

Краснодарский университет МВД России  
Ставропольский филиал

Кафедра государственных и гражданско-правовых дисциплин

**А. Б. Досакаев**

# **НАЛОГОВОЕ ПРАВО**

КУРС ЛЕКЦИЙ

Ставрополь  
2019

ББК 67.402.23

Д70

**Досакаев А. Б.**

Д70 Налоговое право: курс лекций / А.Б. Досакаев. – Ставрополь: Ставропольский филиал Краснодарского университета МВД России, 2019. – 108 с.

Курс лекций содержит материал по тематике курса учебной дисциплины «Налоговое право» и предназначенный для более качественной подготовки курсантов и слушателей образовательных организаций МВД России.

Предлагаемый курс лекций предназначен для преподавателей, а также лиц, обучающихся по специальностям 40.03.01 – Юриспруденция, 40.05.02 – Правоохранительная деятельность, 40.05.01 – Правовое обеспечение национальной безопасности. Курс лекций будет полезен также практическим работникам органов внутренних дел.

ББК 67.402.23

© Ставропольский филиал  
Краснодарского университета  
МВД России, 2019  
© Досакаев А.Б., 2019.

## СОДЕРЖАНИЕ

Введение.....	4
Тема: Налоговое право: понятие, предмет, метод, источники, система....	5
Тема: Правовой статус субъектов налоговых правоотношений.....	9
Тема: Понятие и элементы налогов и сборов. Налоговая система Российской Федерации.....	15
Тема: Исполнение обязанности по уплате налогов и сборов.....	20
Тема: Налоговый контроль.....	30
Тема: Налоговые правонарушения и ответственность за их совершение. Порядок привлечения к налоговой ответственности.....	47
Тема: Федеральные налоги.....	57
Тема: Региональные и местные налоги.....	71
Тема: Специальные налоговые режимы.....	79
Тема: Налоговое право зарубежных стран.....	89
Заключение.....	104
Список использованных источников.....	106

## ВВЕДЕНИЕ

В настоящее время комплекс вопросов, связанных с состоянием налоговой системы Российской Федерации ее возможностями полноценной реализации своих функций, приобретает первостепенное значение как для большинства предприятий и граждан налогоплательщиков, так и для самого государства. Необходимость уплаты в пользу государства части полученных с таким большим трудом средств всегда воспринималась очень болезненно, особенно на современном этапе.

Российская налоговая система включает в себя достаточно большое число налогов и различных других платежей на различных уровнях: федеральном, региональном и местном.

В последнее время роль региональных и местных налогов и сборов, являющихся составной частью действующего налогового законодательства, в формировании региональных и местных бюджетов существенно изменилась. Как это отразилось на работе налоговых органов РК и на поступлениях в местные бюджеты?

Налоги являются необходимым звеном экономических отношений в обществе с момента возникновения государства. Развитие и изменение форм государственного устройства всегда сопровождаются преобразованием налоговой системы. В современном цивилизованном обществе налоги - основная форма доходов государства. Помимо этой сугубо финансовой функции налоговый механизм используется для экономического воздействия государства на общественное производство, его динамику и структуру, на состояние научно-технического прогресса.

Среди экономических рычагов, при помощи которых государство воздействует на рыночную экономику, так же важное место отводится налогам. В условиях рыночной экономики любое государство широко использует налоговую политику в качестве определенного регулятора воздействия на негативные явления рынка. Налоги, как и вся налоговая система, являются мощным инструментом управления экономикой в условиях рынка.

Применение налогов является одним из экономических методов управления и обеспечения взаимосвязи общегосударственных интересов с коммерческими интересами предпринимателей, предприятий независимо от ведомственной подчиненности, форм собственности и организационно - правовой формы предприятия. С помощью налогов определяются взаимоотношения предпринимателей, предприятий всех форм собственности с государственными и местными бюджетами, с банками, а также с вышестоящими организациями. При помощи налогов регулируется внешнеэкономическая деятельность, включая привлечение иностранных инвестиций, формируется хозрасчетный доход и прибыль предприятия.

**Тема: Налоговое право:  
понятие, предмет, метод, источники, система**

**§1. Налоговое право: понятие, предмет, метод, система**

Налоговое право представляет собой совокупность правовых норм и принципов, которая регулирует властные отношения по установлению, введению и взиманию налогов, сборов, страховых взносов, а также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Первый аспект понятия «налоговое право» – совокупность норм права, регулирующих налоговые отношения, в юридической науке вызывает среди ученых определенную дискуссию. Традиционно совокупность норм права, регулирующих налоговые отношения, рассматривается как подотрасль финансового права. Налоговое право как подотрасль финансового права имеет публичный характер и, закрепляя общие принципы финансового права, отражает в правовом регулировании специфику налоговых отношений. Налоговое право как подотрасль финансового права тесным образом связано с другой его подотраслью – бюджетным правом, поскольку налоги и сборы являются основным источником бюджетов различных уровней бюджетной системы, в том числе и бюджетов государственных внебюджетных фондов.

Предметом налогового права являются общественные отношения, которые возникают в процессе установления, введения и взимания налогов, сборов, страховых взносов, а также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Методы налогового права – это совокупность приемов, способов, средств юридического воздействия на поведение участников налоговых отношений, на характер взаимосвязей между ними.

Основной метод правового регулирования налоговых отношений – императивный, проявляющийся во властных предписаниях одним участникам налоговых отношений со стороны других, выступающих от имени государства или муниципальных образований и наделенных в связи с этим соответствующими полномочиями. Такой метод свойствен и ряду других отраслей права, например административному. Но в налоговом праве он имеет специфику в своем конкретном содержании, а также в круге органов, уполномоченных государством на властные действия.

Особенности основного метода налогового права заметно проявляются и в круге государственных органов, уполномоченных давать властные предписания участникам налоговых отношений.

Однако это не означает, что правовое регулирование методом властных предписаний не распространяется на отношения «вертикального» подчинения. Властные предписания, касающиеся финансовой деятельности предприятий, организаций и учреждений, направляются и со стороны их вышестоящих органов.

Правовому регулированию налоговых отношений свойственны и иные методы: рекомендации, согласования и т.п.

В настоящее время такие методы получают все более широкое применение (это обусловлено повышением уровня самостоятельности субъектов Федерации, органов местного самоуправления, предприятий, организаций и учреждений).

## **§ 2. Источники налогового права**

Источниками налогового права являются различные нормативные правовые акты представительных и исполнительных органов государственной власти (Российской Федерации и ее субъектов) и местного самоуправления, в которых содержатся нормы налогового права. Систему источников налогового права можно изобразить схематично следующим образом.

Основополагающие нормы налогового права содержатся в Конституции РФ. В Конституции РФ закреплены важнейшие нормы налогового права России: предмет ведения РФ и предмет совместного ведения РФ и ее субъектов в области налогообложения; компетенция в области налогов Федерального Собрания РФ, Президента РФ, Правительства РФ; правомочия органов местного самоуправления в области налогообложения; основы правового статуса налогоплательщика (ст. 57, 71, 72, 74, 75, 84, 101, 102, 104, 106, 114, 132 Конституции РФ). Источником налогового права является также законодательство РФ о налогах и сборах. Термин «законодательство о налогах и сборах» в соответствии с п. 6 ст. 1 НК РФ употребляется в широком смысле и подразумевает законодательство РФ о налогах и сборах, законодательство субъектов РФ о налогах и сборах, а также нормативные правовые акты представительных органов местного самоуправления о налогах и сборах. Законодательство РФ о налогах и сборах включает НК РФ и федеральные законы о налогах и (или) сборах, принятые в соответствии с Налоговым кодексом. Налоговый кодекс РФ (часть первая) был принят Государственной Думой 16 июля 1998 г. и одобрен Советом Федерации 17 июля 1998 г.

Принятый Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая и главы части второй) систематизировал нормы налогового права, которые регулируют налогообложение, отнесенное Конституцией РФ к ведению РФ и совместному ведению РФ и ее субъектов.

НК РФ является основополагающим нормативным правовым актом, комплексно закрепляющим наиболее важные положения об организации и

осуществлении налогообложения в России, он распространяет свое действие на отношения по установлению, введению и взиманию сборов в тех случаях, когда это прямо, им предусмотрено, способствует укреплению экономики России как федерального государства, защите интересов налогоплательщиков, привлечению иностранных инвестиций, соблюдению законности в сфере налоговых отношений.

НК РФ является основным нормативным правовым актом, закрепившим основные положения о налогообложении. Несмотря на разнообразие, законодательные акты о налогах и сборах должны отвечать определенным требованиям, строиться на принципах, изложенных в ст. 3 НК РФ: каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы. Законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения.

При установлении налогов учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога; налоги и сборы не могут иметь дискриминационный характер и различно применяться исходя из социальных, расовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев.

Не допускается установление дифференцированных ставок налогов и сборов, налоговых льгот в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала. Допускается установление особых видов пошлин либо дифференцированных ставок ввозных таможенных пошлин в зависимости от страны происхождения товара в соответствии с НК РФ и таможенным законодательством страны; налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными.

Недопустимы налоги и сборы, препятствующие реализации гражданами своих конституционных прав; не допускается устанавливать налоги и сборы, нарушающие единое экономическое пространство страны; федеральные налоги и сборы устанавливаются, изменяются или отменяются НК РФ. Налоги и сборы субъектов РФ, местные налоги и сборы устанавливаются, изменяются или отменяются соответственно законами субъектов РФ о налогах и сборах и нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления о налогах и (или) сборах в соответствии с НК РФ; ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги и сборы, а также иные взносы и платежи, не предусмотренные НК РФ либо установленные в ином порядке, чем это определено НК РФ; при установлении налогов должны быть определены все элементы налогообложения.

Источником налогового права являются международные договоры по вопросам налогообложения. В соответствии с общим конституционным принципом российского права о приоритете норм международного права и международных договоров России в НК установлено, что если международным договором РФ, содержащим положения, касающиеся налогообло-

жения и сборов, установлены иные правила и нормы, чем предусмотренные НК РФ и принятыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами о налогах и (или) сборах, то применяются правила и нормы международных договоров РФ.

К источникам налогового права относятся нормативные правовые акты государственных органов исполнительной власти и исполнительных органов местного самоуправления о налогах и сборах. В соответствии со ст. 4 НК РФ федеральные органы исполнительной власти, органы исполнительной власти субъектов РФ и исполнительные органы местного самоуправления, органов государственных внебюджетных фондов в предусмотренных законодательством о налогах и сборах случаях издают нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и сборами, которые не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах. К актам законодательства о налогах и сборах не относятся приказы, инструкции и методические указания по вопросам, связанным с налогообложением и сборами, изданные Министерством финансов РФ, Министерством экономического развития и торговли РФ, органами государственных внебюджетных фондов. В соответствии с НК РФ существует специфика действия актов законодательства о налогах и сборах во времени.

Общие правила для данных актов заключаются в том, что: акты законодательства о налогах вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования и не ранее первого числа очередного налогового периода по соответствующему налогу; акты законодательства о сборах вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования; федеральные законы, вносящие изменения в НК РФ по установлению новых налогов или сборов, а также акты законодательства о налогах и сборах субъектов РФ и акты представительных органов местного самоуправления, вводящие налоги и сборы, вступают в силу не ранее января года, следующего за годом их принятия, но не ранее одного месяца со дня их опубликования.

### **§ 3. Система налогового права**

Нормы налогового права в зависимости от особенностей регулируемых ими налоговых отношений группируются в различные структурные подразделения. Наиболее крупными подразделениями налогового права являются Общая и Особенная части. Общая часть налогового права включает в себя нормы, закрепляющие основные положения налогообложения, имеющие значение для всех видов налогов и сборов. Общая часть налогового права как подотрасли финансового права базируется на структуре первой части Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ) – кодифицированного федерального закона. В Общую часть налогового права включаются нормы, определяющие: 1) систему налогов, взимаемых в федеральный бюджет; 2) виды налогов и сборов, существующих в РФ, и ос-

новные начала установления налогов и сборов субъектов РФ и местных налогов (сборов); 3) основания возникновения, изменения и прекращения обязанности по уплате налогов (сборов) и порядок ее исполнения; 4) права и обязанности налогоплательщиков, налоговых органов и других участников налоговых отношений; 5) формы и методы налогового контроля; 6) ответственность за совершение налоговых правонарушений и порядок обжалования действий (бездействия) органов федеральной налоговой службы и их должностных лиц. В Особенную часть налогового права включаются нормы, конкретизирующие положения Общей части и регулирующие порядок и условия взимания отдельных видов налогов и сборов. В принятой второй части НК РФ в настоящее время кодифицированы нормы, регулирующие федеральные налоги: налог на добавленную стоимость (глава 21), акцизы (глава 22), налог на доходы физических лиц (глава 23), налог на прибыль организаций (глава 25), сборы за пользование объектами животного мира (глава 251), водный налог (глава 252), налог на добычу полезных ископаемых (глава 26), а также нормы, регулирующие специальные налоговые режимы, систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог (глава 261), упрощенную систему налогообложения (глава 262), систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (глава 263), региональные налоги: игорный бизнес (глава 28), транспортный налог (глава 28), налог на имущество организаций (глава 30). Нормы, регулирующие

## ***Тема 2. Правовой статус субъектов налоговых правоотношений***

### **§1. Субъекты налогового права: общие положения**

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

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

Участник налогового правоотношения – правосубъектное лицо, у которого в рамках налогового правоотношения возникают субъективные

юридические права и обязанности. Как видим, понятия «субъект налогового права» и «участник налогового правоотношения» близки, но не тождественны. Эти категории соотносятся как целое и часть (общее и частное): участник налогового правоотношения всегда выступает субъектом налогового права, поскольку обладает соответствующей правосубъектностью; но не всякий субъект налогового права является участником конкретного налогового правоотношения.

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

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

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

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

Публично-территориальные образования – Российская Федерация, субъекты РФ, муниципальные образования, участвующие в налоговых правоотношениях, как правило, в лице уполномоченных органов государственной власти и местного самоуправления. Такими органами являются законодательные (представительные) и исполнительные органы власти, налоговые, таможенные и финансовые органы, органы государственных

внебюджетных фондов, органы внутренних дел и др.

## **§ 2. Налогоплательщики: понятие и виды**

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

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

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

С точки зрения подоходного налогообложения выделяются физические лица, являющиеся налоговыми резидентами РФ, и физические лица, не являющиеся налоговыми резидентами РФ, но получающие доходы от источников в Российской Федерации. К налоговым резидентам РФ согласно ст. 11 НК РФ относятся физические лица, фактически находящиеся на территории Российской Федерации не менее 183 дней в календарном году. Течение этого срока прерывается окончанием налогового периода (календарного года) и в новом налоговом периоде (календарном году) отсчитывается заново. Физические лица, фактически находящиеся на территории Российской Федерации менее 183 дней в календарном году, не являются налоговыми резидентами РФ. От определения статуса налогоплательщика как налогового резидента или нерезидента зависит выбор объекта налогообложения и налоговой ставки, которые у них существенно различаются. Налоговые резиденты РФ уплачивают налоги со всех доходов, полученных

как на территории Российской Федерации, так и за ее пределами; нерезидент – только с доходов, полученных на территории России.

Среди физических лиц в отдельную категорию налогоплательщиков выделены индивидуальные предприниматели – физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, а также частные нотариусы, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты. Как видим, налоговое законодательство в отличие от ГК РФ приравнивает к предпринимателям и частнопрактикующих граждан - адвокатов, нотариусов. Физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, но не зарегистрировавшиеся в качестве индивидуальных предпринимателей в нарушение требований гражданского законодательства, при исполнении обязанностей, возложенных на них НК РФ, не вправе ссылаться на то, что они не являются индивидуальными предпринимателями (п. 2 ст. 11 НК РФ).

К налогоплательщикам-организациям законодатель относит две категории субъектов: а) российские организации; б) иностранные организации. Под российскими организациями понимаются юридические лица, образованные в соответствии с законодательством Российской Федерации, под иностранными – иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, их филиалы и представительства, созданные на территории Российской Федерации. Как видим, в отношении российской организации для признания ее в качестве налогоплательщика обязателен статус юридического лица, определяемый нормами гражданского законодательства. В отношении иностранных организаций это требование не является обязательным.

Налоговое законодательство отдельно выделяет такую категорию налогоплательщиков, как взаимозависимые лица. Признание лиц взаимозависимыми дает право налоговым органам проверять правильность применения цен, указанных сторонами в сделках, для целей налогообложения. Согласно п. 1 ст. 20 НК РФ взаимозависимыми лицами признаются лица, отношения между которыми могут оказывать влияние на условия или экономические результаты их деятельности или деятельности представляемых ими лиц, а именно: 1) одна организация непосредственно и (или) косвенно участвует в другой организации, и суммарная доля такого участия составляет более 20%; 2) одно физическое лицо подчиняется другому физическому лицу по должностному положению; 3) лица состоят в соответствии с семейным законодательством РФ в брачных отношениях, отношениях родства или свойства, усыновителя и усыновленного, а также попечителя и опекаемого. Этот перечень является открытым, поскольку суд может признать лица взаимозависимыми и по иным основаниям, прямо не преду-

смотренным в НК РФ. Главное, чтобы отношения между ними могли с точки зрения государства повлиять на результаты сделок по реализации товаров (работ, услуг).

### **§3. Налоговые агенты**

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

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

Атрибутивным признаком налогового агента является его устойчивая правовая связь с налогоплательщиком. Причем, идет ли речь о трудовых, гражданско-правовых, договорных или иных правоотношениях, главным будет наличие финансовых (денежных) взаимодействий между налоговым агентом и налогоплательщиком. Как правило, налоговым агентом является лицо, выплачивающее доходы налогоплательщику.

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

- а) правильно и своевременно исчислять, удерживать из средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и перечислять в бюджеты (внебюджетные фонды) соответствующие налоги;
- б) в течение одного месяца письменно сообщать в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог у налогоплательщика и о сумме задолженности налогоплательщика;
- в) вести учет выплаченных налогоплательщикам доходов, удержан-

ных и перечисленных в бюджеты (внебюджетные фонды) налогов, в том числе персонально по каждому налогоплательщику;

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

#### **§4. Представительство в налоговых правоотношениях**

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

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

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

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

Статья 53 ГК РФ устанавливает, что юридическое лицо приобретает гражданские права и принимает на себя гражданские обязанности через свои органы, действующие в соответствии с законом, иными правовыми актами и учредительными документами. Это положение сохраняет силу

для законного представительства в налоговых правоотношениях, то есть законными представителями налогоплательщика-организации являются его органы - единоличные (директор, его заместители и др.) и коллегиальные (правление, совет директоров и др.). Действия или бездействие законных представителей организации, совершенные в связи с ее участием в налоговых правоотношениях, признаются действиями (бездействием) самой организации (ст. 28 НК РФ). Вина организации в совершении налогового правонарушения определяется в зависимости от вины ее должностных лиц либо представителей, действия (бездействие) которых обусловили совершение данного налогового правонарушения (п. 4 ст. 110 НК РФ).

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

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

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

***Тема: Понятие и элементы налогов и сборов.  
Налоговая система Российской Федерации***

**§1. Налог как правовая категория: понятие, сущность, признаки**

Сущность налога состоит в отчуждении государством в свою пользу принадлежащих частным лицам денежных средств. Известно, что еще Фома Аквинский определял налог как дозволенную законом форму грабежа.

Посредством налогообложения государство в одностороннем порядке изымает в централизованные фонды определенную часть ВВП для реализации публичных задач и функций. При этом часть собственности налогоплательщиков – физических лиц и организаций – в денежной форме переходит в собственность государства.

Согласно ст. 8 Налогового кодекса 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 ()

Налог устанавливается государством в одностороннем порядке, причем всегда в форме закона. Таким образом, возникновение и исполнение налоговой обязанности не основано на соглашении государства с налогоплательщиком и тем более не зависит от индивидуального усмотрения последнего. «О налогах не договариваются» – правовая аксиома налогового законодательства.

## **§2. Сборы: понятие и специфические особенности**

В ст. 8 НК РФ сбор определяется 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 «юридически значимыми действиями» подразумеваются юридические факты – закрепленные в гипотезах правовых норм конкретные жизненные обстоятельства, наступление которых влечет правовые последствия в виде возникновения, изменения или прекращения правоотношений.

Если сбор – категория публичного права, то платежи за услуги бюджетных учреждений находятся в сфере правового регулирования как публичных, так и частноправовых отраслей. На двойственную природу деятельности бюджетных учреждений неоднократно указывалось в литературе. «Находясь в общей системе государственного управления, они оказывают услуги в иерархическом режиме, установленном вышестоящим государственным органом. С другой стороны, эти институты связаны двусторонними отношениями с клиентами, имеющими право на получение соответствующих услуг».

Предоставляя выписку из домовой книги, производя технический осмотр автомобиля, составляя план земельного участка, проводя экспертизу по заказу частных лиц, оказывая почтовые или иные платные услуги населению, бюджетные учреждения действуют, с одной стороны, как государственно-властные субъекты, наделенные компетенцией, а с другой –

как юридические лица, участвующие в рыночно-обменных отношениях. Государство и частное лицо выступают здесь – с некоторыми оговорками – как равноправные контрагенты. Поэтому к таким отношениям вполне применимы нормы гражданского права. Если частное лицо считает, что платная услуга оказана бюджетной организацией ненадлежащим образом, оно вправе использовать гражданско-правовые средства защиты своих прав, в том числе предусмотренные Законом РФ «О защите прав потребителей».

Уплата сборов осуществляется в рамках иерархических, властных отношений и всегда связана с реализацией государством властно-распорядительных полномочий. Элементы диспозитивного регулирования, если и присутствуют здесь, то лишь эпизодически. Как правило, публичные услуги, связанные с уплатой сборов, оказывают непосредственно органы государственной власти и местного самоуправления. При этом в отношениях, связанных с уплатой сборов, основной акцент делается на характере публично-правовой услуги, в то время как в отношениях, связанных с уплатой неналоговых платежей, – на субъектах, оказывающих соответствующие услуги. В первом случае основной вопрос – что за действия совершаются в интересах плательщика, во втором – кто совершает соответствующие действия? Скажем, нотариальные действия могут совершаться как государственными, так и частными нотариусами. В обоих случаях требуется уплатить государственную пошлину. Здесь главное – публично-правовой характер самих действий, а не природа субъекта, их совершающего. С другой стороны, почтовые услуги, например, оказывают и бюджетные учреждения, и коммерческие организации. Но лишь в первом случае плата за услуги представляет собой разновидность неналоговых доходов государства. То есть с позиций бюджетного права в данном случае значение имеет субъект, а не оказанная им услуга.

