятельности в области игорного бизнеса.

С 1 февраля 2012 г. ставки налога на игорный бизнес на территории Москвы установлены в следующих размерах:

– за один процессинговый центр букмекерской конторы – 125 тыс. руб.;

– за один процессинговый центр тотализатора – 125 тыс. руб.;

– за один пункт приема ставок тотализатора – 7 тыс. руб.;

– за один пункт приема ставок букмекерской конторы – 7 тыс. руб.

Ежемесячно не позднее 20-го числа месяца, следующего за налоговым периодом, налогоплательщик представляет налоговую декларацию² с учетом изменений количества объектов. Налогоплательщики, отнесенные к категории крупнейших, представляют их по месту своего учета в качестве крупнейших.

Налог уплачивается в бюджет по месту регистрации объектов не позднее срока подачи декларации, при наличии у организации обособленного подразделения – по месту нахождения последнего.

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.

Налогоплательщики (исключая вновь созданные организации), среднесписочная численность работников которых за предшествующий календарный год превышает 100 человек, представляют налоговые декларации и расчеты только в электронной форме. Это же правило распространяется на крупнейших налогоплательщиков.

5. Земельный налог (гл. 31 НК РФ)

Земельный налог вводится в действие и прекращает действовать в соответствии НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований и обязателен к уплате на территориях этих образований. Устанавливая налог, представительные органы муниципальных образований определяют налоговые ставки, порядок и сроки уплаты налога, налоговые льготы, основания и порядок их применения, включая размер не облагаемой налогом суммы для отдельных категорий налогоплательщиков.

¹ Порядок исчисления налога разъяснен в Письме ФНС России от 18 мая 2006 г. № ГВ-6-02/515@.

² Форма налоговой декларации и инструкция по ее заполнению утверждены приказом ФНС России от 28 декабря 2011 г. № ММВ-7-3/985@.

Налогоплательщиками признаются организации и физические лица, обладающие земельными участками на правах собственности, постоянного (бессрочного) пользования или пожизненного наследуемого владения, если иное не установлено настоящим законом.

Налоговая база определяется в отношении каждого земельного участка как его кадастровая стоимость по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом. В отношении земельного участка, образованного в течение налогового периода, налоговая база определяется на дату постановки такого участка на кадастровый учет.

Налогоплательщики–организации определяют налоговую базу самостоятельно на основании сведений государственного кадастра недвижимости о каждом земельном участке, принадлежащем им на праве собственности или праве постоянного (бессрочного) пользования.

Индивидуальные предприниматели определяют налоговую базу самостоятельно в отношении земельных участков, используемых (предназначенных для использования) ими в своей деятельности, также на основании сведений государственного кадастра недвижимости о каждом земельном участке, принадлежащем им на правах собственности, постоянного (бессрочного) пользования или пожизненного наследуемого владения.

Налоговая база для каждого налогоплательщика – физического лица устанавливается налоговыми органами на основании сведений, представленных органами, осуществляющими кадастровый учет, ведение государственного кадастра недвижимости и государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним.

Налоговая база в отношении земельных участков, находящихся в *общей долевой собственности* налогоплательщиков, определяется для каждого из них пропорционально доле в общей собственности. Налоговая база в отношении земельных участков, находящихся в общей совместной собственности, определяется для каждого налогоплательщика в равных долях.

Если в случае приобретения здания, сооружения или другой недвижимости к приобретателю (покупателю) переходит право собственности на ту часть земельного участка, которая занята недвижимостью и необходима для ее использования, налоговая база в отношении данного участка земли определяется пропорционально доле приобретателя в праве собственности на данный земельный участок.

Если приобретателями (покупателями) недвижимости выступают несколько лиц, налоговая база в отношении части земельного участка, занятой недвижимостью и необходимой для ее использования, определяется пропорционально доле указанных лиц в праве собственности (в площади) на эту недвижимость.

Налоговым периодом признается календарный год. *Отчетными периодами* для налогоплательщиков – организаций и физических лиц, являющихся индивидуальными предпринимателями, считаются первый, второй и третий кварталы календарного года.

Налоговые ставки не могут превышать:

а) 0,3 % в отношении земельных участков:

– отнесенных к землям сельскохозяйственного назначения или к землям в составе зон сельскохозяйственного использования в населенных пунктах и используемых для сельскохозяйственного производства;

– занятых жилищным фондом и объектами инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса (за исключением доли в праве на земельный участок, принадлежащей на объект, не относящийся к жилищному фонду и к объектам инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса) или приобретенных (предоставленных) для жилищного строительства;

– приобретенных (предоставленных) для личного подсобного хозяйства, садоводства, огородничества или животноводства, а также дачного хозяйства;

– ограниченных в обороте в соответствии с законодательством Российской Федерации, предоставленных для обеспечения обороны, безопасности и таможенных нужд;

б) 1,5 % в отношении прочих земельных участков.

Допускается установление *дифференцированных* налоговых ставок в зависимости от категорий земель и (или) разрешенного использования земельного участка, а также от места нахождения объекта налогообложения применительно к муниципальным образованиям.

Налоговые льготы установлены ст. 396 НК РФ. *Порядок и сроки уплаты* налога и авансовых платежей по налогу – ст. 397 НК РФ.

Налогоплательщики в отношении земельных участков, принадлежащих им на правах собственности или постоянного (бессрочного) пользования и используемых (предназначенных для использования) в предпринимательской деятельности, по истечении налогового периода представляют в налоговый орган по месту нахождения земельного участка налоговую декларацию.

6. Налог на имущество физических лиц (гл. 32 НК РФ)

Налог на имущество физических лиц, установленный Налоговым кодексом Российской Федерации¹ и нормативными правовыми актами муниципальных образований, обязателен к уплате на территориях этих муниципальных образований.

Налогоплательщиками являются физические лица, обладающие правом собственности на имущество, признаваемое *объектом* налогообложения и расположенное в пределах муниципального образования (городов федерального значения: Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя). К такому имуществу относятся: жилой дом; жилое помещение (квартира, комната); гараж, машино-место; единый недвижимый комплекс; объект незавершенного строительства; иные здание, строения, сооружения, помещения.

Налоговая база в отношении объектов налогообложения устанавливается нормативными правовыми актами муниципалитетов после утверждения субъектом Федерации результатов определения их кадастровой стоимости². Законодательный (представительный) орган государственной власти субъекта Федерации (за исключением Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) назначает в срок до 1 января 2020 г. единую дату начала применения на территории этого субъекта порядка определения налоговой базы, исходя из кадастровой стоимости объектов с учетом положений ст. 5 НК РФ. Если субъектом Российской Федерации не принято решение об определении налоговой базы, исходя из кадастровой стоимости объекта, налоговая база определяется на основании его инвентаризационной стоимости.

Изменение кадастровой стоимости объекта имущества в течение налогового периода не учитывается при определении налоговой базы в этом и предыдущих налоговых периодах. Изменение кадастровой стоимости объекта вследствие исправления технической ошибки, допущенной органом, осуществляющим государственный кадастровый учет, учитывается начиная с налогового периода, в котором была допущена такая ошибка.

Налоговая база в отношении квартиры определяется как ее кадастровая стоимость, уменьшенная на величину кадастровой стоимости 20 м² общей площади этой квартиры; в отношении комнаты – как ее кадастровая стоимость, уменьшенная на величину кадастровой стоимости 10 м²

¹ Федеральный закон от 4 октября 2014 г. № 284-ФЗ.

² Кадастровая стоимость объектов, указанная в государственном кадастре недвижимости по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

этой комнаты; в отношении жилого дома – как его кадастровая стоимость, уменьшенная на величину кадастровой стоимости 50 м^2 общей площади дома; в отношении единого недвижимого комплекса, в состав которого входит хотя бы одно жилое помещение (жилой дом), – как его кадастровая стоимость, уменьшенная на 1 млн руб.

Представительные органы муниципальных образований (в том числе Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) вправе увеличивать размеры налоговых вычетов.

Если в случае применения налоговых вычетов налоговая база принимает отрицательное значение, в целях исчисления налога она принимается равной нулю. При определении налоговой базы, исходя из инвентаризационной стоимости объекта налогообложения, она исчисляется с учетом коэффициента-дефлятора на основании последних данных об инвентаризационной стоимости, представленных в налоговые органы до 1 марта 2013 г.

Налоговым периодом признается календарный год.

В случае определения налоговой базы исходя из кадастровой стоимости объекта налогообложения *налоговые ставки* устанавливаются в размерах, не превышающих:

а) 0,1 % – в отношении: жилых домов, жилых помещений; объектов незавершенного строительства, если проектируемым назначением таких объектов является жилой дом; единых недвижимых комплексов, в состав которых входит хотя бы одно жилое помещение (жилой дом); гаражей и машино-мест; хозяйственных строений или сооружений, площадь каждого из которых не превышает 50 м^2 и которые расположены на земельных участках, предоставленных для ведения личного подсобного, дачного хозяйства, огородничества, садоводства или индивидуального жилищного строительства;

б) 2 % – в отношении объектов налогообложения, предусмотренных п. 7 ст. 378.2 НК РФ, абзацем вторым п. 10 ст. 378.2 НК РФ, а также объектов, кадастровая стоимость каждого из которых превышает 300 млн руб.;

в) 0,5 % – в отношении прочих объектов налогообложения.

Налоговые ставки могут быть уменьшены до нуля или увеличены, но не более чем в три раза.

В случае определения налоговой базы исходя из инвентаризационной стоимости объектов налоговые ставки устанавливаются на основании умноженной на коэффициент-дефлятор их суммарной инвентаризационной стоимости.

Статьей 407 НК РФ установлены налоговые льготы некоторым категориям налогоплательщиков.

Налог подлежит уплате в срок не позднее 1 октября года, следующего за истекшим налоговым периодом, по месту нахождения объекта налогообложения на основании уведомления, направленного налогоплательщику налоговым органом, охватывающего не более трех предшествующих налоговых периодов.