### **§3. Виды налогов**

Многообразие налоговых платежей создает объективные предпосылки для их классификации, то есть обособления в отдельные группы со сходными признаками. В научной литературе налоги группируются по самым различным основаниям, а именно: по категориям налогоплательщиков, по объектам обложения, порядку исчисления и уплаты, по налоговому бремени, целевой направленности и т.д.

НК РФ предусматривает лишь одну классификацию налогов и сборов, придавая ей нормативный характер: согласно п. 1 ст. 12 НК РФ все налоги и сборы, взимаемые в Российской Федерации, делятся на федеральные, региональные и местные. Критериями данной классификации выступают субъекты, устанавливающие налоги, и территория, на которой они уплачиваются. Таким образом, федеральными признаются налоги и сборы, устанавливаемые НК РФ и обязательные к уплате на всей территории РФ; ре-

гиональными – налоги и сборы, устанавливаемые НК РФ и законами субъектов РФ, вводимые в действие в соответствии с НК РФ законами субъектов РФ и обязательные к уплате на территориях субъектов РФ; местными – налоги и сборы, устанавливаемые НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления, вводимые в действие в соответствии с НК РФ нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления и обязательные к уплате на территориях соответствующих муниципальных образований. Как видим, порядок зачисления налогов в тот или иной бюджет совершенно не влияет на отнесение его к федеральным, региональным или местным.

В зависимости от категории налогоплательщиков налоги подразделяются на налоги, уплачиваемые физическими лицами (налог на доходы физических лиц, налог на имущество физических лиц, налоги на имущество, переходящее в порядке наследования или дарения и др.); налоги, уплачиваемые организациями (налог на прибыль, налог на имущество организаций и др.); смешанные налоги, уплачиваемые как физическими лицами, так и организациями (НДС, акцизы, единый социальный налог, таможенные и государственные пошлины, земельный налог и др.). Наиболее многочисленной является последняя группа налогов, причем в качестве плательщиков многих смешанных налогов наряду с организациями выступают не все физические лица, а лишь индивидуальные предприниматели.

По объекту обложения выделяют: 1) налоги на имущество; 2) налоги на доходы (прибыль); 3) налоги на определенные виды деятельности. В налоговой системе России существует несколько поимущественных налоговых платежей, что объясняется разнообразием имущества как объекта налогообложения. Для организаций объектом налогообложения признается все движимое и недвижимое имущество, учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета. В отношении физических лиц имущественными налогами облагаются земля, недвижимость, транспортные средства, а также имущество, переходящее в порядке наследования и дарения.

Согласно ст. 41 НК РФ доход определяется как экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить. В отличие от дохода прибыль представляет собой доходы налогоплательщика, уменьшенные на величину произведенных им расходов (то есть «чистый доход» без учета затрат). Физические лица в Российской Федерации уплачивают налог на доходы, а организации – налог на прибыль. К налогам на доходы относится и единый социальный налог. Налоги на доходы в литературе нередко подразделяются на налоги, взимаемые с совокупного дохода (общеподоходные), и налоги, взимаемые с отдельных видов доходов. Значительными особенностями в налогообложении обладают такие виды доходов, как займы и кредиты, дивиденды, материальная выгода, различного рода

выигрыши и призы, доходы, полученные в натуральной форме, и др.

В некоторых случаях объектами налогообложения являются отдельные виды деятельности лица независимо от того, получены при этом доходы или нет. Так, реализация подакцизных товаров облагается акцизами независимо от экономических результатов такой деятельности; здесь главное не доходы (прибыль), а количество реализованных товаров.

Уже несколько столетий в правовой и экономической науках остается актуальной классификация налогов на прямые и косвенные. Критерием классификации выступает субъект, фактически несущий налоговое бремя. Для прямых налогов таким лицом выступает непосредственно налогоплательщик, для косвенных – конечный потребитель (покупатель) товаров, работ или услуг. Реализуя товары, налогоплательщик включает сумму косвенного налога в цену товара, перекладывая реальное бремя его уплаты на покупателя. В случае дальнейшей перепродажи этот покупатель в свою очередь становится налогоплательщиком и вся «схема» по уплате и переложению косвенного налога повторяется снова. Таким образом, уплатив косвенный налог, налогоплательщик компенсирует себе затраты по его уплате за счет покупателя. Так происходит, пока товар не доходит до конечного потребителя, который фактически и несет реальное бремя уплаты косвенных налогов. Поэтому косвенные налоги иногда называют «налогами на потребление».

Подчеркивая эффективность взимания косвенных налогов, Ш. Монтескье отмечал: «Налоги на товары менее всего ощутимы для народа, потому что они не связаны с формальным требованием уплаты. Они могут быть так благоразумно распределены, что народ почти и знать не будет, что уплачивает их. Для этого особенно важно, чтобы уплата налога была возложена на того, кто продает товары. Последний прекрасно знает, что он платит не из своих средств; а в представлении покупателя, который в сущности уплачивает этот налог, он сливается в одно целое с ценой товара».

Прямые налоги в свою очередь принято классифицировать на личные и реальные. Размер личных налогов определяется действительно полученными доходами, в то время как реальные налоги исчисляются в зависимости не от действительных, а от предполагаемых доходов налогоплательщика. За основу налогообложения здесь принимается некий гипотетический усредненный доход, рассчитанный заранее с помощью статистических данных. К реальным относятся, например, единый налог на вмененный доход, налог на игорный бизнес. Чаще всего реальными налогами облагаются виды деятельности, где сокрытие доходов является делом несложным и приобретает массовый характер.

По масштабам применения косвенные налоги с определенной долей условности можно разделить на универсальные и специальные. Универсальным является налог на добавленную стоимость, которым облагается реализация практически любого товара (работы, услуги). Обложению спе-

циальными налогами (например, акцизами) подлежит лишь узкий, ограниченный перечень товаров. Так, к подакцизным товарам законодатель относит этиловый спирт, спиртосодержащую и алкогольную продукцию, пиво, табачную продукцию, автомобильный бензин и дизельное топливо.

По порядку исчисления налоги подразделяются на окладные и неокладные. Окладные налоги исчисляются налоговыми органами. К ним относится ряд налогов, уплачиваемых физическими лицами (транспортный налог, налог на имущество физических лиц, земельный налог). Налоги, исчисляемые частными лицами (налогоплательщиками или налоговыми агентами), относятся к неокладным.

Налоги можно классифицировать на целевые и общие (нецелевые). По общему правилу налоги должны носить нецелевой характер, вытекающий из закрепленного в ст. 35 БК РФ принципа общего (совокупного) покрытия бюджетных расходов. Суть этого принципа состоит в том, что все расходы бюджета должны покрываться общей суммой его доходов. Таким образом, налоги не могут увязываться с определенными расходами бюджета, они обеспечивают общую совокупность всех расходов государства. В этом смысле бюджет представляет собой своеобразный «общий котел», где все поступающие доходы суммируются и обезличиваются на едином бюджетном счете. Основная причина такого положения – гарантия на случай катастрофического недобора отдельных доходов, поскольку те или иные расходы государства не могут полностью зависеть от конкретного доходного источника.

Известна классификация налогов на ординарные и чрезвычайные. Чрезвычайные налоги вводятся в условиях каких-либо особых обстоятельств, к которым могут относиться стихийные бедствия, войны, блокады, техногенные аварии и катастрофы. Типичным примером чрезвычайных налогов выступают налоги на организацию и проведение крестовых походов, периодически взимавшиеся в западноевропейских государствах в период с X по XII вв. В отличие от ординарных налогов, действующих в течение неопределенного промежутка времени, чрезвычайные налоги всегда вводятся на определенный срок.

### ***Тема: Исполнение обязанности по уплате налогов и сборов***

#### **§1. Общие вопросы исполнения налоговой обязанности**

В сфере налогообложения обязательством является, например, поручительство, в силу которого третье лицо обязуется перед налоговыми органами исполнить в полном объеме обязанность налогоплательщика по уплате налогов, если последний не уплатит в установленный срок причитающиеся суммы налога и пеней. Не случайно законодатель внес изменения в п. 4 ст. 74 НК РФ, заменив применительно к поручителю слова «сво-

их обязанностей» на формулировку «взятых на себя обязательств». Возникновение же и исполнение налоговой обязанности не зависят от желания (усмотрения, волеизъявления) самого налогоплательщика, а вытекают непосредственно из закона. Императивный метод налогового права не предполагает возможности освободить кого-либо от уплаты налога по усмотрению одного из участников налоговых правоотношений; тем более от исполнения налоговой обязанности не вправе отказаться сам налогоплательщик.

Обязанность по уплате налога – единственная в системе обязанностей налогоплательщика – носит конституционно-правовой характер. В ст. 57 Конституции РФ устанавливается, что «каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы». Несмотря на то, что эта норма расположена в главе второй «Права и свободы человека и гражданина», она в равной мере распространяет свое действие не только на физических лиц, но и на организации.

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

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

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

НК); зачет излишне уплаченной или излишне взысканной суммы налога в счет предстоящих платежей (ст. ст. 78, 79 НК) и др.

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

НК РФ предусматривает возможность приостановления исполнения налоговой обязанности. Согласно п. 3 ст. 51 НК РФ исполнение обязанности по уплате налогов и сборов физических лиц, признанных безвестно отсутствующими или недееспособными, а также обязанность по уплате причитающихся пеней и штрафов приостанавливается по решению

налогового органа в случае недостаточности (отсутствия) денежных средств налогоплательщиков. При принятии в дальнейшем решения об отмене признания физического лица безвестно отсутствующим или недееспособным приостановленное исполнение налоговой обязанности возобновляется со дня принятия указанного решения.

## **§2. Добровольное исполнение налоговой обязанности**

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

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

По общему правилу налог должен быть уплачен самим налогоплательщиком. Возможность уплаты налога одним лицом за другое ограничивается случаями, прямо указанными в НК РФ (налоговые агенты, наследники, поручители, опекуны, правопреемники и др.), и осуществляется за счет имущества самого налогоплательщика. При этом какие-либо соглашения об уступках или переводе налоговых обязанностей между налогоплательщиком и третьими лицами – т.н. «налоговые оговорки» – ничтожны.

ны и не порождают правовых последствий.

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

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

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

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

### **§3. Принудительное исполнение налоговой обязанности**

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

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

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

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

Требование об уплате налога представляет собой меру предупредительного характера, назначение которой – напомнить налогоплательщику об имеющейся у него недоимке и предупредить о неблагоприятных последствиях неуплаты налога. Требование направляется налогоплательщику не позднее трех месяцев после наступления срока уплаты налога и должно содержать сведения о сумме задолженности по налогу, размере начисленных пеней, сроке уплаты налога и сроке исполнения требования, а также мерах по взысканию налога и обеспечению исполнения налоговой обязанности, которые применяются в случае неисполнения требования налогоплательщиком. В требовании должны быть также указаны подробные данные об основаниях взимания налога, а также ссылки на положения закона, устанавливающие обязанность налогоплательщика уплатить налог (п. 4 ст. 69 НК РФ).

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

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

Следующим этапом принудительного исполнения налоговой обязанности является взыскание налога за счет денежных средств, находящихся на счетах налогоплательщика в банках. Решение о взыскании принимается только в отношении налогоплательщиков - организаций и индивидуальных

предпринимателей не позднее 60 дней после истечения срока исполнения требования об уплате налога. Решение, принятое после истечения этого срока, считается недействительным и исполнению не подлежит. В таком случае налоговый орган может обратиться в суд с иском о взыскании причитающейся к уплате суммы налога. Решение о взыскании доводится до сведения налогоплательщика в срок не позднее 6 дней после вынесения решения о взыскании необходимых денежных средств (п. 3 ст. 46 НК РФ).

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

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

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

Заключительный этап принудительного исполнения налоговой обязанности – взыскание налога за счет иного имущества налогоплательщика. Эта мера применяется при недостаточности или отсутствии денежных

средств на счетах организации или отсутствии информации о ее счетах. Обращение взыскания на имущество производится в пределах сумм, указанных в требовании об уплате налога, но с учетом тех сумм, которые уже списаны в бесспорном порядке со счетов налогоплательщика. При этом одновременное обращение взыскания и на денежные средства, и на имущество налогоплательщика недопустимо, поскольку может повлечь повторное изъятие одних и тех же сумм.

По общему правилу взыскание налога за счет имущества налогоплательщика в отношении организаций и индивидуальных предпринимателей носит бесспорный характер. Взыскание налога с организации и индивидуального предпринимателя должно производиться в судебном порядке в двух случаях, а именно если обязанность по уплате налога основана на изменении налоговым органом: 1) юридической квалификации сделок, заключенных налогоплательщиком с третьими лицами; 2) юридической квалификации статуса и характера деятельности налогоплательщика. Например, налоговые органы могут посчитать сделку мнимой или притворной, заключенной налогоплательщиком с целью уклонения от уплаты налогов. Договоры простого товарищества нередко рассматриваются налоговиками как договоры аренды или купли-продажи, договоры займа - как купля-продажа или оказание безвозмездных финансовых услуг, залог - как аренда и т.д.

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

НК РФ устанавливает определенную очередность взыскания налога за счет имущества налогоплательщика, которое производится последовательно в отношении: 1) наличных денежных средств; 2) имущества, не участвующего непосредственно в производстве продукции (товаров), в частности ценных бумаг, валютных ценностей, непромышленных помещений, легкового автотранспорта, предметов дизайна служебных помещений; 3) готовой продукции (товаров), а также иных материальных ценностей, не участвующих и (или) не предназначенных для непосредственного участия в производстве; 4) сырья и материалов, предназначенных для не-

посредственного участия в производстве, а также станков, оборудования, зданий, сооружений и других основных средств; 5) имущества, переданного по договору во владение, в пользование или распоряжение другим лицам без перехода к ним права собственности на это имущество, если для обеспечения исполнения обязанности по уплате налога такие договоры расторгнуты или признаны недействительными; 6) другого имущества, за исключением предназначенного для повседневного личного пользования индивидуальным предпринимателем или членами его семьи.

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

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

#### **§4. Способы обеспечения исполнения налоговой обязанности**

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

Статья 329 ГК РФ прямо называет залог и поручительство в числе способов обеспечения гражданско-правовых обязательств. НК РФ устанавливает, что к правоотношениям, возникающим при установлении залога и поручительства в качестве способа обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов, применяются положения гражданского законодательства, если иное не предусмотрено налоговым законодательством (п. 7 ст. 73, п. 6 ст. 74 НК РФ). Таким образом, нормы гражданского законодательства, регулирующие институты залога и поручительства, вы-

ступают здесь в качестве общих норм, а соответствующие нормы НК РФ – специальных. Поэтому и соотносятся они следующим образом: применительно к залогу и поручительству в налоговых правоотношениях применяться должны соответствующие нормы ГК РФ, если иное не установлено налогово-правовыми нормами. То есть действует принцип *lex specialis derogat generali* – приоритет специальной нормы перед общей.

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

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

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

Предметом залога по договору между налоговым органом и залогодателем выступает любое имущество, в отношении которого может быть установлен залог по гражданскому законодательству, за исключением имущества, выступающего предметом залога по другому договору. При залоге имущество может оставаться у залогодателя либо передаваться за счет средств залогодателя налоговому органу (залогодержателю) с возложением на последнего обязанности по обеспечению сохранности заложенного имущества.

Совершение каких-либо сделок в отношении заложенного имущества, в том числе сделок, совершаемых в целях погашения сумм задолженности, может осуществляться только по согласованию с залогодержателем (ст. 73 НК РФ).

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

одной обязанности по уплате налога допускается одновременное участие нескольких поручителей.

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

Принудительное взыскание налога и причитающихся пеней с поручителя производится налоговым органом в судебном порядке. После исполнения поручителем взятых на себя обязательств к нему переходит право требовать от налогоплательщика уплаченных им сумм, а также процентов по этим суммам и возмещения убытков, понесенных в связи с исполнением обязанности налогоплательщика (ст. 74 НК РФ).

Пеня – денежная сумма, которую налогоплательщик или налоговый агент должны выплатить в случае уплаты налогов в более поздние сроки по сравнению с установленными налоговым законодательством. Сумма пеней уплачивается помимо недоимки и независимо от применения других мер обеспечения исполнения налоговой обязанности, а также мер ответственности за налоговые правонарушения.

Пеня начисляется за каждый календарный день просрочки исполнения налоговой обязанности, начиная со дня, следующего за днем, установленным для уплаты налога. Таким образом, уплату пеней законодатель связывает не с налоговым или отчетным периодом, а со сроком уплаты налога. Пени не начисляются на сумму недоимки, которую налогоплательщик не смог погасить в силу того, что по решению налогового органа или суда были приостановлены его операции в банке или же на имущество наложен арест. Взыскание пеней с организаций производится в бесспорном порядке, с физических лиц – в судебном (ст. 75 НК РФ).

Приостановление операций по счетам в банке представляет собой прекращение банком всех расходных операций по счету налогоплательщика или налогового агента. Эта мера применяется для обеспечения исполнения решения о принудительном взыскании налога.

Согласно ст. 76 НК РФ операции по счетам налогоплательщика могут быть приостановлены в трех случаях: 1) организация своевременно не выполняет требование налогового органа об уплате налогов; 2) организация или индивидуальный предприниматель не представляют налоговую декларацию в налоговый орган в течение двух недель по истечении установленного срока; 3) организация или индивидуальный предприниматель отказываются представить налоговые декларации. В последних двух случаях приостановление операций по счетам отменяется не позднее одного операционного дня, следующего за днем представления налогоплательщиками налоговой декларации.

Решение о приостановлении операций должно быть доведено до све-

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

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

Арест имущества – действие налогового или таможенного органа с санкции прокурора по временному ограничению права собственности налогоплательщика (налогового агента) в отношении его имущества для обеспечения исполнения решения о взыскании налога. Арест имущества применяется только к организациям при одновременном наличии двух условий: 1) неисполнение налогоплательщиком (налоговым агентом) в установленный срок обязанности по уплате налога; 2) достаточные основания полагать, что указанное лицо предпримет меры, чтобы скрыться или скрыть свое имущество.

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

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

### ***Тема: Налоговый контроль***

#### **§1. Налоговый контроль и налоговая проверка: понятие и виды**

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

Налоговый контроль в широком смысле представляет собой контроль государства за соблюдением налогового законодательства всеми участниками налоговых правоотношений на всех этапах налогового про-

цесса – от установления налогов и сборов вплоть до прекращения налоговой обязанности. В частности, отдельные законотворческие процедуры представительных органов по рассмотрению налоговых законопроектов, подготовленные органами исполнительной власти, можно отнести к предварительному налоговому контролю. Налоговым в широком смысле является и ведомственный контроль за соблюдением должностными лицами государственных органов налогового законодательства. Можно упомянуть также контрольные функции Счетной палаты РФ за использованием бюджетополучателями налоговых льгот, финансовых органов – за надлежащим исполнением кредитными организациями обязанностей по своевременному и полному перечислению налоговых платежей в бюджет. Контроль за соблюдением налогового законодательства в свойственных им формах осуществляют также органы прокуратуры и внутренних дел, таможенные органы.

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

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

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

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

ковские выписки и т.д.

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

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

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

К принципам налогового контроля относят законность; превентивность; всеобщность, полноту и единство налогового контроля; планомерность (регулярность, систематичность); объективность, обоснованность и достоверность результатов; приоритет защиты прав и интересов налогоплательщика; соблюдение налоговой тайны; недопустимость причинения неправомерного вреда; документальную фиксацию результатов налогового контроля и др.

## **§2. Налоговые проверки: понятие и виды**

Налоговая проверка является основной формой налогового контроля. Налоговую проверку можно определить как совокупность контрольных действий налогового органа по документальной и фактической проверке законности исчисления, удержания и перечисления налогов и сборов нало-

гоплательщиками и налоговыми агентами. Налоговые органы вправе проверять любые организации независимо от их организационно-правовой формы, состава учредителей, формы собственности, ведомственной подчиненности и других характеристик. Результаты налоговых проверок являются основанием для применения мер обеспечения, взыскания недоимок, пеней, привлечения к ответственности.

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

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

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

Выездные налоговые проверки могут быть первичными и повторными. По общему правилу проведение повторных проверок по одним и тем же налогам, подлежащим уплате или уплаченным за уже проверенный на-

логовый период, запрещается. Однако НК РФ называет два исключения из этого правила. Во-первых, когда повторная проверка проводится в связи с реорганизацией или ликвидацией организации-налогоплательщика. Во-вторых, когда повторная проверка проводится вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку первоначально.

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

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

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

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

В зависимости от метода проведения налоговые проверки могут быть документальными и фактическими. В первом случае непосредственным предметом проверки и источником получения сведений выступает бухгалтерская и налоговая документация, во втором - имущество налогоплательщика (включая наличные денежные средства), исследуемое путем обследования, инвентаризации, экспертизы. На практике фактический налоговый контроль, как правило, является вспомогательным (дополняющим) по отношению к документальному.

Традиционно налоговые проверки классифицируют на плановые и внеплановые. Как правило, налоговые органы составляют ежеквартальные

планы проведения выездных налоговых проверок. Внеплановые проверки могут проводиться в случаях ликвидации или реорганизации организации, в ходе расследования возбужденных уголовных дел, в процессе банкротства предприятий, по заданию вышестоящих налоговых органов и по другим основаниям.

### **§3. Камеральные налоговые проверки**

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

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

Главным объектом камеральной проверки выступает налоговая декларация – письменное заявление налогоплательщика о полученных доходах и произведенных расходах, источниках доходов, налоговых льготах и исчисленной сумме налога и (или) другие данные, связанные с исчислением и уплатой налога. Налоговая декларация представляется в установленные сроки каждым налогоплательщиком по каждому налогу, подлежащему уплате. При этом налогоплательщик обязан представить налоговую декларацию вне зависимости от начисления налога по такой декларации, то есть обязанность по представлению налоговой декларации прямо не связана с наличием объекта налогообложения. Отсутствие у налогоплательщика по итогам конкретного налогового периода суммы налога к уплате само по себе не освобождает его от обязанности представления налоговой декларации по данному налоговому периоду, если иное не установлено налоговым законодательством.

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

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

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

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

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

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

2) если такое заявление делается после истечения срока подачи налоговой декларации, но до истечения срока уплаты налога, то налогоплательщик освобождается от ответственности, если указанное заявление было сделано до момента, когда налогоплательщик узнал об обнаружении налоговым органом соответствующих нарушений либо о назначении выездной налоговой проверки;

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

кого заявления налогоплательщик уплатил недостающую сумму налога и соответствующие ей пени.

Камеральная проверка складывается, прежде всего, из анализа полноты и своевременности представления налоговой отчетности, контроля за правильностью исчисления того или иного налога, проверки обоснованности применения налоговых льгот. Налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения, получить объяснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты налогов. Большое значение имеют налоговые декларации и бухгалтерская отчетность, представленные налогоплательщиком за предыдущие налоговые периоды, а также информация, полученная от иных государственных органов. Для проверки отчетных данных активно используются разнообразные возможности и достижения компьютерной техники.

#### **§4. Выездные налоговые проверки**

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

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

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

налогов, по которым проводится проверка, составе должностных лиц, входящих в проверяющую группу. Следует отметить, что в дальнейшем проверяющие должны действовать строго в пределах, очерченных решением о проведении выездной налоговой проверки. Любой выход за эти пределы является незаконным.

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

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

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

В двухмесячный срок проведения налоговой проверки не засчитываются периоды между вручением налогоплательщику требования о предоставлении документов в соответствии со ст. 93 НК РФ и представлением им запрашиваемых при проведении проверки документов. Таким образом,

если налогоплательщик своевременно не выдает проверяющим запрашиваемые документы, проверка продлевается на весь срок задержки.

При проведении выездных проверок организаций, имеющих филиалы и представительства, срок проведения проверки увеличивается на один месяц на проведение проверки каждого филиала (представительства). Налоговые органы вправе проверять филиалы и представительства независимо от проведения проверок самого налогоплательщика. При этом проверка филиала (представительства), проводимая в рамках комплексной выездной проверки, не может быть начата ранее начала проведения проверки головной организации. Также не допускается проведение проверочных мероприятий в отношении филиалов (представительств) после даты окончания комплексной проверки головной организации-налогоплательщика. Решение о проведении выездной налоговой проверки филиала (представительства) вправе принимать руководитель налогового органа по месту нахождения такого обособленного подразделения, а не руководитель налогового органа по месту государственной регистрации головной организации-налогоплательщика.

Срок проведения выездной налоговой проверки включает в себя время фактического нахождения проверяющих на территории налогоплательщика. Проблема в том, что никакими документами «фактическое нахождение» или «фактическое отсутствие» проверяющих на территории налогоплательщика не фиксируется. Возможность приостановления выездной налоговой проверки действующим законодательством прямо не предусматривается и поэтому не может применяться налоговыми органами. Однако при это и не требуется: налоговикам достаточно периодически появляться на территории налогоплательщика и после изъятия документов или проведения иных контрольных мероприятий удаляться на неопределенное время – главное, чтобы время их присутствия на территории налогоплательщика не превышало двух месяцев. Таким образом, общее время с начала и до окончания проверки может длиться сколь угодно долго. Более определенным и справедливым, на наш взгляд, было бы отсчитывать срок выездной проверки непрерывно с момента ее начала, независимо от того, сколько времени проверяющие проводят непосредственно на территории налогоплательщика. В любом случае двухмесячный срок проведения выездной налоговой проверки не является пресекательным и поэтому его нарушение не влечет за собой безусловной отмены решения налогового органа о привлечении к налоговой ответственности.

По окончании выездной налоговой проверки составляется справка, в которой указываются предмет проверки и сроки ее проведения. Главное назначение справки – зафиксировать дату окончания проверки. НК РФ не содержит нормы, обязывающей налоговый орган предоставить справку налогоплательщику для ознакомления. Представляется, что это серьезное упущение, поскольку справка фиксирует юридически значимые для нало-

гоплательщика факты, которые в дальнейшем могут исследоваться судом в качестве доказательства правоты каждой из сторон. Кроме того, после составления справки налоговики не вправе требовать предоставления дополнительных документов – ведь проверка уже окончена. Наконец, справка является важнейшей гарантией от проведения незаконной повторной проверки. Полагаем, обязанность налоговых органов направлять налогоплательщикам справки о проведенных проверках должна быть закреплена нормативно.

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

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

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

Акт налоговой проверки вручается налогоплательщику под расписку или передается иным способом. В случае направления акта по почте заказным письмом датой его вручения считается шестой день, начиная с даты отправки. При несогласии с фактами, изложенными в акте проверки, а также с выводами и предложениями проверяющих налогоплательщик вправе в двухнедельный срок со дня получения акта проверки представить

в налоговый орган либо письменное объяснение мотивов отказа подписать акт, либо возражения по акту в целом или по его отдельным положениям. Если налогоплательщик не представил свои возражения в установленные сроки, он не лишается права сделать это в дальнейшем. Суд обязан принять во внимание и оценить документы и иные доказательства, представленные налогоплательщиком в обоснование своих возражений по акту налоговой проверки, независимо от того, представлялись эти документы ранее или нет.

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

Нарушение налоговым органом двухмесячного срока на составление акта проверки и рассмотрение возражений налогоплательщика не влечет безусловного признания недействительным решения о привлечении налогоплательщика к ответственности, поскольку эти сроки не являются пресекательными.

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

## **§5. Полномочия налоговых органов при проведении мероприятий налогового контроля**

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

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

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

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

Проверка фактического наличия имущества производится при участии должностных лиц, работников бухгалтерской службы налогоплательщика, а также материально ответственных лиц, которые дают расписки о том, что к началу инвентаризации все расходные и приходные документы на имущество сданы в бухгалтерию, отражены в бухгалтерских регистрах или переданы комиссии и все ценности, поступившие на их ответственность, оприходованы, а выбывшие списаны в расход. Сведения о фактическом наличии имущества записываются в инвентаризационные описи или акты инвентаризации не менее чем в двух экземплярах. Инвентаризационная комиссия обеспечивает полноту и точность внесения в описи данных о фактических остатках основных средств, запасов, товаров, денежных средств и другого имущества, правильность и своевременность оформления материалов инвентаризации. Фактическое наличие имущества определяется путем подсчета, взвешивания, обмера. По материалам и товарам, хранящимся в неповрежденной упаковке поставщика, количество этих ценностей может определяться на основании документов при обяза-

тельной проверке в натуре (на выборку) части этих ценностей. Определение веса (или объема) навалочных материалов допускается производить на основании обмеров и технических расчетов.

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

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

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

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

Истребование документов возможно только в рамках налоговой проверки, причем содержание истребуемых документов должно быть так или иначе связано с предметом самой проверки. При проведении налоговой проверки налоговый орган вправе истребовать или получить у налогоплательщика не любые дополнительные сведения, объяснения и документы, а только те, которые подтверждают правильность исчисления и своевременность уплаты налогов.

В запросе о предоставлении документов налоговый орган должен их

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

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

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

При отказе лица, у которого производится выемка, вскрыть помещения или иные места, где могут находиться подлежащие выемке документы и предметы, должностное лицо вправе сделать это самостоятельно, избегая причинения не вызываемых необходимостью повреждений запоров, дверей и других предметов. Не подлежат изъятию документы и предметы, не имеющие отношения к предмету налоговой проверки.

О производстве выемки составляется мотивированный акт, в котором необходимость выемки должна быть обоснована. Налогоплательщик вправе делать замечания, которые по его требованию вносятся в указанный акт. Кроме того, вся процедура выемки должна фиксироваться в протоколе. Изъятые документы и предметы перечисляются и описываются в протоколе выемки либо в прилагаемых к нему описях с точным указанием наименования, количества и индивидуальных признаков предметов, а по возможности - стоимости предметов.

В тех случаях, когда для проведения контрольных мероприятий не-

достаточно выемки копий документов налогоплательщиков и у налоговых органов есть достаточные основания полагать, что подлинники документов будут уничтожены, сокрыты, исправлены или заменены, должностное лицо налогового органа вправе изъять подлинные документы. При изъятии таких документов с них изготавливают копии, которые надлежаще заверяются и передаются лицу, у которого они изымаются. При невозможности изготовить или передать изготовленные копии одновременно с изъятием документов налоговый орган передает их лицу, у которого документы были изъяты, в течение пяти дней после изъятия. Все изымаемые документы и предметы предъявляются понятым и другим лицам, участвующим в производстве выемки.

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

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

Эксперт вправе знакомиться с материалами налоговой проверки, относящимися к предмету экспертизы, заявлять ходатайства о предоставлении ему дополнительных материалов. Эксперт может отказаться от дачи заключения, если предоставленные ему материалы являются недостаточными или если он не обладает необходимыми знаниями для проведения экспертизы. При назначении и производстве экспертизы проверяемое лицо имеет право: 1) заявить отвод эксперту; 2) просить о назначении эксперта из числа указанных им лиц; 3) представить дополнительные вопросы для получения по ним заключения эксперта; 4) присутствовать с разрешения должностного лица налогового органа при производстве экспертизы и давать объяснения эксперту; 5) знакомиться с заключением эксперта.

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

эксперт установит имеющие значение для дела обстоятельства, по поводу которых ему не были поставлены вопросы, он вправе включить выводы об этих обстоятельствах в свое заключение. Заключение эксперта или его сообщение о невозможности дать заключение предъявляются проверяемому лицу, которое имеет право дать свои объяснения и заявить возражения, а также просить о постановке дополнительных вопросов эксперту и о назначении дополнительной или повторной экспертизы. Дополнительная экспертиза назначается в случае недостаточной ясности или полноты заключения и поручается тому же или другому эксперту. Повторная экспертиза назначается в случае необоснованности заключения эксперта или сомнений в его правильности и поручается другому эксперту.

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

**Привлечение переводчика.** Переводчиком является не заинтересованное в исходе дела лицо, владеющее языком, знание которого необходимо для перевода. Настоящее положение распространяется и на лицо, понимающее знаки немого или глухого физического лица. Переводчик обязан явиться по вызову назначившего его должностного лица налогового органа и точно выполнить порученный ему перевод. Переводчик предупреждается об ответственности за отказ или уклонение от выполнения своих обязанностей либо заведомо ложный перевод, о чем делается отметка в протоколе, которая удостоверяется подписью переводчика (ст. 97 НК РФ).

**Участие понятых.** При проведении действий по осуществлению налогового контроля в случаях, прямо предусмотренных НК РФ, вызываются понятые в количестве не менее двух человек. В качестве понятых могут вызываться любые не заинтересованные в исходе дела физические лица, за исключением должностных лиц налоговых органов. Понятые обязаны удостоверить в протоколе факт, содержание и результаты действий, производившихся в их присутствии. Они вправе делать по поводу произведенных действий замечания, подлежащие внесению в протокол (ст. 98 НК РФ).

**Опрос свидетелей.** В качестве свидетеля для дачи показаний может быть вызвано любое физическое лицо, которому могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля. Показания свидетеля заносятся в протокол. Не могут допрашиваться в качестве свидетеля: 1) лица, которые в силу малолетнего возраста, своих физических или психических недостатков не способны правильно воспринимать обстоятельства, имеющие значение для осуществле-

ния налогового контроля; 2) лица, которые получили информацию, необходимую для проведения налогового контроля, в связи с исполнением ими своих профессиональных обязанностей, и подобные сведения относятся к профессиональной тайне этих лиц, в частности адвокат, аудитор. Показания свидетеля могут быть получены по месту его пребывания, если он вследствие болезни, старости, инвалидности не в состоянии явиться в налоговый орган, а по усмотрению должностного лица налогового органа - и в других случаях. Перед получением показаний должностное лицо обязано предупредить свидетеля об ответственности за отказ или уклонение от дачи показаний либо за дачу заведомо ложных показаний, о чем делается отметка в протоколе, которая удостоверяется подписью свидетеля.

В отдельных случаях, предусмотренных НК РФ, при проведении действий по осуществлению налогового контроля составляются протоколы, в которых указываются: 1) его наименование; 2) место и дата производства конкретного действия; 3) время начала и окончания действия; 4) должность, фамилия, имя, отчество лица, составившего протокол; 5) Ф.И.О. каждого лица, участвовавшего в действии или присутствовавшего при его проведении, а в необходимых случаях - его адрес, гражданство, сведения о том, владеет ли он русским языком; 6) содержание действия, последовательность его проведения; 7) выявленные при производстве действия, существенные для дела факты и обстоятельства.

Протокол прочитывается всеми лицами, участвовавшими в производстве действия или присутствовавшими при его проведении. Указанные лица вправе делать замечания, подлежащие внесению в протокол или приобщению к делу. Протокол подписывается составившим его должностным лицом, а также всеми лицами, участвовавшими в производстве действия или присутствовавшими при его проведении. К протоколу прилагаются фотографические снимки и негативы, киноленты, видеозаписи и другие материалы.

***Тема: Налоговые правонарушения и ответственность за их совершение. Порядок привлечения к налоговой ответственности***

**§1. Налоговый процесс**

Налоговый процесс (как любая процессуальная деятельность) носит стадийный характер, причем каждая стадия имеет результативный характер и оформляется процессуальным решением. Как указывает КС РФ, «привлечение к ответственности включает в себя ряд последовательных этапов и представляет собой стадийный процесс возникновения, изменения и прекращения соответствующих правоотношений, субъектами которых являются, с одной стороны, государство в лице властных органов, наделенных правомочием выявлять и доказывать совершение лицом право-

нарушения, налагать налоговые штрафы и осуществлять их взыскание, а с другой – лицо (физическое либо юридическое), совершившее правонарушение и обязанное претерпевать лишения в виде мер налоговой ответственности».

Налоговый процесс развивается в рамках трех стадий: 1) налоговый контроль; 2) производство по делам о налоговых правонарушениях, осуществляемое налоговыми органами; 3) судопроизводство по искам налоговых органов о взыскании налоговой санкции.

Обнаруженные в ходе налогового контроля правонарушения отражаются в актах налоговых проверок, которые фиксируют фактические обстоятельства налоговых правонарушений, выступая важнейшим доказательством по делу. Нарушителю предоставляется право в двухнедельный срок со дня получения акта представить свои объяснения мотивов отказа подписать акт или возражения по акту.

По результатам рассмотрения материалов дела выносятся решения: 1) о привлечении лица к налоговой ответственности; 2) об отказе в привлечении лица к налоговой ответственности; 3) о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля.

В решении о привлечении лица к ответственности излагаются обстоятельства правонарушения, указываются документы и иные сведения, подтверждающие эти обстоятельства, а также доводы, приводимые нарушителем в свою защиту и результаты проверки этих доводов, решение о привлечении лица к ответственности за конкретные нарушения налогового законодательства с указанием статей НК РФ, предусматривающих данные нарушения и применяемые меры ответственности. Кроме того, в решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения указываются срок, в течение которого лицо, привлекаемое к ответственности за совершение налогового правонарушения, вправе обжаловать указанное решение в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) или в суд, арбитражный суд, порядок обжалования решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу), а также наименование органа, его местонахождение, другие необходимые сведения (п. 3 ст. 101 НК РФ).

В случае обжалования решения о взыскании налоговой санкции в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) исполнение указанного решения приостанавливается. В случае обжалования этого решения в арбитражный суд его исполнение может быть приостановлено в порядке, установленном арбитражным процессуальным законодательством Российской Федерации. В случае обжалования решения о взыскании налоговой санкции в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) срок для обжалования указанного решения в арбитражный суд исчисляется со дня, когда индивидуальному предпринимателю

лю, организации стало известно о вынесении решения вышестоящим налоговым органом (вышестоящим должностным лицом). В случае обжалования решения о взыскании налоговой санкции лицо, привлекаемое к ответственности за совершение налогового правонарушения, обязано одновременно с подачей жалобы направить в налоговый орган, вынесший решение, копию жалобы.

Решение о взыскании налоговой санкции обращается к исполнению путем направления в течение пяти дней со дня вступления его в законную силу соответствующего постановления судебному приставу-исполнителю для исполнения в порядке, предусмотренном Федеральным законом «Об исполнительном производстве». В тот же срок копия указанного постановления направляется лицу, привлекаемому к ответственности за совершение налогового правонарушения. Принудительное исполнение решения о взыскании налоговой санкции производится в порядке, установленном Федеральным законом «Об исполнительном производстве».

Взыскание налоговой санкции в судебном порядке производится в случае, если сумма штрафа, налагаемого на налогоплательщика – индивидуального предпринимателя, превышает 5000 рублей по одному неуплаченному налогу за налоговый период и (или) иному нарушению законодательства о налогах и сборах, на организацию – 50000 тысяч рублей по одному неуплаченному налогу за налоговый период и (или) иному нарушению законодательства о налогах и сборах, а также в случае, если к ответственности привлекается физическое лицо, не являющееся индивидуальным предпринимателем (п. 7 ст. 114 НК РФ).

После вынесения «обвинительного» решения налоговый орган должен предложить правонарушителю добровольно уплатить сумму штрафа, направив ему соответствующее требование. Копия решения руководителя налогового органа и требование вручаются нарушителю под расписку или передаются иным способом. Если копия решения налогового органа и (или) требование не могут быть ему вручены, они считаются полученными нарушителем или его представителем по истечении шести дней после их отправки по почте заказным письмом. Если нарушитель отказался добровольно уплатить эту сумму или пропустил срок уплаты, указанный в требовании, налоговый орган обращается в суд с исковым заявлением о взыскании налоговой санкции. С другой стороны, добровольная уплата налоговой санкции не препятствует обжалованию решения в суд.

В НК РФ установлен трехлетний срок давности по делам о налоговых правонарушениях, по истечении которого наказание утрачивает актуальность и признается нецелесообразным. Трехлетний срок давности корреспондирует со сроком хранения отчетной документации и предельным сроком глубины охвата налоговой проверки и представляет собой дополнительную гарантию, направленную на защиту от неправомерного ограничения права собственности в условиях, когда налоговое правонарушение по

времени значительно отстоит от факта его обнаружения. С другой стороны, применение срока давности обеспечивает оперативность, своевременность привлечения к налоговой ответственности, актуальность наказания и, как следствие, большую эффективность налагаемых на нарушителя санкций. Поэтому истечение сроков давности согласно п. 4 ст. 109 НК РФ относится к обстоятельствам, исключающим привлечение лица к налоговой ответственности.

Исчисление срока давности осуществляется со дня совершения налогового правонарушения, а в отношении правонарушений, предусмотренных ст. ст. 120 и 122 НК РФ, – со следующего дня после окончания соответствующего налогового периода. Течение срока давности привлечения лица к ответственности за совершение налоговых правонарушений прекращается с момента оформления акта налоговой проверки, в котором указаны документально подтвержденные факты налоговых правонарушений, выявленные в ходе проверки, и содержатся ссылки на статьи НК РФ, предусматривающие ответственность за эти правонарушения, а в случае отсутствия необходимости в составлении такого акта – с момента вынесения соответствующего решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности.

Исковое заявление о взыскании налоговой санкции с организации или индивидуального предпринимателя подается в арбитражный суд, а с физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, – в суд общей юрисдикции. К исковому заявлению прилагаются решение налогового органа и другие материалы дела, полученные в процессе налоговой проверки. В необходимых случаях в суд направляется ходатайство об обеспечении иска. Дела о взыскании налоговых санкций рассматриваются арбитражными судами в соответствии с арбитражным процессуальным законодательством либо судами общей юрисдикции в соответствии с гражданским процессуальным законодательством. Полагаем, что сложность и значительный объем налоговых споров, необходимость специализации судей и ряд других факторов должны привести к появлению налоговых судов и налогового судопроизводства как самостоятельных элементов судебной системы России. Именно такая уверенность позволяет автору включить (возможно, не совсем обоснованно, но с прицелом на будущее) налоговое судопроизводство в общую схему налогового процесса.

В ходе судебного разбирательства возникают споры по вопросам права, когда разногласия связаны с различным толкованием и применением материальных и процессуальных норм, и споры по вопросам факта, связанные с различной оценкой фактических обстоятельств дела.

Налоговый орган и ответчик выступают в суде в качестве процессуальных сторон. Суд обязан всесторонне, полно и объективно рассмотреть налоговый спор и дать юридическую оценку материалам дела. При этом

суды проверяют исключительно законность решения налогового органа; придя к выводу, что в деянии ответчика отсутствуют признаки налогового правонарушения, которое ему вменяется, но присутствуют элементы другого состава, суд должен отказать в иске о взыскании налоговой санкции. Самостоятельно переквалифицировать деяние он не вправе.

В условиях, когда презумпция невиновности получила нормативное закрепление в НК РФ, на налоговые органы возлагается сбор и представление суду доказательств, свидетельствующих о совершении налогового правонарушения. Таким образом, бремя доказывания факта налогового правонарушения несут налоговые органы. Лицо признается виновным, если в ходе производства по делу его виновность исчерпывающе доказана. Недоказанная виновность тождественна доказанной невиновности. Поэтому запрещается основывать решение о привлечении к налоговой ответственности на предположениях. На налогоплательщика возлагается бремя доказывания обстоятельств, на которые он ссылается как на основание своих требований и возражений.

Налоговый процесс заканчивается исполнением вступивших в законную силу решений судов о взыскании налоговых санкций, производимым в соответствии с законодательством об исполнительном производстве.

## **§2. Налоговое правонарушение: понятие и признаки**

Основаниями налоговой ответственности выступают: 1) нормативное основание – закрепленная в законе нормативная модель правонарушения; 2) фактическое основание – реально совершенное налоговое правонарушение; 3) процессуальное основание - акт налогового органа или суда о привлечении к ответственности.

Налоговое правонарушение – виновно совершенное, вредное, противоправное деяние (действие или бездействие), за которое НК РФ установлена ответственность (ст. 106 НК РФ). Признаки налогового правонарушения включают противоправность, реальность, вредность, виновность, наказуемость.

Противоправность состоит в нарушении действующих норм налогового законодательства. Совершение вредного, осуждаемого деяния, причиняющего ущерб общественным отношениям, но не предусмотренное НК РФ в качестве налогового правонарушения, не является основанием налоговой ответственности. Например, перерегистрация налогоплательщика в оффшорной зоне или иные способы оптимизации налогообложения не поощряются государством, но и налоговым правонарушением признаваться не могут. Квалификации деяния в качестве налогового правонарушения по аналогии также не допускается.

Налоговое правонарушение должно быть совершено реально. Это означает, что ответственность наступает только за фактически совершенное, то есть объективированное внешне деяние. При этом налоговое право-

нарушение может выразиться в форме действия или бездействия. Первое предполагает несоблюдение запретов, второе – неисполнение обязанностей. Субъективное вменение, то есть ответственность за какие-либо проявления психической деятельности (мысли, чувства, намерения, убеждения) или за определенные качества личности (национальность, вероисповедание, социальное положение, родственные или дружеские связи), не допускается. *Cogitationis poenam nemo patitur* – никто не несет ответственности за свои мысли. Например, руководитель и главный бухгалтер организации могут сколь угодно долго мечтать, обсуждать и планировать налоговое правонарушение, но сама по себе такая деятельность – до реального воплощения незаконной идеи на практике – не влечет привлечение к ответственности.

Вредность деяния не названа законодателем в качестве обязательного признака налогового правонарушения. Такое положение, видимо, связано с преобладанием в налоговом праве формальных составов, ответственность за совершение которых наступает независимо от того, причинен ли реальный ущерб, возникли или нет негативные материальные последствия.