7. Торговый сбор

Уплата торгового сбора (далее – ТС) предусмотрена гл. 33 НК РФ (введена Федеральным законом от 29.11.2014 г. № 382-ФЗ).

Торговый сбор с 2015 года установлен **только для трех субъектов Российской Федерации**: г. Москвы, г. Санкт-Петербурга и г. Симферополя.

Торговый сбор в Москве вводится с 1 июля 2015 г. на основании Закона города Москвы № 62 от 17 декабря 2014 г.

Под уплату ТС подпадают юридические лица, а также ИП независимо от системы налогообложения. Торговый сбор могут не платить только ИП, применяющие патентную систему налогообложения и те налогоплательщики, кто уплачивает единый сельскохозяйственный налог.

Ставки торгового сбора для Москвы в 2015 году:

– от 28 350 до 81 000 тыс. руб. – за объекты без торгового зала в зависимости от района;

– от 21 до 60 тыс. руб. – за магазины площадью до 50 м². За дополнительные метры придется доплатить по 50 рублей за квадратный метр, например, если площадь магазина больше 50 м²;

– 40,5 тыс. руб. за объект – платеж за развозную и разносную торговлю;

– 50 руб. с каждого квадратного метра площади рынка – сумма для организаторов розничных рынков.

В Москве *освобождается от обложения торговым сбором* использование объектов движимого или недвижимого имущества для осуществления следующих видов торговой деятельности:

1) розничная торговля, осуществляемая с использованием торговых (вендинговых) автоматов;

2) торговля на ярмарках выходного дня, специализированных ярмарках и региональных ярмарках;

3) торговля через объекты стационарной и нестационарной торговой сети, расположенные на территории розничных рынков;

4) разносная розничная торговля, осуществляемая в зданиях, сооружениях, помещениях, находящихся в оперативном управлении автономных, бюджетных и казенных учреждений.

Также освобождаются от уплаты торгового сбора:

- 1) организации федеральной почтовой связи;
- 2) автономные, бюджетные и казенные учреждения.

Компании и предприниматели, занимающиеся торговлей, должны встать на учет в инспекции в качестве плательщиков торгового сбора, подав уведомление, и получить соответствующее свидетельство (п. 2 ст. 416 НК РФ). Компании, которые начали вести торговлю уже после вступления в силу столичного закона, обязаны сделать это в течение пяти рабочих дней с начала продаж.

В уведомлении указывается объект обложения сбором (вид предпринимательской деятельности и объект осуществления торговли, с использованием которого осуществляется (прекращается) указанная предпринимательская деятельность), а также характеристики (количество и (или) площадь) объекта осуществления торговли, необходимые для определения суммы сбора.

Торговый сбор в Москве должен уплачиваться ежеквартально не позднее 25-го числа месяца, следующего за отчетным кварталом.

Суммы ТС подлежат зачету в счет уплаты налога на прибыль либо налога, уплачиваемого по упрощенной системе налогообложения.

Лекция 7. СПЕЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ

Вопросы:

1. Понятие специальных налоговых режимов, их виды. 2. Упрощенная система налогообложения. 3. Единый налог на вмененный доход (ЕНВД) для отдельных видов деятельности (гл. 26.3 НК РФ). 4. Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог). 5. Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции. 6. Патентная система налогообложения.

1. Понятие специальных налоговых режимов, их виды

Специальные налоговые режимы – особый, установленный законом порядок определения элементов налогов, а также освобождение от уплаты налогов и сборов при определенных условиях. Налоговые режимы направлены на создание более благоприятных экономических и финансовых условий деятельности организаций, индивидуальных предпринимателей, относящихся к сфере малого предпринимательства, сельскохозяйственных товаропроизводителей и участников выполнения соглашений о разделе продукции.

К специальным налоговым режимам относятся следующие системы налогообложения:

Упрощенная система (УСН) (гл. 26.2 НК РФ) – ориентированная на снижение налогового бремени в организациях малого бизнеса и облегчение ведения налогового учета, освобожденная от многих налогов (НДС, НДФЛ и пр.). Она применяется практически ко всем видам деятельности, кроме тех, которые нужно патентовать либо требуют специальные разрешения. Ограничением является ежегодный доход (не более 60 млн руб.) и штат (не более 100 человек). УСН имеет два вида. Первый предусматривает уплату налога со всех получаемых «доходов», второй – уплату с «доходов минус расходы». В первом случае налогоплательщик уплачивает налоги со всех поступлений в размере ставки 6 %, во втором – только с разницы доходов и расходов в размере ставки 15 %.

Единый налог на вмененный доход (ЕНВД) для отдельных видов деятельности (гл. 26.3 НК РФ). Вводится законами субъектов Федерации и заменяет собой уплату ряда налогов и сборов, существенно сокращая и упрощая контакты с фискальными службами. ЕНВД применяется для конкретных видов предпринимательской деятельности, при этом максимальная сумма ежегодного дохода не ограничена, хотя

средняя численность работников не должна превышать 100 человек, автомашин в парке – 20 ед. и др.

Положительный момент ЕНВД в том, что предприниматель освобождается от уплаты НДС, имущественного налога и НДФЛ. Отрицательный – налог не зависит от доходов или расходов и составляет налоговую базу, умноженную на ставку 15 %. В то же время индивидуальные предприниматели освобождены от уплаты НДС, налога на прибыль и налога на имущество.

Отчетность при ЕНВД достаточно простая – ежеквартальная налоговая декларация и годовая бухгалтерская отчетность. При наличии нанимаемых работников предпринимателям приходится также сдавать отчетность в налоговую инспекцию и Пенсионный фонд.

Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (гл. 26.1 НК РФ). Данный режим известен также под названием «Единый сельскохозяйственный налог» (ЕСН). Налогоплательщиками являются сельскохозяйственные товаропроизводители (организации и индивидуальные предприниматели), добровольно перешедшие на этот режим.

ЕСН освобождает предпринимателя от уплаты налога на прибыль организаций, НДС (за исключением налога, подлежащего уплате в соответствии с НК РФ и ТК РФ) и налога на имущество организаций. Введение режима предусматривается законодательными актами субъектов России (ст. 346.1 НК РФ). Правила, предусмотренные гл. 26.1 НК РФ, распространяются на крестьянские (фермерские) хозяйства.

Сельскохозяйственными товаропроизводителями считаются производители сельхозпродукции, а также лица, выращивающие рыбу и осуществляющие ее переработку при условии, что в общем доходе доля от реализации произведенной ими сельхозпродукции и выращенной рыбы составляет не менее 70 %.

Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции (гл. 26.4 НК РФ) – специальный налоговый режим, применяемый в соответствии с Федеральным законом от 30 декабря 1995 г. № 225-ФЗ «О соглашениях о разделе продукции». Действие режима выгодно как инвестору, так и государству. Первый имеет благоприятные условия для вклада средств в поиск, разведку, а также добычу полезных ископаемых; государство приобретает гарантии на получение части прибыли от этой деятельности. Режим применяется в течение всего срока действия соглашения о разделе продукции.

Патентная система налогообложения (ПСН) (гл. 26.5 НК РФ). С 1 января 2013 г. введен в действие Федеральным законом от 25 июня

2012 г. № 94-ФЗ. ПСН применима к видам деятельности, указанным в ст. 346.43 НК РФ (например, бытовые услуги, ремонт жилья, сдача в аренду помещений и пр.). В то же время существуют определенные ограничения: в частности, доход не должен превышать 60 млн руб. и штат более 15 человек; в противном случае предприниматель обязан перейти на ЕНВД или Общую систему налогообложения (ОСН).

Вся деятельность при ПСН осуществляется на основании патента, который покупается на 1–12 месяцев. Налоговая декларация не подается.

2. Упрощенная система налогообложения

Упрощенная система налогообложения (УСНО) – удобный и легкий способ ведения бизнеса, направленный на снижение налоговой нагрузки на субъекты малого и среднего бизнеса, а также облегчение и упрощение ведения налогового и бухгалтерского учетов. Режим введен в действие Федеральным законом от 24 июля 2002 г. № 104-ФЗ. УСНО применяется наряду с иными режимами налогообложения, предусмотренными законодательством Российской Федерации о налогах и сборах (гл. 26.2 НК РФ).

Такая система удобна для ИП и небольших организаций, поскольку не нужно платить НДС, налог на имущество, налог на доходы физических лиц, НДФЛ (для ИП) или налог на прибыль (для организаций), а также сдавать баланс и отчет о прибылях и убытках.

Для организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, сохраняются действующие порядок ведения кассовых операций и представления статистической отчетности.

В соответствии со ст. 346.11 НК РФ, освобождаются от обязанности по уплате:

Организации	Индивидуальные предприниматели
налога на прибыль	НДФЛ
налога на имущество	налога на имущество, используемое для ведения предпринимательской деятельности
НДС, за исключением операций по импорту товаров	НДС, за исключением операций по импорту товаров

Налогоплательщиками, перешедшими на УСН, признаются организации и индивидуальные предприниматели, применяющие ее в установленном порядке (гл. 26.2 НК РФ). Организация вправе перейти на упрощенную систему налогообложения, если по итогам девяти месяцев года, в котором подано уведомление о переходе, ее *доходы не*

превысили 45 млн руб. Не вправе применять УСН организации, в которых доля участия других организаций составляет более 25 %.

Если по итогам отчетного (налогового) периода доходы налогоплательщика превысили 60 млн руб., такой налогоплательщик считается *утратившим право на применение* упрощенной системы налогообложения.

Объектом налогообложения в режиме УСН являются: доходы; доходы, уменьшенные на величину расходов. В первом случае *налоговой базой* признается денежное выражение доходов; во втором – денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов.

Налоговым периодом является календарный год; *отчетными периодами* – первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Если объектом налогообложения являются доходы, налоговая ставка устанавливается в размере 6 %; если доходы, уменьшенные на величину расходов, – налоговая ставка в размере 15 %. Законами субъектов Федерации могут устанавливаться дифференцированные налоговые ставки в пределах от 5–15 % в зависимости от категорий налогоплательщиков.