К сожалению, в литературе нередко смешивается вредность как общее свойство любого правонарушения и вред как реальные последствия отдельных правонарушений. Любое правонарушение причиняет вред действующему правопорядку, хотя этот вред не всегда может быть выражен материально. «Общественная вредность является сущностным свойством правонарушения, которое причиняет вред обществу и интересам отдельных граждан независимо от осознания данного обстоятельства законодателем». Именно вредность (общественная опасность – по уголовно-правовой терминологии) деяния обуславливает его нормативное запрещение. Если поведение лица не несет никаких существенных угроз общественным или частным ценностям, запрещать его не имеет смысла.

Налоговые правонарушения причиняют вред фискальным интересам государства. Однако если учитывать, что налоги – основной доходный источник бюджетов всех уровней, то налоговые правонарушения ущемляют права бюджетополучателей на получение бюджетного финансирования. Таким образом, от налоговых правонарушений страдают пенсионеры, инвалиды, студенты, работники бюджетной сферы.

Наказуемость. Не всякое неисполнение юридической обязанности или несоблюдение запрета, установленного налоговым законодательством, является налоговым правонарушением. Им признаются лишь деяния, совершение которых влечет применение налоговых санкций.

Виновность выражается в психически-волевом отношении нарушителя к правонарушению и его вредным последствиям. Правонарушение возможно только тогда, когда у нарушителя существует реальная возможность выбора своего поведения, иными словами, когда они могут поступить по-разному – правомерно или неправомерно в зависимости от своего

сознательно-волевого усмотрения. То есть у нарушителя должна быть осознанная возможность не совершать налоговое правонарушение. Виновность заключается в том, что лицо умышленно или по неосторожности выбирает неправомерное поведение в сфере налогообложения.

Виновность организации согласно НК РФ определяется на базе субъективно-правового подхода, то есть через виновность ее должностных лиц либо представителей. Таким образом, в налоговом законодательстве нашла отражение концепция, согласно которой определить собственную волю организации, отличную от сознания и воли ее работников, практически невозможно; цели юридического лица реализуются волевыми решениями его работников; правонарушение организации обуславливается правонарушениями его должностных лиц, а вина организации выявляется через психическое отношение последних к совершенному правонарушению.

### **§3. Составы налоговых правонарушений**

Состав налогового правонарушения представляет собой совокупность установленных НК РФ фактических обстоятельств и признаков, наличие которых позволяет квалифицировать противоправное деяние как определенное налоговое правонарушение. Традиционно состав правонарушения включает четыре обязательных элемента: объект, субъект, объективную и субъективную стороны.

Объект налогового правонарушения – общественные отношения, которым в результате правонарушения причиняется ущерб. Объектом налоговых правонарушений выступают фискальные интересы государства, направленные на формирование доходной части бюджетов всех уровней и внебюджетных фондов.

Субъект налогового правонарушения – деликтоспособные физические лица или организации, совершившие налоговое правонарушение. Для физического лица налоговая деликтоспособность включает достижение шестнадцатилетнего возраста и вменяемость, для организации – статус юридического лица. Деликтоспособность определяется способностью лица к сознательно-волевому поведению, то есть способностью осознавать свои поступки, руководить ими.

Объективная сторона – характеристика противоправного деяния (время, место, орудие, способ, обстановка совершения правонарушения), размер и характер вредных последствий, причинная связь между деянием и вредными последствиями. Составы налоговых правонарушений, объективная сторона которых представляет собой единство трех элементов – противоправного деяния, вреда и причинной связи между ними, называются материальными. Формальные составы непосредственно не связываются с фактическим наступлением вредных последствий, достаточно самого факта совершения противоправного деяния. К материальным составам относятся, например, неуплата или неполная уплата налога, к формальным –

отказ эксперта или специалиста от участия в проведении налоговой проверки. Противоправное деяние может выразиться в действии (неисполнение обязанностей) либо бездействии (несоблюдение запретов).

Субъективная сторона – сознательно-волевые признаки налогового правонарушения. Помимо вины они включают мотивы и цели правонарушителя. Мотивы представляют собой побудительные причины, которыми руководствовался нарушитель, цели – конечный результат, к которому он стремился.

Налогоплательщики подлежат постановке на учет в налоговых органах по месту нахождения организации, месту нахождения ее обособленных подразделений, месту жительства физического лица, а также по месту нахождения принадлежащего им недвижимого имущества и транспортных средств (п. 1 ст. 83 НК РФ). При этом ответственность по ст. 116 НК РФ может наступить лишь при нарушении обязанности встать на учет по месту нахождения обособленного подразделения юридического лица. Дело в том, что учет по месту нахождения принадлежащего налогоплательщику недвижимого имущества и транспортных средств осуществляется на основании сведений регистрирующих органов, следовательно, налогоплательщик не обязан обращаться в налоговый орган с заявлением о постановке на учет.

В случае же государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей действует «принцип одного окна»: и постановка на учет, и государственная регистрация производятся налоговыми органами одновременно, то есть первая процедура автоматически следует за второй; основанием для учета служит не заявление налогоплательщика, а сведения, содержащиеся в Едином государственном реестре юридических лиц (индивидуальных предпринимателей). Для применения ответственности по ст. 116 НК РФ необходимо, прежде всего, доказать наличие обособленного подразделения, в котором осуществлялась деятельность без постановки на учет.

В случае несоблюдения налогоплательщиком в установленные сроки своих обязанностей по постановке на учет, налоговые органы обязаны принимать меры к учету такого налогоплательщика (п. 10 ст. 83 НК РФ). Причем постановка на учет по инициативе налогового органа не освобождает налогоплательщика от ответственности за нарушение срока постановки на учет (ст. 116) или уклонение от постановки на учет (ст. 117).

Состав является формальным, квалификация деяния по ст. 116 НК РФ не зависит от осуществления налогоплательщиком финансово-хозяйственной деятельности, достаточно факта пропуска срока, установленного для постановки на учет. Правонарушение, предусмотренное ст. 116 НК РФ, не является длящимся и считается оконченным с момента истечения указанных в названной статье сроков.

Если для квалификации деяний по ст. 116 НК достаточно самого

факта непостановки на учет, квалификация по ст. 117 НК требует наличия дополнительного обстоятельства – осуществления деятельности. Понятие «деятельности» законодателем не расшифровывается. Думается, речь идет не о любого рода активности налогоплательщика, а о деятельности, направленной на извлечение дохода (прибыли).

Поскольку правонарушения, предусмотренные статьями 116 и 117 НК РФ, имеют во многом сходный состав, требуется выяснить соотношение между ними. Следует поддержать высказанную в литературе позицию, что повторное привлечение к ответственности по ст. 117 НК после применения ст. 116 НК недопустимо, поскольку нарушение срока постановки на налоговый учет, ответственность за которое предусмотрена ст. 116 НК, предполагается (охватывается) составом статьи 117 НК, предусматривающим ответственность за уклонение от постановки на учет.

Непредставление налоговой декларации (ст. 119 НК РФ). Непредставление налогоплательщиком в установленный срок налоговой декларации в налоговый орган по месту учета влечет взыскание штрафа в размере 5% суммы налога, подлежащей уплате (доплате) на основе этой декларации, за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления, но не более 30% указанной суммы и не менее 100 рублей.

Правонарушение является длящимся. Моментом его обнаружения считается день фактической подачи налоговой декларации и регистрации в налоговом органе представленного с просрочкой документа. Кроме того, данное правонарушение имеет формальный состав, то есть ответственность наступает даже в случае отсутствия у налогоплательщика по итогам налогового периода суммы налога, подлежащей к уплате. Наличие либо отсутствие недоимки не влияет на квалификацию деяния. Если сумма налога, подлежащая уплате на основе декларации, равна нулю, то размер штрафа должен составить 100 рублей (минимальный предел налоговой санкции, установленный в п. 1 ст. 119 НК РФ).

Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения (ст. 120 НК РФ). Под грубым нарушением понимается отсутствие первичных документов; отсутствие счетов-фактур; отсутствие регистров бухгалтерского учета; систематическое (два раза и более в течение календарного года) несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов, финансовых вложений.

Неуплата или неполная уплата сумм налога (ст. 122 НК РФ). Неуплата или неполная уплата сумм налога в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога или других неправомерных действий (бездействия) влечет взыскание штрафа в размере 20% от неуплаченных сумм налога. Те же деяния, совершенные умышленно, влекут взыскание штрафа в размере 40% от неуплаченных сумм налога. Состав

является материальным, поэтому применяется по окончании налогового периода.

Статьи 120 и 122 НК РФ, содержащие недостаточно разграниченные между собой составы налоговых правонарушений, не могут применяться одновременно в качестве основания привлечения к ответственности за совершение одних и тех же неправомерных действий (Определение КС РФ от 18.01.2001 N 6-О). В связи с этим при рассмотрении споров, связанных с привлечением налогоплательщика к ответственности за грубое нарушение правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения, повлекшее занижение налоговой базы, необходимо исходить из того, что ответственность за данное нарушение установлена п. 3 ст. 120 НК РФ. Если же занижение налоговой базы, повлекшее неуплату или неполную уплату сумм налога, произошло по иным основаниям, чем указано в абзаце третьем п. 3 ст. 120 НК РФ, налогоплательщик несет ответственность, предусмотренную ст. 122 НК РФ.

«Неуплата или неполная уплата сумм налога» означает возникновение у налогоплательщика задолженности перед бюджетом по уплате конкретного налога в результате совершения указанных в ст. 122 НК РФ деяний (действий или бездействия). В связи с этим, если в предыдущем периоде у налогоплательщика имеется переплата определенного налога, которая перекрывает или равна сумме того же налога, заниженной в последующем периоде и подлежащей уплате в тот же бюджет (внебюджетный фонд), и указанная переплата не была ранее зачтена в счет иных задолженностей по данному налогу, состав правонарушения, предусмотренный ст. 122 НК РФ, отсутствует, поскольку занижение суммы налога не привело к возникновению задолженности перед бюджетом в части уплаты конкретного налога.

Невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов (ст. 123 НК РФ). Неправомерное неперечисление (неполное перечисление) сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом, влечет взыскание штрафа в размере 20% от суммы, подлежащей перечислению.

Правонарушение, предусмотренное ст. 123 НК РФ, может быть вменено налоговому агенту только в том случае, когда он имел реальную возможность удержать соответствующую сумму у налогоплательщика, имея в виду, что удержание осуществляется из выплачиваемых налогоплательщику денежных средств. При этом взыскание штрафа за неправомерное неперечисление (неполное перечисление) сумм налога налоговым агентом производится независимо от того, была ли соответствующая сумма удержана последним у налогоплательщика.

Несоблюдение порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест (ст. 125 НК РФ). Арест имущества производится при наличии у налогоплательщика недоимки и обоснован-

ных оснований у налогового органа полагать, что лицо может предпринять меры, чтобы скрыться либо скрыть свое имущество. Санкция за данное правонарушение - штраф в размере 10 тыс. рублей.

При квалификации правонарушения по ст. 126 НК РФ особое внимание придается конкретизации налоговым органом запрашиваемых документов. Налогоплательщик освобождается от ответственности, если налоговый орган не указал в требовании, какие именно документы требуется представить. Кроме того, налоговики должны доказать факт наличия этих документов у налогоплательщика и факт отказа их предоставить.

### *Тема: Федеральные налоги*

## **§1. Федеральные налоги как источники формирования доходной базы бюджетов РФ**

Федеральными налогами и сборами являются налоги и сборы, которые установлены Налоговым кодексом Российской Федерации и обязательны к уплате на всей территории Российской Федерации, если иное не предусмотрено п. 7 ст. 12 данного Кодекса, в котором речь идет о специальных налоговых режимах. К федеральным налогам и сборам относятся:

### *НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ*

Налогоплательщиками налога на добавленную стоимость признаются:

- организации;
- индивидуальные предприниматели;
- лица, признаваемые налогоплательщиками налога на добавленную стоимость (далее в настоящей главе – налог) в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, определяемые в соответствии с таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством Российской Федерации о таможенном деле.

Не признаются налогоплательщиками FIFA (Federation Internationale de Football Association), дочерние организации FIFA, указанные в Федеральном законе «О подготовке и проведении в Российской Федерации чемпионата мира по футболу FIFA 2018 года, Кубка конфедераций FIFA 2017 года и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации».

Не признаются налогоплательщиками конфедерации, национальные футбольные ассоциации, производители медиаинформации FIFA, поставщики товаров (работ, услуг) FIFA, определенные указанным Федеральным законом и являющиеся иностранными организациями, в части осуществления ими операций, связанных с осуществлением мероприятий, определенных указанным Федеральным законом.

Объектом налогообложения признаются следующие операции:

- 1) реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Феде-

рации, в том числе реализация предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав.

В целях настоящей главы передача права собственности на товары, результатов выполненных работ, оказание услуг на безвозмездной основе признается реализацией товаров (работ, услуг);

2) передача на территории Российской Федерации товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций;

3) выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления;

4) ввоз товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией.

Не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) предоставление арендодателем в аренду на территории Российской Федерации помещений иностранным гражданам или организациям, аккредитованным в Российской Федерации.

Налоговый период (в том числе для налогоплательщиков, исполняющих обязанности налоговых агентов, далее – налоговые агенты) устанавливается как квартал.

Налогообложение производится по налоговой ставке 0 процентов при реализации:

1) следующих товаров:

- вывезенных в таможенной процедуре экспорта;
- помещенных под таможенную процедуру свободной таможенной зоны;

- вывезенных в таможенной процедуре реэкспорта товаров, ранее помещенных под таможенную процедуру переработки на таможенной территории, и (или) товаров (продуктов переработки, отходов и (или) остатков), полученных (образовавшихся) в результате переработки товаров, помещенных под таможенную процедуру переработки на таможенной территории;

- вывезенных в таможенной процедуре реэкспорта товаров, ранее помещенных под таможенные процедуры свободной таможенной зоны, свободного склада, и (или) товаров, изготовленных (полученных) из товаров, помещенных под таможенные процедуры свободной таможенной зоны, свободного склада.

2. Налогообложение производится по налоговой ставке 10 процентов при реализации:

1) следующих продовольственных товаров:

- скота и птицы в живом весе;
- мяса и мясопродуктов (за исключением деликатесных: вырезки, те-

лятины, языков, колбасных изделий – сырокопченых в/с, сырокопченых полусухих в/с, сыровяленых, фаршированных в/с; копченостей из свинины, баранины, говядины, телятины, мяса птицы – балыка, карбонада, шейки, окорока, пастромы, филея; свинины и говядины запеченных; консервов - ветчины, бекона, карбонада и языка заливного);

- молока и молокопродуктов (включая мороженое, произведенное на их основе, за исключением мороженого, выработанного на плодово-ягодной основе, фруктового и пищевого льда);

- яйца и яйцепродуктов;

- масла растительного;

- маргарина, жиров специального назначения, в том числе жиров кулинарных, кондитерских, хлебопекарных, заменителей молочного жира, эквивалентов, улучшителей и заменителей масла какао, спредов, смесей топлёных;

- сахара, включая сахар-сырец;

- соли;

- зерна, комбикормов, кормовых смесей, зерновых отходов;

- маслосемян и продуктов их переработки (шротов(а), жмыхов);

- хлеба и хлебобулочных изделий (включая сдобные, сухарные и бараночные изделия);

- крупы;

- муки;

- макаронных изделий;

- рыбы живой (за исключением ценных пород: белорыбицы, лосося балтийского и дальневосточного, осетровых (белуги, бестера, осетра, севрюги, стерляди), семги, форели (за исключением морской), нельмы, кеты, чавычи, кижуча, муксуна, омуля, сига сибирского и амурского, чира);

- море- и рыбопродуктов, в том числе рыбы охлажденной, мороженой и других видов обработки, сельди, консервов и пресервов (за исключением деликатесных: икры осетровых и лососевых рыб; белорыбицы, лосося балтийского, осетровых рыб: белуги, бестера, осетра, севрюги, стерляди; семги; спинки и теши нельмы х/к; кеты и чавычи слабосоленых, среднесоленых и семужного посола; спинки кеты, чавычи и кижуча х/к, теши кеты и боковника чавычи х/к; спинки муксуна, омуля, сига сибирского и амурского, чира х/к; пресервов филе: ломтиков лосося балтийского и лосося дальневосточного; мяса крабов и наборов отдельных конечностей крабов варено-мороженых; лангустов);

- продуктов детского и диабетического питания;

- овощей (включая картофель);

2) следующих товаров для детей:

- трикотажных изделий для новорожденных и детей ясельной, дошкольной, младшей и старшей школьной возрастных групп: верхних трикотажных изделий, бельевых трикотажных изделий, чулочно-носочных изде-

лий, прочих трикотажных изделий: перчаток, варежек, головных уборов;

- швейных изделий, в том числе изделий из натуральных овчины и кролика (включая изделия из натуральных овчины и кролика с кожаными вставками) для новорожденных и детей ясельной, дошкольной, младшей и старшей школьных возрастных групп, верхней одежды (в том числе плаательной и костюмной группы), нательного белья, головных уборов, одежды и изделий для новорожденных и детей ясельной группы. Положения настоящего абзаца не распространяются на швейные изделия из натуральной кожи и натурального меха, за исключением натуральных овчины и кролика;

- обуви (за исключением спортивной): пинеток, гусариковой, дошкольной, школьной; валяной; резиновой: малодетской, детской, школьной;

- кроватей детских;

- матрацев детских;

- колясок;

- тетрадей школьных;

- игрушек;

- пластилина;

- пеналов;

- счетных палочек;

- счет школьных;

- дневников школьных;

- тетрадей для рисования;

- альбомов для рисования;

- альбомов для черчения;

- папок для тетрадей;

- обложек для учебников, дневников, тетрадей;

- касс цифр и букв;

- подгузников.

## АКЦИЗЫ

Налогоплательщиками акциза (далее в настоящей главе - налогоплательщики) признаются:

1) организации;

2) индивидуальные предприниматели;

3) лица, признаваемые налогоплательщиками в связи с перемещением товаров через таможенную границу Евразийского экономического союза, определяемые в соответствии с правом Евразийского экономического союза и законодательством Российской Федерации о таможенном деле.

Подакцизными товарами признаются:

1) этиловый спирт, произведенный из пищевого или непищевого сырья, в том числе денатурированный этиловый спирт, спирт-сырец, дистилляты винный, виноградный, плодовой, коньячный, кальвадосный, виско-

вый (далее также в настоящей главе – этиловый спирт);

2) спиртосодержащая продукция (растворы, эмульсии, суспензии и другие виды продукции в жидком виде) с объемной долей этилового спирта более 9 процентов.

В настоящей главе не рассматриваются как подакцизные товары следующие товары:

- лекарственные средства, прошедшие государственную регистрацию в уполномоченном федеральном органе исполнительной власти и внесенные в Государственный реестр лекарственных средств, лекарственные препараты для медицинского применения в целях формирования общего рынка лекарственных средств в рамках Евразийского экономического союза, сведения о которых содержатся в едином реестре зарегистрированных лекарственных средств Евразийского экономического союза, лекарственные средства (включая гомеопатические лекарственные препараты), изготавливаемые аптечными организациями по рецептам на лекарственные препараты и требованиям медицинских организаций, разлитые в емкости в соответствии с требованиями нормативной документации, согласованной уполномоченным федеральным органом исполнительной власти;

- препараты ветеринарного назначения, прошедшие государственную регистрацию в уполномоченном федеральном органе исполнительной власти и внесенные в Государственный реестр зарегистрированных ветеринарных препаратов, разработанных для применения в животноводстве на территории Российской Федерации, разлитые в емкости не более 100 мл;

- парфюмерно-косметическая продукция, разлитая в емкости не более 100 мл с объемной долей этилового спирта до 80 процентов включительно и (или) парфюмерно-косметическая продукция с объемной долей этилового спирта до 90 процентов включительно при наличии на флаконе пульверизатора, разлитая в емкости не более 100 мл, а также парфюмерно-косметическая продукция с объемной долей этилового спирта до 90 процентов включительно, разлитая в емкости до 3 мл включительно;

- подлежащие дальнейшей переработке и (или) использованию для технических целей отходы, образующиеся при производстве спирта этилового из пищевого сырья, водок, ликероводочных изделий, соответствующие нормативной документации, утвержденной (согласованной) федеральным органом исполнительной власти;

- виноматериалы, виноградное сусло, иное фруктовое сусло, пивное сусло;

3) алкогольная продукция (водка, ликероводочные изделия, коньяки, вино, фруктовое вино, ликерное вино, игристое вино (шампанское), винные напитки, сидр, пуаре, медовуха, пиво, напитки, изготавливаемые на основе пива, иные напитки с объемной долей этилового спирта более 0,5 процента, за исключением пищевой продукции в соответствии с перечнем, установленным Правительством Российской Федерации;

- 4) табачная продукция;
- 5) автомобили легковые;
- 6) мотоциклы с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л.с.);
- 7) автомобильный бензин;
- 8) дизельное топливо;
- 9) моторные масла для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей;
- 10) прямогонный бензин.

Объектом налогообложения признаются следующие операции по реализации на территории Российской Федерации лицами произведенных ими подакцизных товаров, в том числе реализация предметов залога и передача подакцизных товаров по соглашению о предоставлении отступного или новации.

### НАЛОГ НА ДОХОДЫ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

Налогоплательщиками налога на доходы физических лиц (далее в настоящей главе - налогоплательщики) признаются физические лица, являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации, а также физические лица, получающие доходы от источников, в Российской Федерации, не являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации.

Объектом налогообложения признается доход, полученный налогоплательщиками:

- 1) от источников в Российской Федерации и (или) от источников за пределами Российской Федерации – для физических лиц, являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации;

- 2) от источников в Российской Федерации – для физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации.

При определении налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды, определяемой в соответствии со статьей 212 НК РФ.

Налоговая ставка устанавливается в размере 13 процентов, если иное не предусмотрено НК РФ.

Налоговая ставка устанавливается в размере 35 процентов в отношении следующих доходов:

- стоимости любых выигрышей и призов, получаемых в проводимых конкурсах, играх и других мероприятиях в целях рекламы товаров, работ и услуг, в части превышения размеров, указанных в пункте 28 статьи 217 НК РФ;

- процентных доходов по вкладам в банках, находящихся на территории Российской Федерации, доходов в виде процента (купона) по обращающимся облигациям российских организаций, номинированным в руб-

лях, налоговая база по которым определяется в соответствии со статьей 214.2 НК РФ;

- суммы экономии на процентах при получении налогоплательщиками заемных (кредитных) средств в части превышения размеров, указанных в пункте 2 статьи 212 НК РФ;

- доходов в виде платы за использование денежных средств членов кредитного потребительского кооператива (пайщиков), а также процентов за использование сельскохозяйственным кредитным потребительским кооперативом средств, привлекаемых в форме займов от членов сельскохозяйственного кредитного потребительского кооператива или ассоциированных членов сельскохозяйственного кредитного потребительского кооператива, налоговая база по которым определяется в соответствии со статьей 214.2.1 НК РФ.

Налоговая ставка устанавливается в размере 30 процентов в отношении всех доходов, получаемых физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации, за исключением доходов, получаемых:

- в виде дивидендов от долевого участия в деятельности российских организаций, в отношении которых налоговая ставка устанавливается в размере 15 процентов;

- от осуществления трудовой деятельности в качестве высококвалифицированного специалиста в соответствии с Федеральным законом от 25 июля 2002 года N 115-ФЗ «О правовом положении иностранных граждан в Российской Федерации», в отношении которых налоговая ставка устанавливается в размере 13 процентов;

- от осуществления трудовой деятельности участниками Государственной программы по оказанию содействия добровольному переселению в Российскую Федерацию соотечественников, проживающих за рубежом, а также членами их семей, совместно переселившимися на постоянное место жительства в Российскую Федерацию, в отношении которых налоговая ставка устанавливается в размере 13 процентов;

- от исполнения трудовых обязанностей членами экипажей судов, плавающих под Государственным флагом Российской Федерации, в отношении которых налоговая ставка устанавливается в размере 13 процентов;

- от осуществления трудовой деятельности иностранными гражданами или лицами без гражданства, признанными беженцами или получившими временное убежище на территории Российской Федерации в соответствии с Федеральным законом «О беженцах», в отношении которых налоговая ставка устанавливается в размере 13 процентов.

Налоговая ставка устанавливается в размере 9 процентов в отношении доходов в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 1 января 2007 года, а также по доходам учредителей доверительного управления ипотечным покрытием, полученным на осно-

вании приобретения ипотечных сертификатов участия, выданных управляющим ипотечным покрытием до 1 января 2007 года.

Налоговая ставка устанавливается в размере 30 процентов в отношении доходов по ценным бумагам (за исключением доходов в виде дивидендов), 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 предоставлена налоговому агенту в соответствии с требованиями статьи 214.6 НК РФ.

## НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ

Налогоплательщиками налога на прибыль организаций (далее в настоящей главе – налогоплательщики) признаются:

- российские организации;
- иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства и (или) получающие доходы от источников в Российской Федерации.

Организации, являющиеся ответственными участниками консолидированной группы налогоплательщиков, признаются налогоплательщиками в отношении налога на прибыль организаций по этой консолидированной группе налогоплательщиков.

Не признаются налогоплательщиками FIFA (Federation Internationale de Football Association) и дочерние организации FIFA, указанные в Федеральном законе «О подготовке и проведении в Российской Федерации чемпионата мира по футболу FIFA 2018 года, Кубка конфедераций FIFA 2017 года и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации».

Не признаются налогоплательщиками конфедерации, национальные футбольные ассоциации, производители медиаинформации FIFA, поставщики товаров (работ, услуг) FIFA, указанные в Федеральном законе «О подготовке и проведении в Российской Федерации чемпионата мира по футболу FIFA 2018 года, Кубка конфедераций FIFA 2017 года и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» и являющиеся иностранными организациями, в отношении доходов, полученных при осуществлении ими деятельности, связанной с осуществлением мероприятий, определенных указанным Федеральным законом.

Объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций (далее в настоящей главе – налог) признается прибыль, полученная налогоплательщиком.

Налоговая ставка устанавливается в размере 20 процентов, если иное не установлено НК РФ.

Налоговым периодом по налогу признается календарный год.

Отчетными периодами по налогу признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

### 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 объектам водных биологических ресурсов, признаются организации и физические лица, в том числе индивидуальные предприниматели, получающие в установленном порядке разрешение на добычу объектов животного мира на территории Российской Федерации.

Плательщиками сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов признаются организации и физические лица, в том числе индивидуальные предприниматели, получающие в установленном порядке разрешение на добычу (вылов) водных биологических ресурсов во внутренних водах, в территориальном море, на континентальном шельфе Российской Федерации и в исключительной экономической зоне Российской Федерации, а также в Азовском, Каспийском, Баренцевом морях и в районе архипелага Шпицберген.

Объектами обложения признаются:

- объекты животного мира в соответствии с перечнем, установленным пунктом 1 статьи 333.3 НК РФ, изъятие которых из среды их обитания осуществляется на основании разрешения на добычу объектов животного мира, выдаваемого в соответствии с законодательством Российской Федерации;

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

### ВОДНЫЙ НАЛОГ

Налогоплательщиками водного налога признаются организации и физические лица, в том числе индивидуальные предприниматели, осуществляющие пользование водными объектами, подлежащее лицензированию в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Не признаются налогоплательщиками организации и физические лица, осуществляющие водопользование на основании договоров водопользования или решений о предоставлении водных объектов в пользование, соответственно заключенных и принятых после введения в действие Вод-

ного кодекса Российской Федерации.

Объектами налогообложения водным налогом, если иное не предусмотрено НК РФ, признаются следующие виды пользования водными объектами:

- 1) забор воды из водных объектов;
- 2) использование акватории водных объектов, за исключением лесосплава в плотках и кошелях;
- 3) использование водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики;
- 4) использование водных объектов для целей сплава древесины в плотках и кошелях.

Не признаются объектами налогообложения:

1) забор из подземных водных объектов воды, содержащей полезные ископаемые и (или) природные лечебные ресурсы, а также термальных вод;

2) забор воды из водных объектов для обеспечения пожарной безопасности, а также для ликвидации стихийных бедствий и последствий аварий;

3) забор воды из водных объектов для санитарных, экологических и судоходных попусков;

4) забор морскими судами, судами внутреннего и смешанного (река - море) плавания

воды из водных объектов для обеспечения работы технологического оборудования;

5) забор воды из водных объектов и использование акватории водных объектов для рыбоводства и воспроизводства водных биологических ресурсов;

6) использование акватории водных объектов для плавания на судах, в том числе на маломерных плавательных средствах, а также для разовых посадок (взлетов) воздушных судов;

7) использование акватории водных объектов для размещения и стоянки плавательных средств, размещения коммуникаций, зданий, сооружений, установок и оборудования для осуществления деятельности, связанной с охраной вод и водных биологических ресурсов, защитой окружающей среды от вредного воздействия вод, а также осуществление такой деятельности на водных объектах;

8) использование акватории водных объектов для проведения государственного мониторинга водных объектов и других природных ресурсов, а также геодезических, топографических, гидрографических и поисково-съёмочных работ;

9) использование акватории водных объектов для размещения и строительства гидротехнических сооружений гидроэнергетического, мелиоративного, рыбохозяйственного, воднотранспортного, водопроводного

назначения и для целей водоотведения;

10) использование акватории водных объектов для организованного отдыха организациями, предназначенными исключительно для содержания и обслуживания инвалидов, ветеранов и детей;

11) использование водных объектов для проведения дноуглубительных и других работ, связанных с эксплуатацией судоходных водных путей и гидротехнических сооружений;

12) пользование водными объектами для обеспечения нужд обороны страны и безопасности государства;

13) забор воды из водных объектов для орошения земель сельскохозяйственного назначения (включая луга и пастбища), полива садоводческих, огороднических, дачных земельных участков, земельных участков личных подсобных хозяйств граждан, для водопоя и обслуживания скота и птицы, которые находятся в собственности сельскохозяйственных организаций и граждан;

14) забор из подземных водных объектов шахтно-рудничных и коллекторно-дренажных вод;

15) использование акватории водных объектов для рыболовства и охоты.

Налоговым периодом признается квартал.

## ГОСУДАРСТВЕННАЯ ПОШЛИНА

Государственная пошлина – сбор, взимаемый с лиц, указанных в статье 333.17 НК РФ, при их обращении в государственные органы, органы местного самоуправления, иные органы и (или) к должностным лицам, которые уполномочены в соответствии с законодательными актами Российской Федерации, законодательными актами субъектов Российской Федерации и нормативными правовыми актами органов местного самоуправления, за совершением в отношении этих лиц юридически значимых действий, предусмотренных настоящей главой, за исключением действий, совершаемых консульскими учреждениями Российской Федерации.

Плательщиками государственной пошлины признаются:

- 1) организации;
- 2) физические лица.

## НАЛОГ НА ДОБЫЧУ ПОЛЕЗНЫХ ИСКОПАЕМЫХ

Налогоплательщиками налога на добычу полезных ископаемых (далее – налогоплательщики) признаются организации и индивидуальные предприниматели, признаваемые пользователями недр в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Налогоплательщиками признаются организации, сведения о которых внесены в единый государственный реестр юридических лиц на основании

статьи 19 Федерального закона от 30 ноября 1994 года N 52-ФЗ «О введении в действие части первой Гражданского кодекса Российской Федерации», признаваемые пользователями недр в соответствии с законодательством Российской Федерации, а также на основании лицензий и иных разрешительных документов, действующих в порядке, установленном статьей 12 Федерального конституционного закона от 21 марта 2014 года N 6-ФКЗ «О принятии в Российскую Федерацию Республики Крым и образовании в составе Российской Федерации новых субъектов – Республики Крым и города федерального значения Севастополя».

Налогоплательщики подлежат постановке на учет в качестве налогоплательщика налога на добычу полезных ископаемых (далее в настоящей главе – налог) по месту нахождения участка недр, предоставленного налогоплательщику в пользование в соответствии с законодательством Российской Федерации, если иное не предусмотрено пунктом 2 настоящей статьи в течение 30 календарных дней с момента государственной регистрации лицензии (разрешения) на пользование участком недр. При этом для целей настоящей главы местом нахождения участка недр, предоставленного налогоплательщику в пользование, признается территория субъекта (субъектов) Российской Федерации, на которой (которых) расположен участок недр.

Организация, сведения о которой внесены в единый государственный реестр юридических лиц на основании статьи 19 Федерального закона от 30 ноября 1994 года N 52-ФЗ «О введении в действие части первой Гражданского кодекса Российской Федерации», признаваемая пользователем недр на основании лицензий и иных разрешительных документов, действующих в порядке, установленном статьей 12 Федерального конституционного закона от 21 марта 2014 года N 6-ФКЗ «О принятии в Российскую Федерацию Республики Крым и образовании в составе Российской Федерации новых субъектов – Республики Крым и города федерального значения Севастополя», обязана в срок до 1 февраля 2015 года представить копии указанных документов с переводом на русский язык, заверенным в установленном порядке, в налоговый орган по месту нахождения организации, если участок (участки) недр и место нахождения расположены на территориях Республики Крым и (или) города федерального значения Севастополя, или в налоговый орган по месту нахождения участка недр. В случае если налогоплательщику предоставлены в пользование несколько участков недр, указанные документы представляются в налоговый орган по месту нахождения одного из участков недр, определяемого этой организацией самостоятельно.

Налоговый орган в тот же срок обязан выдать (направить) организации уведомление о постановке на учет в налоговом органе, подтверждающее постановку на учет в качестве налогоплательщика налога на добычу полезных ископаемых.

Объектом налогообложения налогом на добычу полезных ископаемых (далее – налог), если иное не предусмотрено НК РФ, признаются:

1) 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. В целях настоящей главы залежью углеводородного сырья признается объект учета запасов одного из видов полезных ископаемых, указанных в подпункте 3 пункта 2 статьи 337 НК РФ (за исключением попутного газа), в государственном балансе запасов полезных ископаемых на конкретном участке недр, в составе которого не выделены иные объекты учета запасов;

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

3) полезные ископаемые, 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.

1) 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. В целях настоящей главы залежью углеводородного сырья признается объект учета запасов одного из видов полезных ископаемых, указанных в подпункте 3 пункта 2 статьи 337 настоящего Кодекса (за исключением попутного газа), в государственном балансе запасов полезных ископаемых на конкретном участке недр, в составе которого не выделены иные объекты учета запасов;

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

3) полезные ископаемые, 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.

Налоговым периодом признается календарный месяц.

Сумма налога, подлежащая уплате по итогу налогового периода, уплачивается не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим нало-

говым периодом.

## **§2. О собственнике средств, поступающих от сбора федеральных налогов и иных обязательных платежей**

В настоящее время актуальным, но мало изученным является вопрос о собственнике денежных средств, поступающих на счета федерального бюджета.

Статья 12 Налогового кодекса РФ, вступившего в действие с 1 января 1999 г., определяет, что федеральными признаются налоги и сборы, устанавливаемые Кодексом и обязательные к уплате на всей территории РФ.

Кроме отчислений от федеральных налогов и сборов, в бюджеты субъектов РФ, в порядке межбюджетного регулирования, производятся перечисления сумм дотаций, субвенций, а также отчислений из фонда финансовой поддержки регионов. Обязательность данных перечислений установлена законодательно и дополнительно ежегодно санкционируется федеральным законом о федеральном бюджете. Дотации и субвенции в соответствии с Бюджетным кодексом РФ от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ – это средства федерального бюджета, безвозмездно и безвозвратно предоставляемые нижестоящему бюджету на покрытие текущих расходов и на осуществление определенных целевых расходов соответственно. До введения в действие Бюджетного кодекса понятие субвенции определялось Законом РФ от 15 июля 1992 г. № 3303-1 «О субвенциях республикам в составе Российской Федерации, краям, областям, автономной области, автономным округам, городам Москве и Санкт-Петербургу» как «фиксированный объем государственных средств, выделяемых на безвозмездной основе для целевого финансирования (возмещения) расходов бюджетов национально – государственных и административно – территориальных образований». Дотация, в отличие от субвенции, выделяется единовременно и без целевого назначения. Согласно Закону дотация предоставляется в случаях, если закрепленных и регулирующих источников недостаточно для формирования минимального бюджета региона (субъекта).

Понятие трансфертов применительно к бюджетной сфере в Российской Федерации употребляется с 1994 г. как перевод средств в бюджеты нижестоящего территориального уровня из фонда финансовой поддержки регионов. Доля в данном фонде каждой территории, нуждающейся в финансовой помощи, устанавливается расчетным путем. Сам фонд образуется в составе вышестоящего бюджета на нормативной основе. Средства фонда формируются за счет процентных отчислений от фактически поступающих федеральных налогов и сборов. Формирование федерального фонда финансовой поддержки закрепляется федеральным законом о федеральном бюджете на соответствующий год.

Таким образом, в бюджеты субъектов РФ, помимо региональных налогов и сборов, вводимых органами власти субъектов РФ и обязательных к

уплате на их территории, из федерального бюджета поступают:

- отчисления от федеральных налогов и сборов;
- отчисления из федерального фонда финансовой поддержки регионов (трансферты);
- суммы субвенций и дотаций.

Обязательность всех вышеперечисленных форм федеральной финансовой поддержки установлена законодательно, т.е. регионы обладают «законным правом» на федеральные деньги. Но данные права, при юридическом анализе возникающих здесь отношений собственности, весьма ограничены, что влечет за собой соответствующие правовые последствия.

### ***Тема: Региональные и местные налоги***

#### **§1. Сущность классификация региональных и местных налогов в налоговой системе Российской Федерации**

*Региональными* признаются налоги и сборы, устанавливаемые Кодексом и законами субъектов Российской Федерации, вводимые в действие в соответствии с Налоговым Кодексом законами субъектов Российской Федерации и обязательные к уплате на территориях соответствующих субъектов РФ. При установлении регионального налога законодательными (представительными) органами субъектов РФ определяются следующие элементы налогообложения:

- налоговые ставки в пределах, установленных настоящим Кодексом;
- порядок и сроки уплаты налога;
- формы отчетности по данному региональному налогу.

Другие элементы устанавливаются Налоговым кодексом РФ. При установлении регионального налога законодательными (представительными) органами субъектов РФ могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком.

К региональным налогам и сборам относятся:

- налог на имущество организаций;
- налог с продаж;
- налог на игорный бизнес;

При ведении в действие налога на недвижимость прекращается действие на территории соответствующего субъекта РФ налога на имущество организаций, налога на имущество физических лиц и земельного налога.

*Местными* признаются налоги и сборы, устанавливаемые Налоговым кодексом и нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления, вводимые в действие в соответствии с настоящим Кодексом нормативными правовыми актами представительных орга-

нов местного самоуправления и обязательные к уплате на территориях соответствующих муниципальных образований.

При установлении местного налога представительными органами местного самоуправления в нормативных правовых актах определяются следующие элементы налогообложения:

- налоговые ставки в пределах, установленных настоящим Кодексом;
- порядок и сроки уплаты налога;
- формы отчетности по данному местному налогу.

Иные элементы устанавливаются Налоговым кодексом РФ. При установлении местного налога представительными органами местного самоуправления могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком. К местным налогам относятся:

- земельный налог;
- налог на имущество физических лиц;
- местные торговые сборы.

## **§2. Региональные налоги: установление, отчетность**

В настоящее время перечень региональных налогов установлен главой 14 «Региональные налоги и сборы» НК РФ, которая к региональным налогам и сборам относит налог на имущество организаций, налог на недвижимость, дорожный налог, транспортный налог, налог с продаж, налог на игорный бизнес, региональные лицензионные сборы.

Согласно п.3 ст.12 НК РФ региональными признаются налоги и сборы, устанавливаемые настоящим Кодексом и законами субъектов Российской Федерации, вводимые в действие в соответствии с настоящим Кодексом законами субъектов Российской Федерации и обязательные к уплате на территориях соответствующих субъектов Российской Федерации. При установлении регионального налога законодательными (представительными) органами субъектов Российской Федерации определяются следующие элементы налогообложения: налоговые ставки в пределах, установленных НК РФ, порядок и сроки уплаты налога, а также формы отчетности по данному региональному налогу. Иные элементы налогообложения устанавливаются НК РФ. При установлении регионального налога законодательными (представительными) органами субъектов Российской Федерации могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком.

С учетом изложенного региональный налог обязателен к уплате на территории того субъекта Российской Федерации, где он введен законом соответствующего субъекта Российской Федерации. Региональный налог должен соответствовать положениям части второй НК РФ. С учетом ст.17 НК РФ должны быть определены: объект налогообложения;

- налоговая база;

- налоговый период;
- налоговая ставка;
- порядок исчисления и сроки уплаты налога.

Часть вторая НК РФ содержит разд. IX «Региональные налоги и сборы», в котором гл.28 посвящена транспортному налогу, гл.29 – налогу на игорный бизнес, гл. 30 – налогу на имущество организаций. Транспортный налог и налог на имущество организаций являются одними из самых распространенных налогов из уплачиваемых организацией.

Транспортный налог введен в действие Федеральным законом от 24.07.2002 N 110-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации» с учетом положений ст.21 этого Закона с 31 августа 2002 г. Налог на имущество организаций введен в действие Федеральным законом от 11.11.2003 N 139-ФЗ «О внесении дополнения в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и внесении изменения и дополнения в статью 20 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», а также о признании утратившими силу актов законодательства Российской Федерации в части налогов и сборов» с учетом положений п.1 ст.4 этого Закона с 1 января 2004 г.

Основные элементы налогообложения установлены непосредственно гл.28 «Транспортный налог» и гл.30 «Налог на имущество организаций» НК РФ. Законодательные (представительные) органы власти субъекта Российской Федерации в своих законодательных актах должны определить только те элементы налогов, право на определение которых им прямо предоставлено НК РФ, – это формы отчетности по налогу, порядок и сроки уплаты налога, налоговая ставка в пределах, установленных НК РФ. Рассмотрим формы отчетности по транспортному налогу и налогу на имущество организаций, порядок их представления в налоговый орган и ответственность за несвоевременное представление отчетности.

#### *Транспортный налог*

Налоговый орган, в который подлежит представлению налоговая декларация. В соответствии со ст.ст.83 и 363 НК РФ налоговые декларации представляются налогоплательщиками в налоговый орган по месту нахождения транспортных средств.

Местом нахождения имущества согласно п.5 ст.83, действующему с 1 августа 2004 г. в ред. Федерального закона от 29.06.2004 N 58-ФЗ, признается:

- для морских, речных и воздушных транспортных средств – место (порт) приписки или место государственной регистрации, а при отсутствии таковых – место нахождения (жительства) собственника имущества;

- для транспортных средств, не указанных в пп.1 настоящего пункта, – место государственной регистрации, а при отсутствии такового – место нахождения (жительства) собственника имущества.

Таким образом, налоговый орган, в который подлежит представлению налоговая декларация по транспортному налогу, определяется в зависимости от вида транспортного средства, который находится в собственности налогоплательщика.

Форма отчетности по транспортному налогу. В соответствии со ст.356 НК РФ транспортный налог устанавливается настоящим Кодексом и законами субъектов Российской Федерации о налоге, вводится в действие в соответствии с настоящим Кодексом законами субъектов Российской Федерации о налоге и обязателен к уплате на территории соответствующего субъекта Российской Федерации. Вводя налог, законодательные (представительные) органы субъекта Российской Федерации определяют ставку налога в пределах, установленных настоящим Кодексом, порядок и сроки его уплаты, форму отчетности по данному налогу.

#### *Налог на имущество организаций*

Налоговый орган, в который подлежит представлению налоговая декларация. В соответствии со ст.372 НК РФ налог на имущество организаций устанавливается настоящим Кодексом и законами субъектов Российской Федерации, вводится в действие в соответствии с настоящим Кодексом законами субъектов Российской Федерации и с момента введения в действие обязателен к уплате на территории соответствующего субъекта Российской Федерации. Устанавливая налог, законодательные (представительные) органы субъектов Российской Федерации определяют налоговую ставку в пределах, установленных настоящей главой, порядок и сроки уплаты налога, форму отчетности по налогу. Согласно ст.83 НК РФ налогоплательщики подлежат постановке на учет в налоговых органах по месту нахождения принадлежащего им недвижимого имущества.

Таким образом, налогоплательщик (организация), имеющий объект недвижимости, подлежит постановке на учет в соответствующих налоговых органах субъекта Российской Федерации по месту нахождения данного объекта недвижимости.

Согласно ст.80 НК РФ налоговая декларация представляется в налоговый орган по месту учета налогоплательщика по установленной форме на бумажном носителе или в электронном виде в соответствии с законодательством Российской Федерации. Статьей 386 НК РФ предусмотрено, что налогоплательщики обязаны представлять в налоговые органы по своему местонахождению, по местонахождению каждого своего обособленного подразделения, имеющего отдельный баланс, а также по местонахождению каждого объекта недвижимого имущества налоговые расчеты по авансовым платежам по налогу и налоговую декларацию по налогу.

### **§3. Местные налоги, их сущность и виды**

Местные налоги – это налоги и сборы, поступающие в доход местных бюджетов и (или), устанавливаемые местными органами власти и взимаемые на подведомственной им территории.

Местные налоги взимаются на всей территории Российской Федерации. К местным относятся следующие виды налогов:

1. Налог на имущество с физических лиц. Сумма платежей по налогу зачисляется в местный бюджет по месту нахождения (регистрации) объекта налогообложения.