По итогам налогового периода налогоплательщики представляют налоговую декларацию в налоговый орган по месту нахождения организации или месту жительства индивидуального предпринимателя.

3. Единый налог на вмененный доход (ЕНВД) для отдельных видов деятельности (гл. 26.3 НК РФ)

Система налогообложения в виде ЕНВД для отдельных видов деятельности устанавливается НК РФ, вводится в действие нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных районов, городских округов, законами городов Москвы и Санкт-Петербурга и применяется наряду с общей системой налогообложения и иными режимами налогообложения.

Уплата ЕНВД освобождает налогоплательщиков от ряда налогов, в частности:

- ИП и ООО не признаются плательщиками НДС (кроме импорта);
- организации не должны уплачивать налог на прибыль и на имущество, используемое в деятельности;
- предприниматели не уплачивают НДФЛ и налог на имущество физических лиц (доходы и имущество, связанные с «вмененной» деятельностью).

Плательщиками ЕНВД являются *индивидуальные предприниматели и организации*, осуществляющие виды деятельности, подпадающие под ЕНВД (ст. 346.26 НК РФ): оказание бытовых услуг, розничная торговля, перевозка пассажиров и грузов и др. Конкретные виды деятельности, в отношении которых в том или ином регионе применяется данный специальный режим, определяют местные власти.

ЕНВД можно совмещать с другими налоговыми режимами (УСН или ОСНО). Раздельный учет необходим в случае, если одновременно осуществляется несколько различных видов деятельности, облагаемых ЕНВД (п. 6 ст. 346.26 НК).

В части применения ЕНВД существует ряд ограничений.

Так, не могут перейти на уплату ЕНВД, если:

- среднесписочная численность сотрудников за предшествующий календарный год превышает 100 человек;
- деятельность осуществляется в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или договора доверительного управления имуществом;
- у организации доля участия других организаций составляет более 25 %;
- индивидуальный предприниматель приобрел патент и перешел на патентную систему налогообложения (до 2013 г. ограничением был переход ИП на УСН на основе патента);
- налогоплательщик относится к категории крупнейших, подтвержденной соответствующим уведомлением;
- налогоплательщик уплачивает ЕСХН (единый сельхозналог).

Помимо перечисленных, Налоговый кодекс РФ предусматривает ограничения и по конкретным видам деятельности.

Размер налога не зависит от фактически получаемой выручки. Ставка налога – 15 %.

Для расчета величины налога необходимо перемножить: физический показатель (зависит от вида деятельности. Например, численность работников, площадь помещения, количество транспортных средств); базовую доходность (устанавливается НК РФ и местными властями); коэффициент K_1 (в 2013 г. равнялся 1,569, в 2014 г. – 1,672); коэффициент K_2 (устанавливается местными органами власти, но его может и не быть). С полученного произведения нужно рассчитать 15 % (ставка налога).

Суммы единого налога зачисляются на счета органов Федерального казначейства для их последующего распределения в бюджеты всех

уровней и бюджеты государственных внебюджетных фондов (ст. 346.33 НК РФ).

Объектом налогообложения признается вмененный доход (ст. 346.29 НК РФ). Базовым экономическим показателем выступает не фактический хозяйственный результат деятельности налогоплательщика, а расчетный доход, административно «вмененный» налогоплательщику для целей налогообложения.

Налоговой базой является величина вмененного дохода, рассчитываемая как произведение базовой доходности по определенному виду предпринимательской деятельности, исчисленной за налоговый период, и величины физического показателя, характеризующего данный вид деятельности.

Налоговым периодом (ст. 346.30 НК РФ) признается квартал.

Ставка единого налога устанавливается в размере 15 % величины вмененного дохода.

Налог исчисляется как произведение величины вмененного дохода на размер налоговой ставки.

Уплата единого налога производится налогоплательщиком по итогам налогового периода не позднее 25-го числа первого месяца следующего налогового периода (ст. 346.32 НК РФ).

4. Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог)

Организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся сельскохозяйственными товаропроизводителями, вправе добровольно перейти на уплату единого сельскохозяйственного налога (ЕСН).

Организации освобождаются от обязанности по уплате налога на прибыль и имущество. Кроме того, они не признаются плательщиками налога на *добавленную стоимость*.

Индивидуальные предприниматели освобождаются от обязанности по уплате налога на доходы и имущество физических лиц. Эти лица, кроме того, не признаются плательщиками налога на *добавленную стоимость*.

Другие налоги и сборы уплачиваются в соответствии с иными режимами налогообложения, предусмотренными законом.

Организации и индивидуальные предприниматели – налогоплательщики ЕСН, не освобождаются от исполнения предусмотренных НК РФ обязанностей налоговых агентов.

Нормы гл. 26.1 НК РФ распространяются на крестьянские (фермерские) хозяйства.

Сельскохозяйственными товаропроизводителями признаются организации и индивидуальные предприниматели (ИП), производящие сельскохозяйственное сырье, осуществляющие его первичную и последующую (промышленную) переработки (в том числе на арендованных основных средствах) и реализующие полученную продукцию, при условии, что в общем доходе от деятельности таких организаций и ИП доля от реализации сельхозпродукции из сырья собственного производства составляет не менее 70 %.

Не вправе переходить на уплату единого сельскохозяйственного налога организации и ИП, производящие подакцизные товары; организации, занимающиеся организацией и проведением азартных игр, казенные, бюджетные и автономные учреждения.

Объектом налогообложения признаются доходы, уменьшенные на величину расходов. *Налоговым периодом* является календарный год, отчетным – полугодие. *Налоговая ставка* устанавливается в размере 6 %. Единый сельскохозяйственный налог исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

Налогоплательщики по итогам отчетного периода исчисляют *сумму авансового платежа* по ЕСН, исходя из налоговой ставки и фактически полученных доходов, уменьшенных на величину расходов, рассчитанных нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания полугодия. Авансовые платежи уплачиваются не позднее 25 календарных дней со дня окончания отчетного периода и засчитываются в счет уплаты единого сельскохозяйственного налога. Операция по уплате ЕСН (авансового платежа) производится по месту нахождения организации (месту жительства индивидуального предпринимателя) не позднее сроков, установленных для подачи налоговой декларации (ст. 346.10 НК РФ).

Организации представляют декларации в налоговые органы по месту своего нахождения; индивидуальные предприниматели – по месту своего жительства.

Декларации по итогам налогового периода представляются не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом, не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим месяцем.

5. Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции

Данная система действует на основе гл. 26.4 НК РФ. Налогоплательщиками и плательщиками сборов признаются организации, являющиеся инвесторами соглашения в соответствии с Федеральным законом от 30 декабря 1995 г. № 225-ФЗ «О соглашениях о разделе продукции».

Налогоплательщик, имеющий право на применение специального налогового режима при выполнении соглашений, представляет в налоговые органы уведомления в письменном виде и соответствующие документы (соглашение о разделе продукции; решение об утверждении результатов аукциона на предоставление права пользования участком недр).

Сторонами соглашения являются:

– Российская Федерация, от имени которой выступает Правительство России и орган исполнительной власти субъекта Федерации, на территории которого исполняется соглашение;

– инвестор, представленный юридическим лицом либо объединением юридических лиц, осуществляющий вложение собственных, заемных или привлеченных средств в разработку месторождения.

Специальный налоговый режим (СНР) предусматривает *замену уплаты* совокупности установленных законом налогов и сборов, *разделом произведенной продукции* в соответствии с условиями соглашения. Таким образом, вводится обязательный платеж в натуральной форме. Налоги и сборы, предполагаемые для каждого налогоплательщика, включены в этот обязательный платеж.

Предусмотрены два варианта раздела продукции¹.

Согласно первому варианту, произведенная продукция подлежит разделу между государством и инвестором в соответствии с соглашением, предусматривающим условия и порядок:

– определения общего объема произведенной продукции и ее стоимости;

– определения части произведенной продукции, которая передается в собственность инвестора для возмещения его затрат на выполнение работ по соглашению (далее – компенсационная продукция). При этом предельный уровень компенсационной продукции не должен превышать 75 %, а при добыче на континентальном шельфе Российской Федерации – 90 % общего объема произведенной продукции. Со-

¹ Федеральный закон. – № 225-83, ст. 8.

став затрат, подлежащих возмещению инвестору за счет компенсационной продукции, устанавливается соглашением в соответствии с Российским законодательством;

- раздела между государством и инвестором прибыльной продукции;
- собственности инвестора для возмещения понесенных им расходов.

Согласно второму варианту, в отдельных случаях раздел между государством и инвестором может осуществляться в ином порядке. При этом соглашение должно предусматривать условия и порядок:

- определения общего объема произведенной продукции и ее стоимости;
- раздела между государством и инвестором произведенной продукции или ее стоимостного эквивалента и определения принадлежащих государству и инвестору долей произведенной продукции. Пропорции такого раздела устанавливаются соглашением в зависимости от геолого-экономической и стоимостной оценок участка недр, технического проекта, показателей технико-экономического обоснования соглашения. При этом доля инвестора в произведенной продукции не должна превышать 68 %, а доля государства – не менее 32 % общего количества произведенной продукции.

Соглашение может предусматривать только один способ раздела продукции.

При первом варианте (п. 1 ст. 8 ФЗ № 225-83) инвестор уплачивает: налоги на добавленную стоимость, на прибыль организаций, на добычу полезных ископаемых; платежи за пользование природными ресурсами; плату за негативное воздействие на окружающую среду; водный налог; государственную пошлину; таможенные сборы; земельный налог; акциз (за исключением акциза на подакцизное минеральное сырье, предусмотренное ст. 181 НК РФ).

Инвестор *освобождается* от уплаты региональных и местных налогов и сборов (гл. 26.4 НК РФ) по решению соответствующего законодательного (представительного) органа государственной власти или представительного органа местного самоуправления.