2. Земельный налог. Порядок зачисления поступлений по налогу в соответствующий бюджет определяется законодательством о земле.

Федеральным законом от 31.07.1998 №150-ФЗ установлено, что с введением в действие представительными органами власти субъектов Российской Федерации налога с продаж на территориях соответствующих субъектов Российской Федерации не взимаются следующие налоги

1. Налог на строительство объектов производственного назначения в курортной зоне.

2. Курортный сбор.

3. Сбор за право торговли.

4. Налог на перепродажу автомобилей, вычислительной техники и персональных компьютеров.

5. Сбор с владельцев собак.

6. Лицензионный сбор за право торговли вино-водочными изделиями.

7. Лицензионный сбор за право проведения местных аукционов и лотерей.

8. Сбор за выдачу ордера на квартиру.

9. Сбор за парковку автотранспорта.

10. Сбор за право использования местной символики.

11. Сбор за участие в бегах на ипподромах.

12. Сбор за выигрыш на бегах.

13. Сбор с лиц, участвующих в игре на тотализаторе на ипподроме.

14. Сбор со сделок, совершаемых на биржах, за исключением сделок, предусмотренных законодательными актами о налогообложении операций с ценными бумагами.

15. Сбор за право проведения кино- и телесъемок.

16. Сбор за уборку территории населенных пунктов.

17. Сбор за открытие игорного бизнеса (установка игровых автоматов и другого оборудования с вещевым или денежным выигрышем, карточных столов, рулетки и иных средств для игры).

#### *Налог на имущество граждан*

Плательщиками налога являются граждане РФ, иностранные граждане и лица без гражданства (далее именуемые «граждане, имеющие на

территории России в собственности следующее имущество: жилые дома, квартиры, дачи, гаражи и иные строения, помещения и сооружения (далее именуемые «строения, помещения и сооружения»), а также моторные лодки, вертолеты, самолеты и другие транспортные средства, за исключением автомобилей, мотоциклов и других самоходных машин и механизмов на пневмоходу.

Налог на имущество граждан исчисляется налоговым органом по месту нахождения (регистрации) объектов налогообложения, при этом выписывается платежное извещение, которое вручается плательщику налога. В случае, когда гражданин не проживает в месте нахождения строения, помещения и сооружения, а также в месте регистрации транспортного средства, платежное извещение на уплату исчисленного налога направляется гражданину по месту его жительства либо лицу, которое уполномочено плательщиком управлять принадлежащим ему строением, помещением, сооружением, с указанием бюджетного счета, на который зачисляются платежи по этому налогу.

За перечисленное выше имущество, не имеющее собственника, собственник которого не известен или учитываемое налоговыми службами как бесхозное, налог не взимается.

За строения, помещения, сооружения, находящиеся в общей долевой собственности нескольких граждан, налог на имущество уплачивается каждым из этих граждан соразмерно его доле в этих строениях, помещениях и сооружениях.

За транспортное средство, находящееся в собственности нескольких граждан, налог взимается с того лица, на имя которого зарегистрировано это транспортное средство.

За строения, помещения, сооружения, а также транспортные средства налог уплачивается независимо от того, эксплуатируется это имущество или нет.

Налоги на имущество физических лиц зачисляются в местный бюджет по месту нахождения (регистрации) объекта обложения.

От уплаты налогов на имущество освобождаются полностью:

- Герои Советского Союза, лица, награжденные орденом Славы трех степеней;
- инвалиды I и II групп;
- участники гражданской и Великой Отечественной войн, других боевых операций по защите бывшего СССР из числа военнослужащих, проходивших службу в воинских частях, штабах, учреждениях, входивших в состав действующей армии, и бывших партизан;
- лица вольнонаемного состава Советской Армии, Военно-Морского Флота, органов внутренних дел и государственной безопасности, занимавшие штатные должности в воинских частях, штабах и учреждениях, входивших в состав действующей армии в период Великой Отече-

ственной войны, либо лица, находившиеся в этот период в городах, участие в обороне которых засчитывается в выслугу лет для назначения пенсии на льготных условиях, установленных для военнослужащих частей действующей армии;

- лица, получившие льготы в соответствии с Закон РСФСР «О социальной защите граждан, подвергшихся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС».

### *Налог на землю*

Использование земли в Российской Федерации является платным.

**Формами платы за землю** являются:

- земельный налог;
- арендная плата;
- нормативная цена земли.

Собственники земли, землевладельцы и землепользователи, кроме арендаторов, облагаются ежегодным земельным налогом. За земли, переданные в аренду, взимается арендная плата. Для покупки и выкупа земельных участков в случаях, предусмотренных законодательством РФ, а также для получения под залог земли банковского кредита устанавливается нормативная цена земли.

Плательщиками земельного налога являются предприятия, объединения, организации и учреждения, а также граждане РФ, иностранные граждане и лица без гражданства, которым предоставлена земля в собственность, владение, пользование или в аренду на территории России.

Объектами обложения земельным налогом являются земельные участки, предоставленные юридическим лицам и гражданам (сельскохозяйственные угодья; земельные участки, предоставленные гражданам для ведения личного подсобного хозяйства, индивидуального жилищного строительства, индивидуального садоводства, огородничества животноводства, кооперативам граждан для садоводства, огородничества и животноводства, жилищного дачного, гаражного строительства, предпринимательской деятельности и иных целей; земли промышленности, транспорта, связи, других отраслей материального производства и непромышленной сферы).

Земельный налог взимается в расчете на год с облагаемой налогом земельной площади, предоставленной в установленном порядке юридическим лицам и гражданам собственность, владение или пользование, включая площадь, занятую строениями и сооружениями, а также с земельных участков, необходимых для содержания строений и сооружений.

От уплаты земельного налога полностью освобождаются:

- заповедники, национальные и дендрологические парки, ботанические сады;
- предприятия, граждане, занимающиеся традиционными промыслами в местах проживания и хозяйственной деятельности малочислен-

ных народов и этнических групп, а также народными художественными промыслами и народными ремеслами в местах их традиционного бытования;

- научные организации, опытные, экспериментальные и учебно-опытные хозяйства научно-исследовательских учреждений и учебных заведений сельскохозяйственного и лесохозяйственного профиля за земельные участки, непосредственно используемые для научных и учебных целей, а также для испытания сортов сельскохозяйственных и лесохозяйственных культур;

- учреждения искусства и кинематографии, образования, здравоохранения, финансируемые за счет госбюджета либо за счет средств профсоюзов (за исключением курортных учреждений), государственные органы охраны природы и памятников истории и культуры, а также религиозные объединения, на земле которых находятся используемые ими культовые здания, охраняемые государством как памятники истории, культуры и архитектуры;

- предприятия, учреждения, организации и граждане, получившие для сельскохозяйственных нужд нарушенные земли (требующие рекультивации), на первые 10 лет пользования;

- участники инвалиды Великой Отечественной войны, событий в Афганистане, других боевых операций по защите СССР из числа военнослужащих, проходивших службу в воинских частях, штабах и учреждениях, входивших в состав действующей армии, и бывших партизан, а также лиц, приравненных к ним на основании Постановления Правительства РФ. Льгота предоставляется на основании «Удостоверения участника войны»;

- инвалиды войны, труда, инвалиды детства, инвалиды по зрению независимо от их групп инвалидности, участникам ликвидации аварии на Чернобыльской АЭС, а также лиц, приравненных к ним на основании Постановления Правительства РФ. Льгота предоставляется на основании «Удостоверения инвалида Отечественной войны», «Удостоверения инвалида о праве на льготы», пенсионного удостоверения или справки врачебно-трудовой экспертной комиссии;

- учреждения культуры, физической культуры и спорта, туризма, спортивно-оздоровительной направленности и спортивные сооружения (за исключением деятельности не по профилю спортивных сооружений, физкультурно-спортивных учреждений) независимо от источника финансирования;

- высшие учебные заведения, научно-исследовательские учреждения, предприятия и организации Российской академии наук. Российской академии медицинских наук. Российской академии сельскохозяйственных наук, Российской академии образования, государственные научные центры, а также высшие учебные заведения и научно-исследовательские уч-

реждения министерств и ведомств РФ по перечню, утверждаемому Правительством РФ;

- государственные предприятия связи, обеспечивающие распространение (трансляцию) государственных программ телевидения и радиовещания, а также осуществляющие деятельность в интересах обороны РФ;
- земли, предоставляемые для обеспечения деятельности органов государственной власти и управления, а также Министерства обороны РФ;
- санаторно-курортные и оздоровительные учреждения, учреждения отдыха, находящиеся в государственной и муниципальной собственности.

### *Тема: Специальные налоговые режимы*

#### **§1. Понятие и общая характеристика специальных налоговых режимов**

Специальные налоговые режимы, применяемые в случаях и порядке, установленных Налоговым кодексом Российской Федерации, отличаются от общего режима налогообложения, предусмотренного Налоговым кодексом Российской Федерации и иными актами законодательства о налогах и сборах. Условия и порядок установления специальных налоговых режимов регламентируются частью второй Налогового кодекса Российской Федерации. При установлении специальных налоговых режимов элементы налогообложения, а также налоговые льготы определяются в порядке, предусмотренном Налоговым кодексом. Данными режимами не могут вводиться более жесткие условия налогообложения по сравнению с общими условиями.

Особый порядок исчисления и уплаты налогов допускает возможность применения системы специальных мер налогового регулирования. Содержание данных мер, случаи и конкретный порядок их применения установлены во второй (специальной) части Налогового кодекса Российской Федерации.

Свободные экономические зоны, функционирующие на основании различных нормативно-правовых актов, нашли широкое распространение в России. Создание свободных экономических зон направлено на привлечение зарубежных и российских инвестиций с целью ускорения экономического роста, расширения экспортного потенциала, эффективного использования природных, материальных и трудовых ресурсов определенных зон Российской Федерации. Для достижения указанных целей в свободных экономических зонах, как правило, действуют льготные налоговый и таможенный режимы, а также упрощенный порядок осуществления экспортно-импортных операций, что создает благоприятные условия для укрепления и развития хозяйствующих субъектов свободных экономических зон.

Необходимо отметить, что специальные налоговые режимы базируются на необходимости правового регулирования деятельности хозяйствующих субъектов в особых условиях, которые предусматривают отличные от общего режима условия проживания граждан, регистрации и деятельности хозяйствующих субъектов на определенных территориях РФ. Отличительным признаком специальных налоговых режимов является и льготирование их субъектов, но, несмотря на то что оно проявляется как одна из основных составляющих функционирования, применяемые налоговые льготы не являются специальными, то есть распространяются не только на его субъекты. Предусмотренные законодательством о налогах и сборах льготы необходимо использовать с целью поддержки субъектов предпринимательства и компенсации "дополнительных" издержек, понесенных юридическими и физическими лицами в результате осуществления деятельности в условиях "особого" режима.

## **§2. Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог)**

Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог – далее ЕСХН) устанавливается НК РФ и применяется наряду с общим режимом налогообложения.

Переход на уплату ЕСХН или возврат к общему режиму налогообложения осуществляется организациями и индивидуальными предпринимателями добровольно и предусматривает:

1) для организаций - замену уплаты налога на прибыль организаций, НДС (за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации), налога на имущество организаций и единого социального налога уплатой ЕСХН;

2) для индивидуальных предпринимателей – замену уплаты налога на доходы физических лиц (в отношении доходов, полученных от осуществления предпринимательской деятельности), НДС (за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации), налога на имущество физических лиц (в отношении имущества, используемого для осуществления предпринимательской деятельности) и единого социального налога уплатой единого сельскохозяйственного налога.

Иные налоги и сборы уплачиваются организациями и предпринимателями, перешедшими на уплату ЕСХН, в соответствии с общим режимом налогообложения. Кроме того, в общем порядке уплачиваются и страховые взносы на обязательное пенсионное страхование.

Налогоплательщиками признаются сельскохозяйственные товаропроизводители, которыми признаются организации и индивидуальные предприниматели, производящие сельскохозяйственную продукцию и

(или) выращивающие рыбу, осуществляющие ее первичную и последующую (промышленную) переработку и реализующие эту продукцию и (или) рыбу, при условии, что в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) таких организаций или индивидуальных предпринимателей доля дохода от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции и (или) выращенной ими рыбы, включая продукцию ее первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства и (или) выращенной ими рыбы, составляет не менее 70%.

Не вправе перейти на уплату ЕСХН налогоплательщики: 1) занимающиеся производством подакцизных товаров; 2) переведенные на систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности; 3) имеющие филиалы и (или) представительства.

Сельскохозяйственные товаропроизводители, изъявившие желание перейти на уплату ЕСХН, подают в период с 20 октября по 20 декабря года, предшествующего году, начиная с которого они переходят на уплату ЕСХН, в налоговый орган по своему местонахождению (месту жительства) соответствующее заявление. Вновь созданные сельскохозяйственные товаропроизводители, изъявившие желание перейти на уплату ЕСХН, вправе подать заявление о переходе на уплату ЕСХН одновременно с подачей заявления о постановке на учет в налоговый орган. В этом случае они вправе перейти на уплату ЕСХН в текущем календарном году с момента постановки на учет в налоговом органе.

Объектом налогообложения признаются доходы налогоплательщика, уменьшенные на величину расходов. Организации при определении объекта налогообложения учитывают доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав, внереализационные доходы. Индивидуальные предприниматели при определении объекта налогообложения учитывают доходы, полученные от предпринимательской деятельности.

Налоговая база представляет собой денежное выражение доходов налогоплательщика, уменьшенных на величину расходов. При определении налоговой базы доходы и расходы определяются нарастающим итогом с начала налогового периода. Налогоплательщики вправе уменьшить налоговую базу на сумму убытка (превышения расходов над доходами), полученного по итогам предыдущих налоговых периодов. Такой убыток не может уменьшать налоговую базу более чем на 30%; сумма убытка, превышающая это ограничение, может переноситься на следующие налоговые периоды, но не более чем на 10 налоговых периодов.

Налоговым периодом признается календарный год, отчетным периодом - полугодие.

Налоговая ставка устанавливается в размере 6%.

Порядок исчисления и уплаты. ЕСХН исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. Налогопла-

тельщики по итогам отчетного периода исчисляют сумму авансового платежа по ЕСХН исходя из налоговой ставки и фактически полученных доходов, уменьшенных на величину расходов, рассчитанных нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания полугодия. Уплаченные авансовые платежи засчитываются в счет уплаты ЕСХН по итогам налогового периода.

Уплата ЕСХН и авансового платежа производится по местонахождению налогоплательщика не позднее срока, установленного для подачи налоговых деклараций за соответствующий период, то есть не позднее 25 дней со дня окончания отчетного периода – для авансового платежа; не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом, – для уплаты ЕСХН.

### **§3. Упрощенная система налогообложения**

Применение упрощенной системы налогообложения предусматривает замену уплаты целого ряда налогов уплатой единого налога, исчисляемого по результатам хозяйственной деятельности налогоплательщика за налоговый период. Так, уплата единого налога для организаций заменяет уплату налога на прибыль, налога на имущество и единого социального налога; для индивидуальных предпринимателей – уплату налога на доходы физических лиц (в отношении доходов, полученных от осуществления предпринимательской деятельности), налога на имущество (в отношении имущества, используемого для осуществления предпринимательской деятельности) и единого социального налога с доходов, полученных от предпринимательской деятельности, а также выплат и иных вознаграждений, начисляемых ими в пользу физических лиц. Кроме того, лица, перешедшие на упрощенную систему налогообложения, освобождаются от уплаты НДС (кроме «таможенного»). Иные налоги уплачиваются налогоплательщиками в соответствии с общим режимом налогообложения.

Переход к упрощенной системе налогообложения или возврат к общему режиму налогообложения осуществляется налогоплательщиками добровольно.

Налогоплательщиками признаются организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на упрощенную систему налогообложения.

Организация имеет право перейти на упрощенную систему налогообложения, если по итогам девяти месяцев того года, в котором организация подает заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения, доход от реализации не превысил 11 млн. рублей (без учета НДС).

Не вправе применять упрощенную систему налогообложения: организации, имеющие филиалы и (или) представительства; банки; страховщики; негосударственные пенсионные фонды; инвестиционные фонды; профессиональные участники рынка ценных бумаг; ломбарды; организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся производством подак-

цизных товаров, а также добычей и реализацией полезных ископаемых, за исключением общераспространенных полезных ископаемых; организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся игорным бизнесом; нотариусы, занимающиеся частной практикой; организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся участниками соглашений о разделе продукции; организации и индивидуальные предприниматели, переведенные на систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог); организации, в которых доля непосредственного участия других организаций составляет более 25%; организации и индивидуальные предприниматели, средняя численность работников которых за налоговый (отчетный) период превышает 100 человек; организации, у которых остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов, определяемая в соответствии с законодательством о бухгалтерском учете, превышает 100 млн. рублей.

Организации и индивидуальные предприниматели, изъявившие желание перейти на упрощенную систему налогообложения, подают в период с 1 октября по 30 ноября года, предшествующего году, начиная с которого налогоплательщики переходят на упрощенную систему налогообложения, в налоговый орган по месту своего нахождения (месту жительства) заявление. При этом организации в заявлении о переходе на упрощенную систему налогообложения сообщают о размере доходов за девять месяцев текущего года.

Вновь созданные организации и зарегистрированные индивидуальные предприниматели вправе подать заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения одновременно с заявлением о постановке на учет в налоговых органах. В этом случае они вправе применять упрощенную систему налогообложения в текущем календарном году с момента создания организации или с момента регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя.

Если по итогам налогового (отчетного) периода доход налогоплательщика превысит 15 млн. рублей или остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов превысит 100 млн. рублей, такой налогоплательщик считается перешедшим на общий режим налогообложения с начала того квартала, в котором было допущено это превышение.

Объектом налогообложения являются: 1) доходы налогоплательщика; 2) доходы налогоплательщика, уменьшенные на величину расходов. Выбор объекта налогообложения осуществляется налогоплательщиком самостоятельно. Объект налогообложения не может меняться в течение всего срока применения упрощенной системы налогообложения.

Выбор объекта налогообложения осуществляется налогоплательщиком до начала налогового периода, в котором впервые применена упрощенная система налогообложения. В случае изменения избранного объекта налогообложения после подачи заявления о переходе на упрощенную сис-

тему налогообложения налогоплательщик обязан уведомить об этом налоговый орган до 20 декабря года, предшествующего году, в котором впервые применена упрощенная система налогообложения.

Датой получения доходов признается день поступления средств на счета в банках и (или) в кассу, получения иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав (кассовый метод). Расходами налогоплательщиков признаются затраты после их фактической оплаты.

Налоговая база. Если объектом налогообложения являются доходы лица, налоговой базой признается денежное выражение таких доходов. Если объект налогообложения – доходы лица, уменьшенные на величину расходов, налоговой базой признается денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов.

Доходы и расходы, выраженные в иностранной валюте, пересчитываются в рубли по официальному курсу ЦБ РФ, установленному соответственно на дату получения доходов и (или) дату осуществления расходов. Доходы, полученные в натуральной форме, учитываются по рыночным ценам. При определении налоговой базы доходы и расходы определяются нарастающим итогом с начала налогового периода.

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

Налоговые ставки. Если объектом налогообложения выступают доходы, налоговая ставка устанавливается в размере 6%. Если объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов, налоговая ставка устанавливается в размере 15%.

Порядок исчисления и уплаты налога. Единый налог исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. Сумма налога по итогам налогового периода определяется налогоплательщиком самостоятельно. Уплаченные авансовые платежи по налогу засчитываются в счет уплаты налога по итогам налогового периода. Исчисление авансовых платежей производится следующим образом:

1) налогоплательщики, выбравшие в качестве объекта налогообложения доходы, по итогам каждого отчетного периода исчисляют сумму квартального авансового платежа по налогу исходя из ставки налога и фактически полученных доходов, рассчитанных нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответственно первого квартала, полугодия, девяти месяцев с учетом ранее уплаченных сумм квартальных авансовых платежей по налогу;

2) налогоплательщики, выбравшие в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, по итогам каждого отчетного периода исчисляют сумму квартального авансового платежа по налогу исходя из ставки налога и фактически полученных доходов, уменьшенных на величину расходов, рассчитанных нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответственно первого квартала,

полугодия, девяти месяцев с учетом ранее уплаченных сумм квартальных авансовых платежей по налогу.

Налог, подлежащий уплате по истечении налогового периода, уплачивается не позднее срока, установленного для подачи налоговых деклараций за соответствующий налоговый период, то есть не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом, для организаций, и не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом, для индивидуальных предпринимателей. Квартальные авансовые платежи по налогу уплачиваются не позднее 25-го числа первого месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.

#### **§4. Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности**

Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (далее – ЕНВД) вводится в действие законами субъектов РФ и может применяться по решению субъекта РФ в отношении следующих видов предпринимательской деятельности: оказания бытовых услуг; оказания ветеринарных услуг; оказания услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств; розничной торговли, осуществляемой через магазины и павильоны с площадью торгового зала по каждому объекту организации торговли не более 150 кв. метров, палатки, лотки и другие объекты организации торговли, в том числе не имеющие стационарной торговой площади; оказания услуг по хранению автотранспортных средств на платных стоянках; оказания услуг общественного питания, осуществляемых при использовании зала площадью не более 150 кв. метров; оказания автотранспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов, осуществляемых организациями и индивидуальными предпринимателями, эксплуатирующими не более 20 транспортных средств; распространения и (или) размещения наружной рекламы.

Законами субъектов РФ определяются: 1) порядок введения единого налога на территории субъекта РФ; 2) виды предпринимательской деятельности, в отношении которых вводится единый налог, в пределах перечня, установленного федеральным законодателем; 3) значения коэффициента К<sub>2</sub>.

Уплата организациями ЕНВД предусматривает замену уплаты налога на прибыль организаций (в отношении прибыли, полученной от предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом), налога на имущество организаций (в отношении имущества, используемого для ведения предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом) и единого социального налога (в отношении выплат, производимых физическим лицам в связи с ведением предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом).

Уплата индивидуальными предпринимателями ЕНВД предусматри-

вает замену уплаты налога на доходы физических лиц (в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом), налога на имущество физических лиц (в отношении имущества, используемого для осуществления предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом) и единого социального налога (в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом, и выплат, производимых физическим лицам в связи с ведением предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом).

Кроме того, организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся налогоплательщиками единого налога, не признаются налогоплательщиками НДС (за исключением «таможенного» НДС).

Исчисление и уплата иных налогов и сборов осуществляются налогоплательщиками в соответствии с общим режимом налогообложения.