Уплаченные суммы налога на добавленную стоимость, платежей за пользование природными ресурсами, водного налога, государственной пошлины, таможенных сборов, земельного налога, акциза, а также платы за негативное воздействие на окружающую среду подлежат возмещению в соответствии с положениями указанной главы.

Инвестор *не уплачивает* налог на имущество организаций в отношении основных средств, нематериальных активов, запасов и затрат, которые находятся на балансе налогоплательщика и используются исключительно для осуществления деятельности, предусмотренной соглашениями. Если указанное имущество используется инвестором для иных целей, оно облагается налогом на имущество организаций в общеустановленном порядке. Помимо того, не уплачивается транспортный налог в отношении принадлежащих инвестору транспортных средств (за исключением легковых автомобилей), используемых исключительно для целей соглашения. Перечень документов, при предоставлении которых в налоговые органы осуществляется освобождение от вышеназванных уплат, определяется Правительством Российской Федерации.

При втором варианте (п. 2 ст. 8 ФЗ № 225-83) инвестор уплачивает следующие налоги и сборы: государственную пошлину; таможенные сборы; налог на добавленную стоимость; плату за негативное воздействие на окружающую среду. Инвестор *освобождается* от уплаты региональных и местных налогов и сборов по решению соответствующего законодательного (представительного) органа государственной власти или представительного органа местного самоуправления.

От уплаты *таможенной пошлины освобождаются* товары, ввозимые на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, для выполнения предусмотренных соглашением работ, а также продукция, произведенная в соответствии с соглашением и вывозимая с территории России.

Налоговая база определяется отдельно по каждому соглашению. *Налоговая ставка* при добыче нефти и газового конденсата из нефтегазоконденсатных месторождений составляет 340 рублей за одну тонну. При этом она применяется с коэффициентом, характеризующим динамику мировых цен на нефть.

Не подлежат налогообложению:

– передача на безвозмездной основе имущества, необходимого для выполнения работ по соглашению, между инвестором и оператором соглашения (в соответствии с программой работ и сметой расходов, утвержденных в установленном порядке);

– передача организацией, являющейся участником объединения, не имеющего статуса юридического лица, но выступающего в соглашении в качестве инвестора, другим участникам такого объединения соответствующей доли продукции, полученной по условиям соглашения;

– передача налогоплательщиком в собственность государства вновь созданного или приобретенного имущества, использованного для выполнения предусмотренных соглашением работ и подлежащего передаче государству в соответствии с условиями соглашения.

6. Патентная система налогообложения

Патентная система налогообложения (гл. 26.5 НК РФ) вводится в действие законами субъектов Федерации и применяется *индивидуальными предпринимателями* (ИП) наряду с иными режимами налогообложения.

В Москве данная система введена с 1 января 2013 г. Законом г. Москвы от 31 октября 2012 г. № 53 (ред. от 20 ноября 2013 г.) «О патентной системе налогообложения».

Документом, удостоверяющим право на применение данной системы, является *патент*, выдаваемый на один из видов предпринимательской деятельности, в отношении которого разрешена патентная система налогообложения (п. 2 ст. 346.3 НК РФ). Патент выдается на срок от одного до двенадцати месяцев включительно в пределах календарного года. Действует в пределах субъекта Федерации, указанного в патенте.

Заявление на получение патента подается ИП в налоговый орган по месту жительства не позднее 10 дней до начала использования патентной системы. Налоговый орган в течение пяти дней со дня получения соответствующего заявления обязан выдать патент либо уведомить предпринимателя об отказе в выдаче. Чтобы получить патент, физическое лицо должно быть зарегистрировано в качестве индивидуального предпринимателя (или подать соответствующее заявление вместе с документами на регистрацию в качестве ИП).

Для налогоплательщиков, желающих применять патентную систему налогообложения, установлены некоторые ограничения, а именно:

- средняя численность наемных работников, привлекаемых предпринимателем ко всем видам осуществляемой деятельности, не должна превышать 15 человек;
- максимальный размер годовой выручки, полученной от деятельности в рамках патентной и упрощенной систем, не должен превышать 60 млн руб.

Патентная система не применяется в отношении деятельности, осуществляемой в рамках простого товарищества или договора доверительного управления имуществом.

Объектом налогообложения является потенциально возможный годовой доход ИП по соответствующему виду предпринимательской деятельности. *Налоговая ставка* составляет 6 %.

Налоговый период по общему правилу составляет календарный год. Если патент выдан на срок менее календарного года, налоговым периодом признается срок его действия.

Налогоплательщики ведут Книгу учета доходов индивидуальных предпринимателей, применяющих патентную систему налогообложения, форма и порядок заполнения которой утверждены приказом Минфина России от 22 октября 2012 г. № 135н. Доход в иностранной валюте пересчитывается в рубли по курсу Банка России на дату его получения.

Налоговая база определяется как денежное выражение потенциально возможного годового дохода по виду предпринимательской деятельности, в отношении которого применяется патентная система.

Налоговым кодексом Российской Федерации установлен минимальный и максимальный размеры потенциального годового дохода – соответственно 100 тыс. руб. и 1 млн руб. Указанные предельные значения подлежат ежегодной индексации на коэффициент-дефлятор (в 2014 г. он составил 1,067).

Налог исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

Если патент получен на срок до 6 месяцев, налог уплачивается в размере полной суммы не позднее 25 календарных дней после начала действия патента.

Если патент получен на срок от шести месяцев до календарного года, уплата производится:

- в размере одной трети суммы налога не позднее 25 календарных дней после начала действия патента;
- в размере двух третей суммы налога не позднее 30 календарных дней до дня окончания налогового периода.

Лекция 8. НАЛОГОВОЕ ПРАВО ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАН

Вопросы:

1. Общая характеристика и особенности построения налоговых систем зарубежных стран. 2. Налоговое законодательство зарубежных стран (США, Франции, ФРГ). 3. Виды налогов зарубежных стран (США, Франции, ФРГ). 4. Общие и отличительные черты налоговых систем зарубежных стран и России.

1. Общая характеристика и особенности построения налоговых систем зарубежных стран

Посредством налогов развитые страны мира мобилизуют примерно от 28 до 44 % валового национального продукта (ВВП), в Германии – 36,2 %, в США – 28,3 %, во Франции – 43,5 %. Наиболее весомый вклад в налоговые доходы государственного бюджета вносит подоходный налог, доля которого в ВВП колеблется соответственно от 5–9 % (Франция, Япония, Нидерланды, Италия) до 16–24 % (Финляндия, Новая Зеландия). В странах Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) доля этого налога составляет в среднем 11,7 % ВВП. Вторыми по значению являются социальные налоги, доля которых в ВВП составляет в среднем 9,1 %, далее следуют косвенные налоги (НДС, акцизы, налог с оборота, налог с продаж и т.д.) и прямые налоги с предпринимательских структур (налог на прибыль и поимущественные налоги). Так, удельный вес НДС, налога на прибыль и налога на собственность в странах ОЭСР составляет в среднем 8,3 %.

Доля акцизов во многих странах почти одинакова. Важнейшим принципом организации налоговых систем стран Запада выступает четкое разграничение доходов центрального бюджета и бюджетов иных уровней, которое соответствует типу государственно-политического устройства страны. В унитарных государствах (Великобритания, Франция, Италия) существуют два уровня бюджетов – центральный и местный, которым соответствуют отдельные виды налоговых платежей.

Кроме того, во многих странах в перечне косвенных налогов присутствуют либо НДС, либо налог с продаж; субъектом налогообложения по подоходному налогу может быть гражданин или глава семьи (исключение составляет налоговая система США, законодательством которой предусмотрено право выбора субъектом своего статуса); налоги на социальное страхование выплачиваются работодателем либо наемным работником (за исключением США, где предусмотрена уплата этого налога поровну).

Налоговые системы зарубежных стран складывались под воздействием разных экономических, политических и социальных условий, в силу чего они существенно отличаются друг от друга.

Важнейшее значение для типизации налоговой системы государства имеет его национальное или административно-территориальное устройство. По этому основанию выделяют системы налогов и сборов федеративных, конфедеративных и унитарных государств.

Система налогов и сборов первого типа существует в Австралии, Бразилии, Германии, Испании, Канаде и США. Конфедеративные черты имеет система налогов и сборов в Швейцарии. В Азербайджане, Великобритании, Италии, Китае, Франции, Швеции, Японии и ряде других стран сложилась система налогов и сборов третьего типа (унитарных государств).

Построение налоговых систем в *федеративных* и *конфедеративных* государствах в значительной степени обусловлено специфической формой их государственного устройства. Эти страны включают в себя относительно самостоятельные составные части (штаты, территории, кантоны, земли, республики), что обуславливает необходимость распределения государственной власти в центре и на местах, в том числе полномочий, связанных с установлением и взиманием налогов и сборов. Подходы государств при разграничении налоговых полномочий различаются в силу особенностей их формирования и традиций. Один из подходов (ФРГ) основывается на предоставлении обширных полномочий в вопросах налогообложения федеральным властям. И хотя земли ограничены в праве установления налогов, аналогичных федеральным, они осуществляют взимание федеральных и местных налогов, средства от которых перераспределяются между федеральным и земельными бюджетами на основе принципа «выравнивания» их доходов.

Другой подход (США) предполагает наделение штатов правом формирования собственных налоговых систем на основе своего законодательства. В частности, подоходное налогообложение осуществляется одновременно на федеральном уровне и на уровне штатов.

В Швейцарии используется подход, отличный от двух предыдущих. Он заключается в том, что кантоны, образующие конфедерацию и являющиеся суверенными территориями, сами определяют пределы компетенции центральных властей в вопросах установления и взимания налогов. Фактически происходит делегирование кантонами центру части своих полномочий по налогообложению.

Наличие составных частей в устройстве федеративных и конфедеративных государств приводит к формированию не только государст-

венных и местных, но и региональных бюджетов. Следовательно, в налоговых системах таких государств должны присутствовать и региональные налоги. Поэтому налоговые системы федераций и конфедераций являются трехуровневыми.

Унитарные страны представляют собой цельные государственные образования, составляющие их административно-территориальные единицы, которые полностью подчинены центральным органам власти, в том числе и в вопросах налогообложения. Налоговые системы таких государств в большинстве своем двухуровневые и включают лишь центральные и местные налоги. Налоговые системы унитарных государств, имеющих в своем составе автономные национальные образования (Азербайджан, Украина), могут включать дополнительный уровень налогообложения на соответствующей территории.

При создании собственных налоговых систем государства могут закладывать в их основу различные параметры. Одним из важнейших параметров является соотношение прямого и косвенного налогообложения. В зависимости от доли тех или иных видов налогов и сборов в общем объеме налоговых доходов специалисты выделяют четыре системы (модели) налогообложения – англосаксонскую, евроконтинентальную, латиноамериканскую и смешанную.

В основе *англосаксонской модели* (Австралия, Великобритания, Канада и США) лежит подоходное налогообложение, т. е. взимание прямых налогов с физических лиц. Доля косвенных налогов в доходах этих стран невелика. Так, в США средства от взимания подоходного налога с населения составляют 44 % бюджетных доходов, в федеральном же бюджете на этот налог приходится более 80 % доходов.

Евроконтинентальная модель (Австрия, Бельгия, Германия, Нидерланды, Франция и Италия) характеризуется значительным косвенным налогообложением и высокой долей отчислений на социальное страхование.

Латиноамериканская модель основывается преимущественно на косвенном налогообложении – наиболее эффективном в условиях высокой инфляции (например, Боливия). Кроме того, косвенные налоги лучше собираются и контролируются, что немаловажно для стран, не имеющих мощного податного аппарата.

Смешанная модель налогообложения сочетает в себе черты всех упомянутых моделей (например, Россия). Смешанной можно признать модель налогообложения, сложившуюся в Японии. В этой стране структура налоговых поступлений в целом примерно такая же, как и в государствах, имеющих англосаксонскую модель налогообложения.

Однако в отличие от них в Японии приоритет отдан не подоходному налогообложению, а взиманию страховых взносов.

Возможны и другие варианты моделирования систем налогообложения. Некоторые государства, имеющие сравнительно низкий налоговый потенциал, пошли по пути отказа от взимания обычных налогов и взяли за основу *льготную (оффшорную)* модель налогообложения. В настоящее время в мире насчитывается около 60 таких стран (например, Андорра, Гибралтар, Лихтенштейн, Люксембург, Монако, Республика Либерия, Панама, Антигуа и Барбуда, Бермудские острова, Содружество Багамских островов, Республика Мальта, Республика Сейшельские острова, Ямайка и др.). Оффшорная модель предполагает создание максимально льготных условий для налогоплательщиков. При этом льготное налогообложение сочетается с установлением различных запретов и ограничений на раскрытие и предоставление информации о проводимых финансовых операциях и их участниках. Тем самым оффшорами привлекаются иностранные компании, которые вместо обычных налогов уплачивают лишь разовые регистрационные сборы. Бюджетные доходы таких стран в основном и складываются из платежей подобного рода.

Построение налоговых систем на основе льготного налогообложения неоднозначно воспринимается мировым сообществом. Большинство стран, взимающих обычные налоги и сборы, относятся к этому негативно, расценивая такие действия как *недобросовестную налоговую конкуренцию*, так как в результате подобной практики их собственные налоговые доходы существенно сокращаются из-за ухода потенциальных налогоплательщиков в оффшорные зоны.

2. Налоговое законодательство зарубежных стран (США, Франции, ФРГ)

Источниками (формами) налогового права являются нормативные правовые акты, принимаемые соответствующими органами представительной и исполнительной власти, в которых содержатся обязательные нормы, определяющие поведение участников отношений в сфере налогообложения. Налоги и сборы в большинстве зарубежных стран устанавливаются законами, что позволяет отнести их к основным источникам налогового права. В свою очередь, среди законов выделяются *кодифицированные акты* налогового законодательства. Однако кодификация является достаточно сложным и продолжительным процессом, который пройден лишь отдельными странами. Например, в США лишь в 1939 г. осуществлена кодификация налогового законода-

тельства. В 1954 г. принят новый Кодекс внутренних доходов (КВД), который в 1986 г. был существенно изменен Законом о налоговой реформе. В настоящее время КВД под Титулом 26 входит составной частью в Свод законов США, его архитектуру образуют 9 подтитлов, 92 главы, 32 подглавы, а также большое количество частей, подчастей и статей.

В США основными нормативными правовыми актами в области налогообложения являются: Кодекс внутренних доходов 1986 г.; Законодательство о государственном бюджете на предстоящий год; Закон о стимулировании экономического развития и установлении налоговых льгот 2001 г. Подзаконные акты – еще один немаловажный источник налогового права, среди которых выделяются: Правила Казначейства (нормативные и методические инструкции); Правила, разъясняющие порядок применения налоговых законов применительно к конкретным налоговым отношениям, издаваемые налоговой службой; Письма–разъяснения, которые даются налогоплательщику по конкретному вопросу уплаты налогов.

Во Франции налоговое законодательство кодифицировано в 1948 г. в рамках Общего кодекса налогов, включающего более 2 тыс. статей, а также нормы всех ранее принятых налоговых законов. Кодекс имеет четыре приложения с декретами и постановлениями по вопросам налогообложения, принятыми органами исполнительной власти. В этой же стране действует процессуальный налоговый кодекс – Книга налоговых процедур.

В ФРГ законы определяют состав налогов и сборов, принципы и основные условия налогообложения, создавая правовую основу для регулирования общественных отношений, складывающихся в рассматриваемой сфере. Примером может служить Положение о налогах и платежах (1977), которое содержит в себе целый ряд правовых норм общего характера. Подобные законы, как правило, отличаются довольно широкой направленностью правового регулирования.

Общие правила налогообложения в Германии регулируются Законом «Порядок взимания налогов», называемым также «Налоговой конституцией» или «Налоговым кодексом». Он содержит важные положения, касающиеся порядка определения налогов, лиц, относящихся к категории налогоплательщиков, налоговой тайны, устанавливает принцип равномерности налогообложения, права налоговых органов, а также порядок проведения налоговых проверок. Закон предусматривает штрафные санкции за несвоевременные подачу декларации и уплату налогов, устанавливает уголовное налоговое право.

Деятельность налоговой системы Германии регулируется следующими нормативными правовыми актами: Положение о налогах и платежах, Закон об акционерных обществах, Закон о производственных кооперативах, Закон об обществах с ограниченной ответственностью, Закон о налоге на добавленную стоимость, Торговое уложение, Закон о корпоративном налоге, Закон о подоходном налоге, Закон о кредитной системе, Закон против ограничений конкуренции и др.

Немецкое государство вправе взыскивать налоги со своих граждан лишь при наличии законодательного подтверждения этого права. Для удержания налогов также необходимы определенные фактические основания, прописанные в законе. При наличии таких оснований финансовое управление ФРГ обязано назначить законный размер налогов и осуществлять их сбор. Финансовому управлению официально запрещено вступать в какие-либо переговоры или заключать соглашения о ставке налога, оно должно обеспечивать справедливое распределение налогообложения.

Обо всех налогах, которые должны выплачивать граждане, регулярно сообщается в письменных извещениях налогового органа. Гражданин, не согласный с решением налогового органа или постановлением финансового управления, может обжаловать это решение путем такой внесудебной меры, как заявление протеста. Протест направляется в финансовое управление, издавшее постановление, в течение установленного срока (как правило, одного месяца). Если протест не возымает действия, налогоплательщик вправе предъявить иск в суд. В извещениях о налогах обычно дается ссылка на возможности обжалования решения.

3. Виды налогов зарубежных стран (США, Франции, ФРГ)

Состав и структура налоговой системы *США* определяется масштабами использования всех видов налогообложения по всем уровням власти: верхнего, где собираются федеральные налоги, поступающие в федеральный бюджет; среднего – налоги, сборы, вводимые законами штатов и поступающие в их бюджеты; нижнего – налоги, вводимые органами местного самоуправления, поступающие в местные бюджеты. Законодательные органы штатов могут вводить налоги, не противоречащие федеральному законодательству, а органы местного самоуправления вправе взимать налоги, разрешенные им законами штатов.

Федеральный подоходный налог с населения взимается с физических лиц, индивидуальных предпринимателей, предприятий и парт-

нерств, не имеющих юридического лица. Условно подсчет доходов каждым налогоплательщиком выполняется в три этапа:

– подсчитывается валовой доход (заработная плата, виды жалования, пенсии, алименты, доходы по ценным бумагам, вознаграждения, бонусы, рента, роялти, призы, награды, фермерский доход, социальные пособия, стипендии, доходы от недвижимости и др.);

– определяется скорректированный валовой доход: из валового дохода вычитаются разрешенные виды льгот (торговые или производственные затраты, убытки от продажи ценных бумаг, затраты с получением ренты или роялти, пенсионные взносы, алименты, авансовые взносы и др.);

– налогооблагаемый доход рассчитывается путем исключения из скорректированного валового дохода классифицированных или стандартных вычетов (необлагаемого минимума, стандартной скидки, дополнительной скидки на престарелых и инвалидов, расходов по переезду к новому месту жительства, убытков в результате стихийных бедствий, расходов на медицинские цели, повышение квалификации, благотворительные цели и др.). Указанные вычеты могут производиться в размере не более 5 % скорректированного валового дохода, а оставшиеся 50 % – вычтены из доходов в течение пяти лет.

В зависимости от уровня полученного налогооблагаемого дохода применяются ставки налога от 15 до 30 %. Подоходный налог взимается при выдаче заработной платы.