Налогоплательщики, осуществляющие наряду с предпринимательской деятельностью, подлежащей налогообложению ЕНВД, иные виды предпринимательской деятельности, обязаны вести раздельный учет имущества, обязательств и хозяйственных операций в отношении предпринимательской деятельности, подлежащей налогообложению ЕНВД, и предпринимательской деятельности, в отношении которой налогоплательщики уплачивают налоги в соответствии с иным режимом налогообложения.

Налогоплательщиками являются организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие на территории субъекта РФ, в котором введен ЕНВД, предпринимательскую деятельность, облагаемую ЕНВД.

Объектом налогообложения является вмененный доход налогоплательщика, представляющий собой потенциально возможный доход налогоплательщика ЕНВД, рассчитываемый с учетом совокупности факторов, непосредственно влияющих на получение указанного дохода, и используемый для расчета величины ЕНВД по установленной ставке.

Налоговой базой для исчисления суммы ЕНВД признается 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.

Базовая доходность - это условная месячная доходность в стоимостном выражении на ту или иную единицу физического показателя, характеризующего определенный вид предпринимательской деятельности в различных сопоставимых условиях, которая используется для расчета величины вмененного дохода. Например, при оказании бытовых услуг базовая доходность определяется в зависимости от количества работников, включая индивидуального предпринимателя, и составляет 7500 рублей в месяц на одного работника; при оказании услуг по хранению автотранспортных средств на платных стоянках базовая доходность определяется в зависимо-

сти от площади стоянки и составляет 50 рублей в месяц на один квадратный метр. Подобным образом определяется базовая доходность и для других видов деятельности.

Базовая доходность корректируется (умножается) на коэффициенты К1, К2, К3. Корректирующие коэффициенты - это коэффициенты, показывающие степень влияния того или иного фактора на результат предпринимательской деятельности, облагаемой ЕНВД, а именно:

К1 – корректирующий коэффициент базовой доходности, учитывающий совокупность особенностей ведения предпринимательской деятельности в различных муниципальных образованиях, особенностей населенного пункта или места расположения, а также места расположения внутри населенного пункта;

К2 – корректирующий коэффициент базовой доходности, учитывающий совокупность особенностей ведения предпринимательской деятельности, в том числе ассортимент товаров (работ, услуг), сезонность, время работы, величину доходов, особенности места ведения предпринимательской деятельности и иные особенности. Значения корректирующего коэффициента К2 определяются для всех категорий налогоплательщиков субъектами РФ на календарный год и могут быть установлены в пределах от 0,01 до 1 включительно;

К3 – коэффициент-дефлятор, соответствующий индексу изменения потребительских цен на товары (работы, услуги) в Российской Федерации.

Налоговым периодом по ЕНВД признается квартал.

Налоговая ставка ЕНВД составляет 15% величины вмененного дохода.

Порядок и сроки уплаты единого налога. Сумма ЕНВД (в расчете на один месяц) рассчитывается по формуле:  $ЕНВД = ВД \times К1 \times К2 \times К3 \times 0,15 = (БД \times ФП) \times К1 \times К2 \times К3 \times 0,15$ , где ВД – вмененный доход; БД – базовая доходность; ФП – величина физического показателя; К1, К2, К3 – корректирующие коэффициенты; 15% – налоговая ставка.

Уплата ЕНВД производится налогоплательщиком по итогам налогового периода не позднее 25-го числа первого месяца следующего налогового периода. Налоговые декларации по итогам налогового периода представляются налогоплательщиками в налоговые органы не позднее 20-го числа первого месяца следующего налогового периода.

## **§5. Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции**

Соглашение о разделе продукции (далее – СРП) – это договор, в соответствии с которым Российская Федерация предоставляет субъекту предпринимательской деятельности (далее – инвестор) на возмездной основе и на определенный срок исключительные права на поиски, разведку, добычу минерального сырья на участке недр, указанном в СРП, и на веде-

ние связанных с этим работ, а инвестор обязуется осуществить проведение указанных работ за свой счет и на свой риск.

Система налогообложения при выполнении СРП основывается на замене уплаты федеральных, региональных и местных налогов и сборов разделом произведенной продукции, за исключением налогов и сборов, особенности уплаты которых предусмотрены главой 26.4 НК РФ. Размер доли продукции, передаваемой государству взамен уплаты ряда налогов и сборов, определяется в договорной порядке.

Данный налоговый режим распространяется согласно п. 1 ст. 346.35 НК РФ на СРП, отвечающие следующим условиям: 1) СРП заключены после проведения аукциона на условиях обычного налогового режима и признания такого аукциона несостоявшимся (в связи с отсутствием участников); 2) при прямом разделе доля государства составляет не менее 32%; 3) по условиям СРП при улучшении инвестиционных условий пропорция раздела может быть увеличена в пользу государства.

Согласно ст. 8 Федерального закона «О соглашениях о разделе продукции» предусматривается два варианта раздела продукции между государством и инвестором:

1) произведенная продукция подлежит разделу между государством и инвестором в соответствии с СРП, которое предусматривает 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 СРП; раздела между государством и инвестором прибыльной продукции, под которой понимается произведенная при выполнении соглашения продукция за вычетом части этой продукции, стоимостный эквивалент которой используется для уплаты налога на добычу полезных ископаемых, и компенсационной продукции за отчетный (налоговый) период; передачи инвестором государству принадлежащей ему в соответствии с условиями СРП части произведенной продукции или ее стоимостного эквивалента; получения инвестором произведенной продукции, принадлежащей ему в соответствии с условиями СРП.

В данном случае инвестор уплачивает следующие налоги и сборы: НДС; налог на прибыль организаций; единый социальный налог; налог на добычу полезных ископаемых; платежи за пользование природными ресурсами; плату за негативное воздействие на окружающую среду; плату за пользование водными объектами; государственную пошлину; таможенные сборы; земельный налог; акциз;

2) произведенная продукция подлежит разделу между государством и инвестором в соответствии с СРП, которое предусматривает условия и порядок: определения общего объема произведенной продукции и ее стоимости; раздела между государством и инвестором произведенной продукции или стоимостного эквивалента произведенной продукции и опре-

деления принадлежащих государству и инвестору долей произведенной продукции. Пропорции такого раздела определяются 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%); передачи государству принадлежащей ему в соответствии с условиями соглашения части произведенной продукции или ее стоимостного эквивалента; получения инвестором части произведенной продукции, принадлежащей ему в соответствии с условиями соглашения.

В данном случае инвестор уплачивает следующие налоги и сборы: единый социальный налог; государственную пошлину; таможенные сборы; НДС; плату за негативное воздействие на окружающую среду.

В обоих случаях инвестор освобождается от уплаты региональных и местных налогов и сборов в соответствии с гл. 26.4 НК РФ по решению соответствующего законодательного (представительного) органа государственной власти или представительного органа местного самоуправления.

Особенности исчисления и уплаты налога на добычу полезных ископаемых, налога на прибыль организаций и НДС при выполнении СРП в рамках данного специального налогового режима устанавливаются ст. ст. 346.37 – 346.39 НК РФ.

### *Тема: Налоговое право зарубежных стран*

#### **§1. Особенности правового регулирования налогообложения в зарубежных странах**

Западная юридическая наука располагает значительными теоретическими наработками в области налогового права. При этом особое внимание в ней традиционно уделяется изучению налога как правовой категории. В качестве его отличительных признаков обычно выделяют обязательный характер налогового платежа и возможность использовать принуждение для обеспечения исполнения налоговой обязанности. Внеэкономическое принуждение позволяет налоговой системе осуществлять крупномасштабную мобилизацию финансовых ресурсов.

В свою очередь, принудительный характер изъятия средств в уплату налогов предполагает неременное законодательное установление самого налогового обязательства. Налог не может быть установлен, изменен или отменен иначе как законом – этот основополагающий принцип налогового права закрепляется в конституциях большинства зарубежных стран. «Изначальное право устанавливать налоги принадлежит исключительно государству и осуществляется посредством закона» (ст. 133 конституции Испании); «Население подлежит обложению налогами в соответствии с законом» (ст. 30 Конституции Японии); «Ни один налог не может быть введен

и не может взиматься без действия формального закона, определяющего круг лиц, подлежащих обложению, уровень дохода, пространственные пределы, расходы и сделки или категории последних, на которые распространяется обложение» (ст. 78 конституции Греции).

Законодательные акты, содержащие налоговые нормы, представлены:

а) финансовыми законами, в первую очередь - законами, утверждающими бюджет, и многочисленными корректирующими бюджетными законами;

б) собственно налоговыми законами, в том числе налоговыми кодексами;

в) законами неналогового характера, которые содержат отдельные нормы, регулирующие налоговую систему (например, конституционными законами, определяющими порядок распределения налоговых поступлений между центральным и местным бюджетами).

Законы, содержащие налоговые нормы, принимаются, как правило, представительным органом – парламентом. При этом законодательство некоторых стран содержит прямой запрет выносить вопросы, связанные с налогообложением, на референдум (например, ст. 75 конституции Италии).

В Швеции допускается принятие налогового акта в форме решения парламентской комиссии. В соответствии с предписанием налогового закона и по предложению правительства на совместном заседании налоговой и финансовой комиссий может быть принято решение об изменении налоговых ставок или сроков взимания налога, за исключением ставок подоходного, поимущественного налога, а также налога на наследство и дарение. Такое решение принимается от имени Риксдага и облекается в форму закона.

Израильский закон о государственной экономике 1975 года (ст. 1) предусматривает: «Когда размеры налогов ... не установлены законом, они могут определяться решением Кнессета или уполномоченного на то парламентского комитета». Израильская модель «комитетского нормотворчества» предоставляет финансовому комитету парламента больший объем дискреционных полномочий по сравнению со шведским вариантом уже хотя бы потому, что не предусматривается процедура парламентского одобрения принятого комитетом решения.

Принцип законодательного оформления налога дополняется требованием регулярности пересмотра налоговых законов. Этот принцип позволяет налоговому законодательству лучше реагировать на изменения налоговой политики. Так, по французскому праву учрежденный однажды налог должен ежегодно подтверждаться текущим финансовым законом. В Норвегии предусматривается обязательная процедура подтверждения или пересмотра налогового законодательства по истечении срока полномочий парламента.

Общепризнанным является принцип юридического равенства граждан перед налоговым законом. Конституции зарубежных стран по этому вопросу исходят из того, что в области налогов никакие привилегии предоставляться не могут. Предоставление налоговых льгот отдельным категориям налогоплательщиков и персональные льготы должны обязательно оформляться законом: «Никто не может быть освобожден от уплаты налога или обложен дополнительными сборами, кроме как по закону» (Конституция Египта, ст. 119).

Принимая налоговые законы, парламент должен принимать во внимание принцип справедливого обложения налогами, также закрепленный во многих странах на конституционном уровне. «Государство предусматривает справедливое налогообложение, освобождая от обложения минимум для существования и облагая более высокими ставками более крупные имущества и доходы» (ст. 24 конституции Лихтенштейна). В ряде конституций при закреплении принципов налогового права акцент ставится на прогрессивном характере обложения. «Все обязаны участвовать в государственных расходах в соответствии со своими доходами. Налоговая система основывается на прогрессивном обложении» (ст. 53 конституции Италии). Принципы правового регулирования призваны гарантировать стабильность и последовательность налоговой политики правительства, оформляемой через принятие соответствующих нормативных актов. В то же время одного лишь закрепления перечисленных принципов в тексте конституции, недостаточно для того, чтобы гарантировать невозможность расхождения содержания отдельных налоговых документов с основополагающими началами правового регулирования налоговой системы. В некоторых случаях правительству, воспользовавшись политическим моментом или экономической конъюнктурой, удается провести через парламент законопроект, не только не соответствующий принципам налогового права, но и открыто им противоречащий. Как правило, подобные законы и подзаконные акты не отличаются долговечностью и после изменения породивших их обстоятельств отменяются.

Одним из важнейших правил, определяющих действие налоговой нормы во времени, является запрещение обратной силы закона. «Никакой налог... не может устанавливаться законом, имеющим обратную юридическую силу, распространяющуюся сверх предшествующего фискального года» (ст. 78 конституции Греции).

Законодательство ряда стран содержит некоторые особенности в правовом регулировании налогообложения в отношении фактора времени. Так, в американском праве в связи с реализацией долгосрочных инвестиционных проектов часто используется правило перехода, по которому в случае изменения в налоговом законодательстве после начала исполнения такого проекта объекты, попадающие под обложение новыми ставками, выводятся из-под действия вновь принятой налоговой нормы. По отноше-

нию к ним продолжают применяться прежние ставки. Законодательные акты Финляндии, Греции и некоторых других стран допускают, в порядке исключения, взимание налогов на импорт и потребление по новым ставкам с момента внесения проекта налогового закона в парламент. Если же законопроект не будет принят, налогоплательщик вправе потребовать возврат излишне уплаченного налога.

Практическое значение имеют особенности действия налоговой нормы в пространстве. Высокие налоговые ставки заставляют предпринимателей переводить капиталы в страны с более выгодными условиями налогообложения, именуемые налоговыми убежищами. Юридической предпосылкой укрывательства от национального налогового закона служит территориальная ограниченность налогового суверенитета государства.

Государство с высокими налоговыми ставками, откуда происходит отток капитала, пытается воспрепятствовать этому процессу не только экономически (например, через повышение процентной ставки, способствующей возвращению капитала в форме банковских вкладов), но и правовыми средствами, одним из которых является распространение своей налоговой юрисдикции за территориальные границы государства.

Если природа льготного режима налоговых убежищ кроется в существовании значительных различий внутреннего законодательства нескольких стран, то появление налоговых оазисов связано с созданием на территории одного государства районов, в пределах которых действуют специальные налоговые нормы (свободные порты, особые экономические зоны и т.д.).

Важным «техническим» принципом налогового права является запрет специализации (индивидуализации) налоговых поступлений, производный от принципа единства государственного бюджета. Его суть состоит в том, что налоговые доходы не предназначены для покрытия конкретных государственных расходов. Однако в последнее время зарубежное законодательство все чаще прибегает к практике учреждения целевых (специализированных) налогов, с помощью которых аккумулируются средства для финансирования заранее определенных программ (поступления от налога на бензин идут на строительство и эксплуатацию шоссейных дорог, за счет доходов от налога на продажу спиртных напитков существуют различные фонды медицинского обслуживания и социального страхования и т. д.). Как правило, средства от таких целевых налогов поступают на специальные счета казначейства, в различные специализированные фонды, дополнительные бюджеты.

Целевые налоги позволяют учесть психологический фактор, значение которого не должно недооцениваться. Так, было замечено, что граждане спокойнее переносят повышение налоговых ставок, когда им известно о целевом расходовании налогов. Кроме того, если налогоплательщик знает, что уплачиваемые налоги используются на конкретные цели в его

собственных интересах, становится легче бороться с уклонением от уплаты налогов.

Налоговое право зарубежных стран проводит четкое различие между налогом и сбором (пошлиной). Сбор является обязательным платежом за совершение государственным органом определенных действий. В отличие от этого налог взимается без встречного удовлетворения и не рассматривается как вознаграждение за оказанные услуги.

В большинстве случаев понятия «сбор» и «пошлина» используются как синонимы. Однако в некоторых странах закон различает эти категории. Так, по французскому праву пошлина взыскивается без установления соотношений со стоимостью оказанных услуг. При установлении же сбора фиксируется пропорция между его размером и стоимостью услуг, предоставленных плательщику государственным органом.

Юридические признаки налога позволяют отличать его от обязательных парафискальных платежей, появившихся в финансовом законодательстве Запада в начале 1930-х гг. Под парафискальностью понимают сбор, устанавливаемый из экономических и (или) социальных интересов в пользу юридических лиц публичного или частного права, не являющихся центральными органами государственной власти и местной администрацией (сборы на содержание торгово-промышленных палат, за право пользования радио- и телеприемником, взносы в Фонд жертв автомобильных катастроф и т.д.). Парафискальность устанавливается для финансирования строго определенных мероприятий, тогда как налоговые поступления могут покрывать любой утвержденный государственный расход. Для учреждения парафискальности иногда бывает достаточно принять подзаконный акт (во Франции, например, декрет Государственного совета).

Осуществление налоговым законодательством своей правоохранительной функции находит отражение в институте ответственности за налоговые правонарушения (деликты) - просрочку налоговых платежей, незаконное требование возвращения уплаченных налогов, искажение сведений в налоговой декларации и т.д.

Специфика налоговых деликтов состоит в том, что под их определение попадают как намеренные, так и в ряде случаев ненамеренные нарушения налогового законодательства, поскольку весьма трудно установить, является ли умышленным то или иное правонарушение в налоговой сфере. Так, случайная ошибка, допущенная при заполнении налоговой декларации в результате неточности, небрежности или забывчивости, может быть признана правонарушением. Однако санкция в этом случае должна предусматриваться менее жесткая, чем при аналогичном намеренном правонарушении.

Значительная часть всех налоговых деликтов приходится на правонарушения, связанные с сокрытием объекта обложения. В сфере предпринимательства эти правонарушения связаны с фальсификацией учета на

предприятиях, проявляющейся в ведении двойной бухгалтерии: готовится баланс, предъявляемый налоговой инспекции для установления облагаемой суммы дохода, и одновременно ведется отчетность, отражающая действительное состояние дел.

Эффективная борьба с сокрытием объекта налогообложения в сфере предпринимательства и торговли предполагает совершенствование законодательства о бухгалтерском учете и отчетности. Общее требование сводится к тому, что все сделки должны надлежащим образом оформляться, а соответствующие документы храниться в течение длительного периода времени. При подозрении в нарушении налоговых предписаний органы финансового (налогового) контроля вправе потребовать для ознакомления все необходимые документы и бухгалтерские книги, обязуясь при этом сохранять коммерческую тайну.

Совершенствование налогового контроля содействует профилактике правонарушений и укрепляет финансовую дисциплину в целом. В практике многих зарубежных стран заметно усилилась роль предварительного контроля. Заслуживает внимания практика рассылки персональных налоговых уведомлений, установления контрольной даты платежа и др. В отдельных странах (Швеция) практикуется выдача предварительного постановления органа финансового контроля, в котором устанавливается размер налоговых платежей по предполагаемым сделкам. В этом случае налогоплательщик может обжаловать в суде принятое решение еще до совершения самой сделки.

Наряду с превентивными мерами для борьбы с налоговыми правонарушениями используются различные санкции.

## **§2. Принципы налогообложения зарубежных стран**

1) Принцип законодательного оформления налога содержится в требовании регулярности пересмотра налоговых законов. Этот принцип позволяет налоговому законодательству лучше реагировать на изменения налоговой политики. Так, во Франции налог должен ежегодно подтверждаться текущим финансовым законом. В Норвегии предусматривается обязательная процедура подтверждения просмотра налогового законодательства по окончании срока полномочий парламента.

2) Общепризнанным является принцип юридического равенства граждан перед налоговым законом. Н-д, в конституции Нидерландов, Египта.

3) Принимая налоговые законы, парламент должен принимать во внимание принцип справедливого обложения налогами, который также закреплен на конституционном уровне. В ряде конституций при закреплении принципов налогового права акцент ставится на прогрессивном характере обложения. (Налоги должны быть реальные, независимые от социального статуса субъекта). Н-д, конституция Италии определяет, что все обязаны участвовать в государственных расходах в соответствии со своими дохо-

дами, налоговая система строится на прогрессивном обложении (социальная справедливость).

4) Одним из важных правил, определяет действие налоговой нормы во времени является запрет обратной силы закона, н-р, в Конституции Греции записано: «никакой налог не может устанавливаться законом, имеет обратную юридическую силу, распространяется более предыдущего фискального года».

Законодательство определенных государств содержит некоторые особенности в правовом регулировании налогообложения по отношению к фактору времени. Так, в американском праве в связи с реализацией долгосрочных инвестиционных проектов часто применяется правило перехода, по которому в случае изменения в налоговом законодательстве после начала такой программы объекты, подпадающие под обложение новым ставкам, выводятся из-под действия только принятой налоговой нормы. По отношению к ним продолжают применяться предыдущие ставки. Законодательство Финляндии, Греции и других стран допускает в порядке исключения взимания налогов на импорт и потребление по новым ставкам с момента внесения проекта налогового закона в парламент.

Большое значение имеют особенности действия налоговой нормы в пространстве. Высокие налоговые ставки заставляют предпринимателей переводить капиталы в страны с более выгодными условиями налогообложения, называются налоговыми убежищами.

5) Важным техническим принципом налогового права является запрет специализации (индивидуализации) налоговых поступлений. Его суть сводится к тому, что налоговые доходы не предназначены для покрытия конкретных государственных расходов. Однако в последнее время зарубежное законодательство прибегает к практике установления целевых налогов, с помощью которых аккумулируются средства для финансирования ранее определенных программ (н-р, поступления от налога на бензин идут на строительство шоссе дорог). Как правило, средства от целевых налогов поступают на специальные счета казначейства, в различные специализированные фонды, дополнительные бюджеты.

### **§3. Особенности налогового права зарубежных стран**

1. Разграничение понятий «налог» и «сбор». Налоговое право зарубежных стран проводит четкое разграничение между налогом и сбором. Сбор – обязательный платеж за совершение государственным органом определенных действий. В отличие от него налог взимается без встречного удовлетворения и не рассматривается как награда за предоставленные услуги.

В большинстве случаев понятие «сбор» и «пошлина» используются как синонимы. Однако в некоторых странах закон различает эти категории.

Юридические признаки налога позволяют отличать его от обязательных парафискалитетных платежей, появившихся в финансовом законодательстве в начале 1930 годов. Во парафискалитетом понимают сбор, который устанавливается по экономическим или социальным интересам в пользу юридических лиц частного или публичного права, которые не являются органами центральной государственной власти и местной администрации. Н-д, сборы на содержание торгово – промышленных палат.

2. Ответственность. Осуществление налоговым законодательством своей правоохранительной функции находит отражение в институте ответственности за совершенные налоговые правонарушения - отсрочку налоговых платежей, включение в налоговую декларацию фиктивных ведомостей и т.д. Специфика налоговых деликтов в том, что под их определение попадают умышленные и неумышленные нарушения финансового законодательства. Поскольку достаточно трудно установить, является преднамеренным то или иное правонарушение в налоговой системе, то выходят из презумпции налогоплательщика. Случайная ошибка, допущенная при заполнении налоговой декларации, будет признана преступлением. Однако санкция в этом случае менее жесткая, чем при умышленном правонарушении. Значительная часть всех налоговых деликтов приходится на правонарушения, связанные с сокрытием объекта налогообложения.

Эффективная борьба с сокрытием объекта налогообложения предусматривает совершенствование законодательства о бухгалтерском учете и отчетности. Совершенствования налогового контроля способствует профилактике правонарушений и укрепляет финансовую дисциплину. В практике многих зарубежных стран усилилась роль предварительного контроля.