Налог на прибыли корпораций взимается из чистой прибыли, т. е. с валового дохода, за исключением разрешенных льгот. Законодательством установлены ставки в интервале от 15 до 35 %, в зависимости от суммы прибыли.

Расчет налогооблагаемого дохода включает следующие этапы:

– определяется валовой доход, т. е. суммируется выручка от реализации товаров и услуг с учетом вычетов издержек, рентные платежи, роялти, доход от прироста капитала и др.;

– из валового дохода вычитаются зарплата, расходы на ремонт, безнадежные долги, рентные платежи, уплаченные налоги, проценты за кредит, амортизация, расходы на рекламу, взносы в пенсионные фонды, благотворительные взносы и др.;

– из валового дохода исключаются операционные убытки, организационные расходы, расходы на НИОКР, капитальный ремонт и реставрацию зданий, авансовые налоговые платежи.

Ставки налога на прибыль устанавливаются в размере 15 %, 25 % и 35 %, в зависимости от суммы налогооблагаемой прибыли.

Взносы на социальное страхование взимаются у предпринимателей и лиц, застрахованных по одинаковым ставкам (6,2 % в виде отчислений на социальное обеспечение и 1,45 % – на бесплатную медицинскую помощь). Общая комбинационная ставка для наемных работников и работодателей составляет 15,3 %. Кроме того, с предпринимателей взимаются отчисления на пособия по безработице в размере 0,8 % от фонда заработной платы.

Акцизы взимаются с наиболее ходовых товаров – табачных изделий, спиртных напитков, отдельных видов товаров и продуктов. Ставки акцизов устанавливаются в процентах к цене товаров и услуг и в натуральных денежных единицах по отношению к определенному количеству, весу, объему товаров и стоимости услуг.

Налоги с наследства и дарений платят физические лица по ставке от 18 до 55 %, в зависимости от стоимости имущества.

Таможенные пошлины устанавливаются на экспорт и импорт товаров, работ и услуг, взимаются с юридических и физических лиц при перемещении ими товаров через таможенную границу. Регулируются законодательством и постановлениями правительства.

Налог с продаж уплачивают потребители при покупке товаров. Величина налоговых ставок варьируется в зависимости от штата. Максимальная ставка составляет 8 %, средняя по штатам – 4–5 %. Данным видом налога облагается большинство потребительских товаров, в том числе медицинские товары. Согласно законодательству, общим налогом с продаж облагается как валовая выручка от реализации на каждой стадии обращения товара, так и оборот оказываемых населению услуг.

Подходный налог с населения (штата) взимается почти во всех штатах. При этом ставки налога ниже ставок федерального подоходного налога (минимальная ставка – 2 %, максимальная – 10 %). Во всех штатах на каждого плательщика налога предоставляется необходимый минимум. В каждом штате, кроме того, могут быть различные льготы и объекты обложения налогом. Уплаченная сумма подоходного налога в бюджет штата вычисляется при определении обязательств по выплате федерального подоходного налога.

Налог на прибыль корпораций (штата) взимается почти во всех штатах. Сумма налога, уплаченная в штате, подлежит вычету из суммы налога на прибыль, уплачиваемой по федеральному налогу.

Налог на имущество уплачивают юридические и физические лица. Ставки налога различаются по штатам (минимальная ставка составляет 0,5 %, максимальная – 5 %).

Налог с наследства взимается с имущества, передаваемого наследникам. Ставки налога дифференцированы в зависимости от степени родства и размера наследства. В некоторых штатах данный вид налога не уплачивается, если наследство передается супругу (супруге).

Акцизы собираются штатами за продажу спиртных напитков, бензина, дизельного топлива, природного газа, продуктов питания и других товаров и услуг. Размер ставок в штатах колеблется от 3 до 5 %.

Лицензионные сборы (штатов) уплачивают юридические лица за право заниматься определенными видами деятельности.

Налог на капитал (штата) уплачивается юридическими и физическими лицами по ставке 0,75 % от суммы дохода.

Обязательные отчисления на выплату пособий по безработице выплачивают работодатели штатов, ставки которых варьируются в пределах от 2,7 до 7,5 % заработной платы.

Поимущественный налог (местный) взимается один раз в год в целом или по частям с физических и юридических лиц, владеющих собственностью, которая четко квалифицирована законодательством. Налог взимается с недвижимости (земля, недвижимые объекты) и личной собственности (машины, оборудование, драгоценности, облигации, денежные средства). Базой для определения поимущественного налога является оценочная стоимость собственности. Средний уровень налоговой ставки по штатам составляет около 2 %.

Местный налог с продаж является дополнением к штатному налогу с продаж. Доходы от него собираются в штате, а затем возвращаются тому органу местного самоуправления, на территории которого они были получены. Кроме того, местные органы вправе вводить собственные налоги с различных видов продаж при условии разрешения законодательством штата. Ставки местных налогов в этом случае ниже ставок налогов штата и не превышают 2 %.

Текущие платежи (местные) взимаются с юридических и физических лиц за определенные товары и услуги, предоставляемые органами местного самоуправления (например, услуги по водоснабжению, канализации, сбору мусора и т. д.).

Систему налогообложения **Франции** условно можно разделить на три блока: косвенные налоги, включаемые в цену товара (налоги на потребление); налоги на прибыль (доход); налоги на собственность. К косвенным налогам относятся: НДС, акцизы, внутренний налог на нефтепродукты, таможенные пошлины, которые дают около 60 % налоговых доходов общего бюджета. Важную роль в системе поступлений играют и прямые налоги, составляющие около 40 % доходов об-

шего бюджета, среди которых следует отметить подоходный налог с физических лиц и налог на прибыль акционерных компаний. Отличительными особенностями налоговой системы страны являются низкий уровень прямого налогообложения, высокий уровень косвенного обложения, высокая доля взносов в фонды социального назначения, высокая доля поступлений от налогов на товары и услуги в общем объеме обязательных отчислений, наращивание доли налоговых поступлений в бюджеты местных органов власти (регионов, департаментов, коммун). В общей системе налогообложения можно выделить центральные налоги и местные налоги и сборы.

Налог на добавленную стоимость поступает в центральный бюджет, из которого часть средств передается в местные бюджеты. Налог применяется ко всем сделкам производственного и торгового характера. Обложению подлежат все деловые операции, осуществляемые как коммерческими организациями, так и частными лицами. Базой обложения является цена, которую покупатель должен уплатить поставщику товара, включающая все расходы, затраченные промышленником или торговцем, а также прибыль. При этом исключаются расходы, которые уже были обложены НДС, и сумма самого налога. Скидки подлежат вычету и не облагаются налогом.

Сырье и полуфабрикаты, изготовленные для собственных нужд предприятия, и услуги, оказываемые в его пределах, облагаются налогом по ставкам, предусмотренным в законе. Сделки с недвижимостью, торговые операции и импортные товары облагаются по внутренним ставкам.

НДС имеет четыре ставки – нормальную, сокращенную, промежуточную и повышенную. Нормальная ставка применяется для всех операций, за исключением тех, по которым предусмотрены иные ставки; сокращенная – при оказании услуг в сфере продуктов питания и их производства; промежуточная – для обложения товаров (газа, электричества, горячей воды, угля, нефтепродуктов, спирта, кофе и др.); повышенная – при покупке драгоценных металлов, мехов, аппаратуры, табака и т. п.

Налог на добавленную стоимость платят одновременно с представлением декларации один раз в месяц. Продавец товара вносит налог из выручки после реализации товара. Предприятие, облагаемое НДС, ежемесячно представляет налоговым органам декларацию, содержащую перечень товаров, подлежащих продаже, и размер оборота.

Налог на доходы от денежных капиталов взимается с доходов, получаемых с акций, помещенных капиталов (облигаций, кредитных

обязательств, вкладов, бонов и др.) и доходов от иностранных ценных бумаг. Физические лица самостоятельно исчисляют облагаемый доход и указывают сумму в декларации.

Налог на прибыль от недвижимости, которым облагаются физические лица, взимается с прибыли, получаемой при строительстве; прибыли от недвижимости, носящей спекулятивный характер; от сверхприбыли, получаемой при продаже земли под застройку. Чистые прибыли от недвижимости предварительно облагаются налогом в размере 25 % от суммы прибыли в момент регистрации сделки. При уплате налога эта сумма вычитается из общей суммы выплаты налога.

Налог на прибыль акционерных компаний взимается с юридических лиц с чистой прибыли. Он исчисляется со всего дохода, полученного от различных видов деятельности, по месту нахождения основного предприятия или учреждения. Начисление производится на основании декларации.

Обложению подлежит прибыль, устанавливаемая как разница между стоимостью активов на момент закрытия годового баланса и вычетом новых вложений. На практике облагаемая прибыль предприятия равна разнице между валовой прибылью (выручкой) и расходами, понесенными для ее получения, т. е. за минусом расходов на зарплату, наем помещений, уплату процентов по кредитам, уплату налогов и др.

К налогам на доходы предприятий относят *налог на ученичество* и *налог на фонд заработной платы*. Оба налога поступают в госбюджет. Первый взимается по фиксированной ставке от фонда заработной платы, второй – по единой ставке от фонда заработной платы. Данный вид налога платят государственные и частные учреждения и организации, производящие пенсионные выплаты.

Налог на наследство и дарение взимается с физических лиц при всех видах перехода прав собственности. Обложению подлежит имущество, получаемое наследником по единым ставкам, определенным законодательством, с учетом степени родства.

Регистрационные и гербовые сборы взимаются с юридических актов, оформляемых с целью перехода различных видов собственности к новым владельцам. Основная часть сборов поступает в доход государства.

Регистрационный налог (сбор) взимается при продаже, переуступке, перепродаже всех видов имущества по общей или сокращенной ставке. Налог включается в цену имущества. Сокращенная ставка применяется при продаже дома или его части совместно с земельным наделом, при приобретении лесных угодий и в других случаях.