3. Санкции. Наряду с этими мерами борьбы с налоговыми правонарушениями используются различные санкции. Анализируя законодательство зарубежных стран по вопросам налоговых санкции можно выделить два основных подхода:

1. «Американский» – характеризуется жестокостью наказаний, н-р, попытка уклониться от уплаты налога наказывается лишением свободы на срок до 5 лет. Налоговые санкции в законодательстве США моделируются так, что они носят имущественный характер (т.е. преобладают штрафы).

2. Для Европейского законодательства характерно более мягкое обхождение с нарушителями налоговых норм. В последнее время в Европе наблюдается выведение из сферы уголовного права целого ряда налоговых правонарушений. Часто санкции заменяются различными доплатами к налогам, которые устанавливаются не судами, а административными органами.

Интересной особенностью правового регулирования налогообложения в зарубежных странах является использование в этих целях не только норм финансового, но и других отраслей права. Это в первую очередь ка-

сается гарантий выполнения фискальных обязательств в гражданском обороте. В связи с этим в определенных государствах налоговые органы наделяются полномочиями по удовлетворению прав на недвижимость, регистрации транспортных средств и т.д.

Государственным предприятиям запрещено заключать соглашения с предпринимателями не оплативших налог. При оформлении банкротств судебный исполнитель следит за тем, чтобы требования по налоговым платежам были удовлетворены в первую очередь.

#### *Налоговая система США*

Налоговая система США похожа на российскую своим федеративным устройством. Она имеет 3 уровня: федеральный, уровень штатов и муниципальных образований.

Из характерных особенностей можно выделить следующие.

Федеральные налоги имеют прогрессивный характер, то есть с увеличением объекта налогообложения растет и налоговая ставка, «штатные» и местные налоги могут рассчитываться по регрессивной ставке.

Хотя налоговая система США состоит из 3 уровней, законодательство четко не делит действующие налоги на федеральные, налоги штатов и местные. Каждый штат имеет право утверждать собственные налоги, достаточно лишь соблюдать законодательные требования.

Одновременное обложение одними и теми же налогами федеральным правительством, властями штатов и местными органами управления. К примеру, население штата может уплачивать по 2 вида подоходного и поимущественного налога, 3 вида акциза в разные уровни бюджета. Компании уплачивают корпорационный налог на федеральном уровне. В большинстве штатов им еще придется платить этот же налог, но уже в бюджет штата.

Налоговая система США в основном ориентирована на прямые налоги. К примеру, такого налога, как НДС, в Соединенных Штатах нет, но практически в каждом штате обязателен к уплате налог с продаж.

В отличие от российской системы платежи на социальное обеспечение работников могут осуществлять не только компании, но и сами работники.

Большая часть налогов (около 70%) поступает в федеральный бюджет.

Итак, в качестве основных налогов, принятых в США, можно назвать:

Личный подоходный налог, который служит главным налоговым доходом федерального бюджета. Его также уплачивают физлица, которые ведут индивидуальный бизнес.

Поимущественный налог для физлиц и компаний.

Корпорационный налог для компаний (российский аналог налога на прибыль).

Акцизы (косвенный налог).

Налог с продаж (косвенный налог).

Налоги, начисляемые на оплату труда (взносы на социальное обеспечение).

Налог на ликвидацию безработицы.

В целом налоговая система США обеспечивает 30% ВВП страны. Налоговая нагрузка США признана одной из самых низких среди индустриальных стран.

### *Налоговая система Германии*

Налоговая система Германии является довольно сложной для восприятия иностранными пользователями. Это связано с большим количеством инструкций, каждая из которых действует на территории страны. Экономические эксперты связывают эту особенность немецкой системы с подходом властей Германии к вопросам налогообложения внутри страны. Они считают высокую налоговую нагрузку главным «гарантом» доходов государства. Налоговая система Германии – это «атлант» всей ее экономической системы, поэтому контролю над взиманием налогов уделяется пристальное внимание со стороны немецкого правительства.

О контроле налогообложения в России читайте в статье «Налоговый контроль в РФ: формы, методы и виды»

Зачастую даже местные жители не могут разобраться в разветвленной системе налогового законодательства. Поэтому им на помощь всегда готовы прийти частные специалисты – налоговые и финансовые консультанты, адвокаты, аудиторы.

Главный закон Германии, регулирующий налогообложение в стране, называется «Порядок взимания налогов». Немцы еще любят называть его налоговой «конституцией».

Немецкие налоги можно объединить в 3 группы:

- налоги на доходы: подоходный налог для физлиц, корпоративный налог и промысловый налог для юридических лиц;
- имущественные налоги: налог на землю, дарение и наследство;
- налоги на сделки и потребление: налог с приобретения недвижимого имущества, НДС.

Как и во многих других государствах, подоходный налог является основным источником налоговых поступлений в бюджет Германии (около 40%) и рассчитывается по прогрессивным ставкам. Минимальная ставка этого налога составляет 19%, максимальная – 53%. По таким же высоким ставкам облагаются и доходы юридических лиц – до 45% с прибыли. Поэтому налоги Германии в состоянии стабильно обеспечить большую часть доходов бюджета – около 80%.

Бюджет Германии является сводным и разделяется на 3 ступени:

Государственный (центральный) бюджет – до 50% всех налоговых поступлений зачисляется именно в него.

Бюджеты федеральных территорий (областей) – в них зачисляется около трети всех налоговых платежей.

И, наконец, городские и сельские бюджеты – они получают около 10% от уплачиваемых налогов.

### *Налоговая система Франции*

Налоговая система Франции известна тем, что именно в этой стране впервые был введен НДС в 1954 году. В настоящее время французское налогообложение является образцом стабильности в отношении установленных налогов и правил их применения. Ежегодно во Франции пересматриваются ставки по налогам из-за сложившейся нестабильной ситуации в экономике.

Как и налоги других стран, французские можно поделить на 2 вида: прямые и косвенные налоги.

Прямые налоги федерального значения включают в себя следующий перечень:

Налог на недвижимое имущество. Дополнительно во Франции действует налог на новую недвижимость. К примеру, приобретая квадратные метры в новостройке, рядовой француз может заплатить 19,6% от их стоимости в качестве налога. Эта сумма может быть возвращена владельцу недвижимости по истечении 20 лет при одном условии – в случае ее продажи владельцем. Возмещается налог в пропорциональном размере.

Подходный налог для физлиц. В отличие от других стран во Франции этот налог обеспечивает лишь пятую часть (20%) всех налоговых поступлений. Ставка налога имеет прогрессивный характер и может достигать до 52%. Налог действует с 1914 года.

Налог на прибыль юридических лиц. Он был принят сразу после окончания Второй мировой войны. Ставка составляет 33%.

Общий социальный налог. Одной из особенностей французского налогообложения является высокая ставка взносов на социальное обеспечение. Так государство обеспечивает исполнение своих социальных обязательств.

Солидарный налог на состояние. Он предназначен для финансирования государственных программ по выплате малоимущим слоям населения субсидий и других социальных пособий.

Также на федеральном уровне взимаются косвенные налоги:

- НДС;
- надбавка на бензин (налог обеспечивает до 9% налоговых поступлений в бюджет страны);
- акцизы на алкоголь, табак и спички;
- сборы на регистрацию услуг, марки, операции на бирже и другие.

Французские органы местного управления могут дополнительно взимать прямые (налоги на землю, налог на жилье, профессиональный налог на частную экономическую практику) и косвенные налоги (автотранспортный налог, сборы на электричество, за смену владельца собственности). В настоящее время во Франции рассматриваются законопроекты, которые дадут местным властям право на повышение ставок по местным налогам.

### *Налоговая система Великобритании*

Налоговая система Великобритании представлена 2 уровнями:

- уровень государственного (центрального) правительства;
- уровень местных правительств.

Центральное правительство взимает следующие налоги: подоходный, НДС, акцизы на табак, алкоголь и бензин, корпоративный налог, гербовый сбор, взносы на социальное страхование, в том числе обязательное медицинское страхование (ОМС). Местное налогообложение подразумевает налог на недвижимость коммерческой сферы, сборы за уличные парковки, государственные гранты и другие.

Как и во многих других европейских государствах, основным налогом в Великобритании является подоходный налог. Ставки по нему прогрессивные и зависят от вида дохода (банковский вклад, дивиденды, оплата труда и другие доходы). В целом они могут достигать до уровня в 40%. И здесь у англичан есть одна небольшая особенность. Все население страны делится на резидентов и нерезидентов (как и в России). Резиденты уплачивают налог со всех своих доходов, полученных на территории Великобритании и за ее пределами. Нерезиденты обязаны уплачивать подоходный налог с доходов, полученных ими в пределах страны.

Английская система налогообложения имеет одну очень интересную особенность, которая нам, гражданам РФ, может показаться несколько странной. Налоговый год в Великобритании начинается не 1 января, а 6 апреля и заканчивается 5 апреля следующего года. Это связано с переходом Великобритании с Юлианского календаря на Григорианский, из-за которого получилась разница в 11 дней. Поэтому английские власти, решив, что не хотят терять часть налогов, перенесли начало налогового периода на 5 апреля. С 1800 года первым днем налогового периода утверждено 6 апреля. Это дата и действует до сих пор.

Корпоративный налог предполагает налогообложение прибыли компаний. В стране принята система обложения налогом по 2 уровням. Она действует с 2006 года. Если компания получила прибыль в размере 1,5 млн фунтов и больше, то в этом случае применяется налоговая ставка 30%. Если доход составил менее 1,5 млн фунтов, то он облагается по ставке 19%.

Весьма необычным для российского восприятия является гербовый сбор. Он уплачивается не только при операциях по купле и продаже ценных бумаг. Ставка его составляет 0,5%. Также им облагается покупка объектов недвижимости. Ставка зависит от стоимости имущества, но не может быть более 7%.

### *Налоговая система Китая*

Налоговые системы стран восточной Азии всегда вызывали большой интерес у современных экономистов. История развития этих государств отличается от развития стран Европы ввиду своей закрытости. Поэтому экономические системы развивались по собственному пути, который отличается от представления европейцев.

Современная налоговая система Китая зародилась в начале 80-х годов прошлого столетия. В то время власти страны решились на ряд глобальных реформ и начали политику «открытости» внешнему миру. Поначалу главной задачей являлось привлечение иностранного капитала в виде инвестиций в китайскую экономику. В 90-х годах XX века в китайской экономике появились первые положительные «сдвиги», которые обеспечили ее стремительное развитие.

В настоящее время на территории Китая утверждено порядка 25 налогов, которые, в свою очередь, разделяются на 8 групп:

- Налоги с оборота или, проще говоря, косвенные налоги. В них включаются НДС, налог с продаж, на предпринимательскую деятельность и на потребление.

- Налоги на доходы (прибыль): налог на прибыль китайских предприятий, налог на прибыль иностранных предприятий, подоходный налог для населения.

- Ресурсные сборы включают в себя ресурсный налог и налог за пользование землями в городских поселениях.

- Налоги и сборы целевого назначения. Уже из названия этих налогов вытекает их предназначение. Они, как правило, направляются на решение определенных задач. К ним относится налог на строительство городских поселений, налог за использование сельскохозяйственных площадей, налог на инвестиции в основной капитал, налог на продажу земель.

- Имущественные платежи: имущественный налог, налог на недвижимость и на наследство.

- Налоги на определенные операции или действия. Они предназначены для налогообложения действий, связанных с использованием транспортом, в том числе водным, ценными бумагами, передачу имущества и гербовый сбор.

- Налоги сельскохозяйственной сферы. Фермеры признаются плательщиками налога на земледелие, выращивание скота.

- Таможенные пошлины. Их уплачивают с экспортной и импортной продукции при ввозе / вывозе за пределы Китая.

Налоговая нагрузка Китая имеет довольно высокий уровень. К примеру, доходы предприятий облагаются налогом на прибыль в размере 33%. Правда, для низкорентабельных компаний предусмотрены ставки 18% и 27%. Размер подоходного налога зависит от суммы получаемого дохода и облагается по прогрессивной шкале. Например, для доходов в диапазоне от 2 001 до 5 000 юаней действует ставка в размере 15%, для доходов от 40 001 до 60 000 юаней – 30%. Самая высокая ставка установлена для лиц, чьи доходы превышают 100 000 юаней – 45%.

Налог на потребление – это своеобразный вид НДС, который обычно устанавливается в развитых странах. Им облагается табачная, алкогольная, ювелирная, косметическая продукция, а также бензин и транспортные средства. Этот налог имеет достаточно высокие ставки обложения. Так, для алкогольной продукции ставка составит 25%. Самым «дорогим» объектом налогообложения является косметика. Ее облагают 30%.

#### *Налоговая система Японии*

Налоговая система Японии обладает рядом специфических особенностей, которые отличают ее от систем США и Европы. Япония – унитарное государство. Оно делится на 47 префектур и почти 2000 местных муниципалитетов. Из-за высокой степени автономности местные власти получают налоговых поступлений в несколько раз больше, чем центральные власти. Свобода местных префектур и муниципалитетов закреплена в Конституции Японии от 1947 года.

В Японии действует двухуровневая структура налогообложения. Все налоги можно разделить на государственные и местные.

Итак, на уровне государственного (центрального) правительства установлены следующие налоги:

- подоходный налог;
- налог на прибыль предприятий;
- налог на дарение и наследование;
- налог на потребление;
- акцизы;
- государственные пошлины и другие.

Как и во многих европейских странах и США, подоходный налог обладает прогрессивной шкалой ставок. Налоговые ставки находятся в диапазоне от 5 до 40%. Для налогообложения прибыли предприятий также приняты довольно высокие ставки в диапазоне от 22 до 30%, которые растут вместе с увеличением коммерческого дохода. К основной ставке дополнительно прибавляются ставки на доходы от прироста стоимости капитала – от 5 до 10%.

Налог на потребление, как и в Китае, представляет собой НДС, распространённый в индустриально развитых странах. Им облагается оборот на товары, услуги и работы. Ставка составляет всего лишь 5%.

К префектурному налогообложению относятся:

- налог за право проживания в префектуре;
- местный налог на потребление;
- налог на покупку недвижимости;
- акцизы;
- налог на автотранспорт и другие.

К налогам на уровне муниципалитетов можно отнести:

- налог за проживание на территории муниципалитета;
- акцизы;
- имущественный и земельный налоги;
- налог на топливо и другие.

Налог за право проживания на территории префектуры или муниципалитета, по сути, является местным видом подоходного налога для физлиц и налога на прибыль предприятий.

Сравнение налоговых систем зарубежных стран с российской системой

Сравнивая налоговые системы разных стран, можно отметить, что каждая из них развивалась по собственному пути. Каждое государство имеет собственную историю, устои и вековые традиции. Поэтому их экономические системы в целом формировались в разных условиях, что, конечно, наложило отпечаток на принципы построения налоговых систем, на взаимоотношения между властями государства и его налогоплательщиками.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В новой налоговой системе, исходя из Федерального устройства РФ в отличие от предыдущих лет, более чётко разграничены права и ответственность соответствующих уровней управления - Федерального и территориального – в вопросах налогообложения.

Введение местных налогов и сборов, предусмотрено законодательством, как дополнение перечня действующих Федеральных налогов, позволило более полно учесть разнообразные местные потребности и виды доходов для местных бюджетов.

И всё же новое налоговое законодательство не в полной мере адаптировано к новым условиям. Его основные недостатки: излишняя уплотнённость, запутанность, наличие большого количества льгот для различных категорий плательщиков, не стимулирующих рост эффективности производства, ускорение научно-технического прогресса, внедрение перспективных технологий или увеличение выпуска товаров народного потребления.

Действующее законодательство фактически закрыто по отношению к мировому, не стимулирует привлечение в народное хозяйство иностранных инвестиций.

Мировой опыт свидетельствует, что налоговое законодательство – не застывшая схема, оно постоянно изменяется, приспособляется к производственным процессам, рынку, Уплата сборов осуществляется в рамках иерархических, властных отношений и всегда связана с реализацией государством властно-распорядительных полномочий. Элементы диспозитивного регулирования, если и присутствуют здесь, то лишь эпизодически. Как правило, публичные услуги, связанные с уплатой сборов, оказывают непосредственно органы государственной власти и местного самоуправления. При этом в отношениях, связанных с уплатой сборов, основной акцент делается на характере публично-правовой услуги, в то время как в отношениях, связанных с уплатой неналоговых платежей, – на субъектах, оказывающих соответствующие услуги. В первом случае основной вопрос – что за действия совершаются в интересах плательщика, во втором – кто совершает соответствующие действия? Скажем, нотариальные действия могут совершаться как государственными, так и частными нотариусами. В обоих случаях требуется уплатить государственную пошлину. Здесь главное - публично-правовой характер самих действий, а не природа субъекта, их совершающего. С другой стороны, почтовые услуги, например, оказывают и бюджетные учреждения, и коммерческие организации. Но лишь в первом случае плата за услуги представляет собой разновидность неналоговых доходов государства. То есть с позиций бюджетного права в данном случае значение имеет субъект, а не оказанная им услуга.

В целом вопрос об отграничении налоговых и неналоговых платежей

носит дискуссионный характер и еще нуждается в доктринальной проработке. Судебная практика, как правило, не пытается разобраться в этой проблеме. Существуют десятки других обязательных платежей, взимаемых государственными учреждениями, неналоговая природа которых требует соответствующего обоснования. Как видим, это правовая идентификация налоговых сборов составляет в настоящее время одну из актуальных проблем науки налогового права.

В заключение хочется отметить, что, несмотря на определенные плюсы и минусы, нельзя какую-либо из налоговых систем назвать хорошей или плохой. Каждая из них по-своему хороша для своего государства. Налоговые системы многих государств складывались не одно столетие. Они уже «подстроены» под территориальные особенности стран, их внутреннюю политику и менталитет населения. Невозможно одну налоговую систему заменить другой. Это реально лишь при условии корректирования принципов налогообложения под экономические условия определенного государства.

Западная юридическая наука имеет значительные наработки в сфере налогового права. При этом особое внимание традиционно уделялось изучению налога как правовой категории, выделяя в качестве его признаков обязательность налоговых платежей и принудительный характер исполнения налоговых обязательств. В свою очередь принудительный характер изъятия средств при уплате налогов предусматривает законодательное установление самого налогового обязательства. Налог не может быть установлен, изменен или отменен иначе как по закону - это основной принцип налогового права зарубежных стран и закрепляется в Конституциях.

Законодательные акты, содержащие налоговые нормы представлены:

- а) финансовыми законами (в первую очередь законами, утверждает бюджет);
- б) специальными налоговыми законами, в том числе налогового кодекса;
- в) законами неналогового характера, содержащие отдельные нормы, регулирующие налоговую систему.

## СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

### Нормативные правовые акты:

1. Конституция Российской Федерации: офиц. текст: с текстом Государственного Гимна и вступ. статьей. - М.: ИНФРА-М, 2015. - 48 с.
2. Российская Федерация. Законы. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) [Текст] : федер. закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // Консультант Плюс: комп. справ. правовая система [Электронный ресурс].-URL: <http://www.consultant.ru>
3. Российская Федерация. Законы. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Текст] : федер. закон от 05 августа 2000 г. № 117-ФЗ // Консультант Плюс: комп. справ. правовая система [Электронный ресурс].-URL: <http://www.consultant.ru>
4. Российская Федерация. Законы. Бюджетный кодекс Российской Федерации [Текст] : федер. закон от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ // Консультант Плюс: комп. справ. правовая система [Электронный ресурс].-URL: <http://www.consultant.ru>
5. Российская Федерация. Законы. О банках и банковской деятельности [Текст] : федер. закон от 2 декабря 1990 г. №395-1 // Консультант Плюс: комп. справ. правовая система [Электронный ресурс].-URL: <http://www.consultant.ru>
6. Российская Федерация. Законы. О валютном регулировании и валютном контроле [Текст] : федер. закон от 10 декабря 2003 г. № 173-ФЗ // Консультант Плюс: комп. справ. правовая система [Электронный ресурс].-URL: <http://www.consultant.ru>

### Основная литература:

1. Майорова, Е.И. Финансовое право [Текст] : учебник / Е.И. Майорова, Л.В. Хроленкова. - 3-е изд., исправ. и доп. - М. : ИД Форум, 2014. - 304 с.
2. Налоговое право [Текст] : учебник / под ред. Е.Ю. Грачевой, О.В. Болтиновой. - М. : Проспект, 2013. - 384 с.
3. Финансовое право [Текст] : учебник для бакалавров / под ред. Е.Ю. Грачёвой. - М. : Проспект, 2014. - 576 с.
4. Налоговое право [Электронный ресурс] : учебник для вузов / С.Г. Пепеляев [и др.]. - Электрон. текстовые данные. - М. : Альпина Паблишер, 2016. - 800 с. - 978-5-9614-4891-7. - Режим доступа: <http://www.iprbookshop.ru/43745.html>

### Дополнительная литература:

1. Бойко, Н.Н. Совершенствование и развитие налогового контроля в Российской Федерации / Н.Н. Бойко // Российская юстиция. - 2016. - №4. - С.52-54.

2. Головченко, О. Н. Сотрудничество в налоговой сфере в странах Европейского союза / О. Н. Головченко // Финансовое право. - 2015. - № 2. - С. 13-18.

3. Горских, О.А., Астраленко, Г.Э. Налоговые аспекты при страховании экспортных кредитов и инвестиции от предпринимательских и (или) политических рисков / О.А. Горских, Г.Э. Астраленко // Законодательство. – 2013. - № 1. – С. 30-33.

4. Крохина Ю.А. Налоговое право (3-е издание) [Электронный ресурс] : учебник для студентов вузов, обучающихся по направлению «Юриспруденция» и по специальностям «Юриспруденция», «Правоохранительная деятельность» / Ю.А. Крохина. - Электрон. текстовые данные. - М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2015. - 464 с. - 978-5-238-01567-5. - Режим доступа: <http://www.iprbookshop.ru/52513.html>

5. Налоговое право [Электронный ресурс] : практикум / [сост. В.В. Кулажников] ; Федеральное государственное казенное образовательное учреждение высшего образования "Дальневосточный юридический институт Министерства внутренних дел Российской Федерации". - Электрон. текстовые дан. - Хабаровск : РИО ДВЮИ МВД России, 2016. - 40 с. Режим доступа: Электронная библиотека КрУ МВД России, требуется авторизация: <http://libkrumvd.ru>.

Учебное издание

**Досакаев** Алимберди Базарбиевич

## НАЛОГОВОЕ ПРАВО

КУРС ЛЕКЦИЙ

Подписано в печать 10.04.2019 г. Формат 60x84/16.

Усл. печ. л. 4,5. Тираж 10 экз. Заказ 537.

Ставропольский филиал Краснодарского университета МВД России.  
355000, г. Ставрополь, пр-т Кулакова, 43.