Промысловый налог уплачивается ежегодно физическими и юридическими лицами, занимающимися производственной деятельностью, не получая за нее заработную плату. Обложению подлежит деятельность, носящая постоянный характер, периодические сезонные работы, разовая закупка товара с целью перепродажи. Ставка налога устанавливается каждой административно-территориальной единицей самостоятельно на каждый род занятий. Ее максимальный размер не должен более чем в два раза превышать среднюю ставку по этому налогу за прошлый год, установленную на национальном уровне. Государство получает от местных органов власти 7,6 % общей суммы налоговых платежей. Надбавки к промысловому налогу устанавливаются для покрытия расходов Товарно-промышленной палаты и выплачиваются субъектами промыслового налога.

Социальный налог на заработную плату (налог на фонд заработной платы) взимается с юридических лиц. Объектом налогообложения является фонд заработной платы организации. Ставки налога носят прогрессивный характер и варьируются в размере от 4,5 до 13,5 %.

Налог на развитие профессионального образования взимается с юридических лиц. Объектом налогообложения является фонд заработной платы. Ставка налога составляет 0,5 %, в том числе берется и надбавка в размере 0,1 %. Сбор на профессиональную подготовку взимается с предпринимателей, которые в обязательном порядке должны финансировать долгосрочную профессиональную подготовку работников. Взимаемый на эти цели налог составляет 1,2 % годового фонда оплаты труда. При использовании предприятием временной рабочей силы размер ставки возрастает до 2 %, помимо того, взимается дополнительный сбор в размере 0,3 % годового фонда оплаты труда.

Сбор на строительство жилья взимается со всех предпринимателей, имеющих работников. Ставка налога установлена в размере 0,65 % от годовой суммы фонда оплаты труда.

Налог на здания, принадлежащие иностранным компаниям, взимается с недвижимости всех иностранных компаний по ставке 3 %, в то время как максимальная ставка налога на собственность французских компаний составляет 1,5 %.

Ставки налогов на собственность:

– при сдаче в аренду недвижимости годовая арендная плата составляет 2,5 %;

– налог, взимаемый с владельцев транспортных средств (в том числе принадлежащих корпорациям), рассчитывается исходя из мощности двигателя;

– налог на автомобили, вес которых превышает 16 т, зависит от веса и типа этого транспортного средства.

Коммунальные советы могут учредить арендную плату с кемпингов и мест отдыха, налог на уборку и целый ряд дополнительных надбавок к налогам.

Налоговая система *Германии* насчитывает около 50 видов налогов, отличающихся друг от друга налогоплательщиками, налоговой базой и налоговыми ставками. Поскольку в стране действуют два уровня государственной власти – федеративная республика (федерация) и земли (члены федерации) – все налоги подразделяются на общие, федеральные и налоги общин.

Особенностью налоговой системы Германии является сложное и многоступенчатое распределение налоговых поступлений между звеньями бюджетной системы, что, по мнению правительства, служит фактором выравнивания экономического развития регионов.

Все налоги, поступающие в бюджет государства, можно разделить на следующие виды:

– налоги, закрепленные за соответствующими административно-территориальными звеньями и поступающие туда в полном объеме (собственные налоги);

– налоги, распределяемые по установленным нормам между федерацией, землями и общинами, которые одновременно поступают в бюджеты различных уровней (общие налоги).

Поступления ряда налогов (в частности НДС) распределяются по двум направлениям – вертикальное направление (между федерацией, землями и частично общинами) и горизонтальное (между отдельными землями и внутри земель).

При расчете непосредственных сумм налогов используются следующие показатели:

– первичный финансовый потенциал земли (сумма налоговых поступлений в бюджет земли плюс 50 % поступлений наиболее крупных налогов Общин, входящих в ее состав);

– средний финансовый потенциал (сумма наиболее крупных налогов, поступающих в земельные бюджеты и бюджеты общин, поделенная на число жителей страны и умноженная на число жителей данной земли).

Земли, имеющие налоговые доходы выше нормы, обязаны выплачивать определенные суммы тем землям, доходы которых ниже этой нормы. При этом во всех землях взимаются одинаковые налоги, что способствует выравниванию регионов в экономическом и социальном

планах. Кроме того, экономически слабым землям предоставляются субсидии из федерального бюджета (за счет доли федерации в НДС), одновременно осуществляется выравнивание на коммунальном уровне. Для каждой Общины определяется сумма подоходного налога, которая должна быть передана в ее распоряжение. Сначала общинам переводится 15 % общей суммы поступлений подоходного налога с физических лиц, затем эта сумма распределяется между отдельными общинами пропорционально численности их жителей. После определения собственных и общих налоговых доходов общин тем из них, которые не дотягивают до среднего уровня, предоставляются субсидии из вышестоящего бюджета.

Подоходный налог с физических лиц взимается независимо от гражданства. Налог уплачивают физические лица, проживающие в стране более 183 дней в году, а также служащие Германии, работающие за границей, со всех видов доходов. Базой обложения является совокупный доход физического лица.

Законодательством предусмотрены следующие виды доходов, полученных от: работы в сельском и лесном хозяйстве; промышленной деятельности; самостоятельной деятельности; наемного труда; капитала; сдачи имущества в аренду и др. Доходы, превышающие необлагаемый минимум (12 тыс. марок в год), облагаются по прогрессивным ставкам, равномерно увеличивающимся от 19 до 53 %.

Налог на заработную плату как форма подоходного налога отличается рядом особенностей. Налогоплательщики делятся на шесть групп с учетом семейного положения, наличия детей, числа лиц, работающих в семье. Налог исчисляется по таблицам и удерживается работодателем по каждому виду выплат заработной платы на основании налоговой карточки. Перечисление налога ведомству осуществляется работодателем в соответствии с законом.

Взносы в фонд социального страхования поступают не в бюджет, а в фонд социального страхования, уплачиваясь в процентах к фонду заработной платы по установленным ставкам. Ставка взносов в пенсионное страхование составляет 18,6 %, из них поровну платят рабочие и предприниматели.

Церковный налог (дополнительно к подоходному) взимается в доход церковью земель. Налогоплательщиками являются все члены религиозной организации. Базой исчисления является годовая сумма подоходного налога, ставки составляют 8–9 %.

Налог с наследства и дарений взимается с наследственной доли каждого наследника по ставкам от 3 % до 70 % и устанавливается с учетом имущества и степени родства.

Налог на прибыль с корпораций уплачивают юридические лица всех форм собственности. Из подлежащей обложению прибыли вычитаются пожертвования на общественные, научные и государственные цели, представительские и иные расходы, предусмотренные законом. Для мелких компаний (доход которых не превышает 10 тыс. марок) устанавливается необлагаемый минимум. Если доход свыше 10 тыс. марок, необлагаемый минимум сокращается. Ставка налога на нераспределенную прибыль установлена в размере 45 %, а на прибыль, распределенную по дивидендам, – 30 %. То есть имеет место двойное обложение прибыли – на уровнях компании и акционера.

Солитарный сбор является надбавкой к подоходному и корпоративному налогам и установлен в связи с объединением Германии. Сбор перечисляется в федеральный бюджет. Базой обложения является исчисленный подоходный или корпоративный налог. Ставка сбора 7,5 %.

Промысловый налог устанавливается только на немецкие предприятия, осуществляющие промышленную, торговую, снабженческую и другие виды деятельности, кроме сельского и лесного хозяйства и деятельности, относящейся к свободным профессиям. Обложению подлежит доход и работающий капитал предприятия. Для промыслового налога на капитал необлагаемый минимум составляет 120 тыс. марок.

Ставки промыслового налога установлены на двух уровнях. Базовые (или основные) ставки едины на всей территории. На местах органы власти (общины) могут увеличивать их в несколько раз в зависимости от собственных условий.

Налог с оборота взимается в виде налога на добавленную стоимость. Налогом облагается вся система общественного и частного потребления. Налог взимается со стоимости, добавленной на стадии переработки. Это достигается за счет того, что НДС, уплаченный при приобретении товаров и услуг, выплачивается из суммы налога, включенного в цену при продаже готовой продукции. Налогом не облагаются медицинские услуги, квартплата, услуги школ, театров, музеев, благотворительных союзов и т. д. Основная ставка налога 15 %. Льготная ставка в размере 7 % распространяется на продукты питания, книги, газеты, услуги транспорта.

Налог с оборота импорта является акцизом в соответствии с Положением о налогах и пошлинах. Его собирает таможенное управление. Объектом обложения служит товар, ввозимый из третьих стран

через таможенную границу. В основу налоговой базы положена таможенная стоимость ввозимого товара (работ и услуг), к которой прибавляются другие импортные сборы. Ставки налога, как и внутри страны, составляют 15 % и 7 % соответственно. Среди индивидуальных акцизов важную роль играют налоги на минеральное топливо, табак, спиртные напитки, пиво, кофе, чай и др.

Местные налоги на потребление и расходы включают налоги на продажу спиртных напитков, доходы развлекательно-увеселительных заведений, налоги на собак, охоту, рыбную ловлю, содержание гостиниц, сдачу в аренду квартир и т. д.

Право издавать законы о налогообложении, взимать налоги и распоряжаться налоговыми поступлениями регулируется конституцией Германии. Федеральные власти и власти земель вправе издавать конкретизирующие законы, т. е. определять базы налогообложения, необлагаемый минимум и льготы.

Контроль над уплатой налогов осуществляют в основном земельные финансовые органы, при которых созданы специальные контрольные подразделения, занимающиеся крупными компаниями, средними и мелкими фирмами, сельскохозяйственными и другими предприятиями. На федеральном уровне ревизионную службу координирует Федеральное финансовое ведомство.

4. Общие и отличительные черты налоговых систем зарубежных стран и России

В различных странах используются разные модели налоговых систем, что обусловлено их государственным устройством, территориально-административным делением, уровнем развития экономики, ее структурными чертами и т.п. Так, сравнение отдельных элементов налоговых систем России и США позволяет выявить их принципиальные отличия:

- в США отсутствует НДС, а в России он является основным налогом;

- в США существует альтернативный минимальный налог с юридических и физических лиц, которого нет в России;

- в России отсутствует прогрессивная шкала подоходного налога (в зависимости от статуса налогоплательщика и возможности выбора совместного или раздельного налогообложения супругов), которая установлена в США;

– в США имеются расширенные возможности вычитания из облагаемого дохода затрат, связанных с профессиональной деятельностью налогоплательщика, а в России установлены иные виды вычетов;

– в США установлено налогообложение доходов, подаренного или унаследованного имущества отдельно на федеральном и местном уровнях. В России этот вид налога отменен.

В Соединенных Штатах Америки большая часть налоговой нагрузки по подоходному налогу лежит на самых богатых слоях населения. В России же все население облагается указанным видом налога по единой ставке.

Налоговая система *Франции* имеет ряд сходных черт с российской налоговой системой, но является более эффективной, эластичной, строгой и стабильной.

Принципиальным различием налоговых систем России и Франции является количество уровней налогообложения. Так, в России функционирует трехуровневая налоговая система, во Франции – двухуровневая. Различаются налоговые системы стран по видам и размерам ставок различных налогов. Французский подоходный налог – совершенно отличное от российского налога явление. Сущность его – не максимальное привлечение денежных средств в бюджет, а, в первую очередь, проведение определенной социальной политики. Если говорить о прямом вкладе этого вида налога в бюджет, то он ниже, чем в России. Особая роль подоходного налога – учет территориальных аспектов, гибкость в сочетании со строгостью, широкая система льгот и скидок, открытость для международных налоговых соглашений.

Одной из серьезнейших проблем, которую приходится решать и в России, и во Франции, является уклонение от уплаты налогов. Обе страны едины в стремлении осуществлять уголовное преследование лиц, злостно не исполняющих свои обязанности по исчислению и уплате налогов. В качестве основных критериев признания тех или иных незаконных действий уголовно наказуемыми рассматриваются их умышленность и крупный размер неуплаченных налогов.

Основными сходными характеристиками налоговых систем России и Франции являются: централизованное перераспределение фискальных ресурсов; превосходство косвенных налогов в структуре государственных доходов. Как и во Франции, в России первостепенное значение среди косвенных налогов имеет НДС, занимающий 25,6 % в структуре консолидированного бюджета и 44,6 % – в структуре федерального бюджета. Вследствие этого в современных российских усло-

виях вполне применим опыт Франции, однако в данном процессе следует учесть следующие моменты:

- ввиду того, что инвестиционный потенциал российской системы налогообложения недостаточно высок, нужно ввести особый льготный налоговый режим для инвестиционной деятельности, особенно для вложений в высокотехнологичные и наукоемкие отрасли;

- можно ввести льготное налогообложение основных продуктов потребления, определяющих необходимый минимум потребления. К таким мерам во Франции относятся, например, льготы по НДС для поощрения производства продуктов питания;

- можно расширить меры по налоговому стимулированию инвестиционного процесса и преимущественного направления предприятиями средств на развитие малого бизнеса, поддержку аграрного сектора;

- важно усилить социальную направленность налогов. Для этого необходимо постоянно увеличивать, с одной стороны, необлагаемый минимум доходов граждан, с другой – ставку подоходного налога с лиц, имеющих очень высокие доходы, а также расширить круг подакцизных предметов роскоши и повысить ставки акцизов на них.

Налоговая система *Германии* показательна, прежде всего, тем, что на ее базе удалось достичь не только высокого уровня экономического развития, но и обеспечить высокую степень социальной защиты граждан. Основными объектами налогообложения являются доходы населения (заработная плата, личные доходы предпринимателей). Налог с дохода физических лиц составляет приблизительно 40 % всех налоговых поступлений. В действующей же налоговой системе России платежи предприятий значительно преобладают над поступлениями от населения.

В то же время налоговые системы России и Германии имеют много схожего. В России, как и в Германии, налоги подразделяются на федеральные, региональные и местные, которые, в свою очередь, поступают в разных пропорциях в различные бюджеты. Многие виды налогов Германии перекликаются с налогами России. Однако в Германии их насчитывается больше, при этом они имеют свою специфику, приобретенную в ходе исторического процесса. В отличие от России, в Германии применяется как вертикальное, так и горизонтальное выравнивание доходов. Существуют также некоторые особые налоги, характерные только для ФРГ (например, налог на уксус и т. д.).

Как было сказано выше, наибольший удельный вес в Германии имеют прямые налоги, в России же преобладают косвенные. Преобла-

дание прямых налогов говорит о высокой степени справедливости распределения доходов в обществе. Налоговое бремя ФРГ остается высоким в сравнении с другими странами. В России налоговое бремя более низкое; суммы, которые подлежат налогообложению, также меньшие, чем в ФРГ. Налоговые доходы ФРГ в абсолютном выражении в 3,2 раза больше, чем в России.

Немецкие акцизы сходны с российскими. В Германии (так же, как и в России) начисляются акцизы на табак и алкоголь. Есть и отличия: в ФРГ взимаются «кофейные» и «электрические» акцизы, в России таких платежей нет.

Некоторые основные положительные моменты, характерные для системы сбора налогов в Германии, влияющие на поступление налогов в государственную казну, могут быть учтены при становлении эффективного налогового контроля в Российской Федерации:

- хорошо развитая и финансируемая автоматизация системы сбора налогов, а также распространение системы безналичных расчетов;
- систематизация опыта работы налоговых служб и правоохранительных органов, их хорошая техническая оснащенность, высокий авторитет у граждан и субъектов финансово-хозяйственной деятельности;
- горизонтальные и вертикальные механизмы сотрудничества налоговых служб, а также обмен информацией между различными фискальными службами и другими государственными инстанциями;
- детализация налогового законодательства, отсутствие оснований для разных толкований и интерпретации;
- признание налоговых преступлений в качестве тяжких, направленных против интересов общества и государства.

Особого внимания заслуживает действующая в Германии система балльной оценки работы налоговых инспекторов, осуществляющих контрольные проверки, наличие системы так называемого семейного налогообложения и др.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

Нормативные правовые акты

Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // Собр. Законодательства Рос. Федерации. – 1998. – № 31.

Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ // Собр. Законодательства Рос. Федерации. – 2000. – № 32.

Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30 декабря 2001 г. № 195-ФЗ // Собр. Законодательства Рос. Федерации. – 2002. – № 1 (ч. 1).

Федеральный закон от 29 декабря 2006 г. № 244-ФЗ (ред. от 23 июля 2013 г.) «О государственном регулировании деятельности по организации и проведению азартных игр и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации» // Российская газета. – 2006. – № 297. – 31 дек.

Закон г. Москвы от 21 декабря 2011 г. № 69 «О ставках налога на игорный бизнес» // Вестник Мэра и Правительства г. Москвы. – 2011. – 27 дек. Спец. вып. № 6.

Закон г. Москвы от 31 октября 2012 г. № 53 (ред. от 20 ноября 2013 г.) «О патентной системе налогообложения» // Вестник Мэра и Правительства г. Москвы. – 2011. – 7 нояб. Спец. вып. № 8.

Приказ ФНС России от 28 декабря 2011 г. № ММВ-7-3/985@ (ред. от 14 ноября 2013 г.) «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на игорный бизнес, порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на игорный бизнес в электронном виде» // Российская газета. – 2012. – № 32. – 15 февр.

Основная литература

Винницкий Д. В. Налоговое право. М. : Юрайт, 2013.

Зрелов А. П. Налоговое право. М. : Юрайт, 2013.

Крохина Ю. А. Налоговое право. М. : Юрайт, 2013.

Налоговое право / под ред. Е. Грачевой и О. Болтиновой. М. : Проспект, 2013.

Налоговое право [Электронный ресурс] : учебник для студентов вузов, обучающихся по специальности «Юриспруденция» / Н. Д. Эриашвили [и др.]. М. : Юнити-Дана, 2013. URL: <http://www.iprbookshop.ru/20973>. – ЭБС «IPRbooks».

Налоговое право / под ред. И. Килясханова, А. Селюкова, Т. Окановой. М. : Юнити-Дана ; Закон и право, 2013.

Дополнительная литература

Борзунова О. А. Налоговый кодекс Российской Федерации: генезис, история принятия и тенденции совершенствования. М. : Юстицинформ, 2010.

Вылкова Е. С. Налоговое планирование. М. : Юрайт, 2012.

Лопатникова Е. А. Реализация принципов налогового права / под ред. И. И. Кучерова. М. : Юриспруденция, 2012.

Дементьев И. В. Налоговое правоприменение как форма реализации норм налогового права // Финансовое право. – 2013. – № 6.

Ильин А. Ю. Система налоговых органов Российской Федерации и принципы ее построения // Финансовое право. – 2013. – № 11.

Кобзарь-Фролова М. Н. Источники налогового права и источники законодательства о налогах и сборах: теоретико-правовая характеристика // Финансовое право. – 2012. – № 7.

Кучеров И. И. Налоговое право зарубежных стран : курс лекций. М. : АО «Центр ЮрИнфоР», 2003.

Кузнецов Леонид Дмитриевич,
кандидат юридических наук, профессор;

Шурухнова Диана Николаевна,
кандидат юридических наук, профессор;

Бондарь Елена Олеговна,
кандидат юридических наук, доцент;

Изутина Светлана Викторовна,
кандидат юридических наук

НАЛОГОВОЕ ПРАВО РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Курс лекций

Под редакцией *Л. Д. Кузнецова*

Редактор *Новикова А. К.*
Корректор *Степанова А. А.*
Компьютерная верстка *Кухаревой Е. А.*

Подписано в печать 17.06.2015 г. Формат 60×84 1/16 Тираж 185 экз.
Заказ №573 Цена договорная Объем 6,34 уч.-изд. л.
6,92 усл. печ. л.

Московский университет МВД России имени В.Я. Кикотя
117997, г. Москва, ул. Академика Волгина, д. 12