

ОБРАЗОВАНИЕ

НАЛОГОВОЕ ПРАВО РОССИИ

в вопросах и ответах

Учебное
пособие



ЮСТИЦ  ИНФОРМ

НАЛОГОВОЕ ПРАВО РОССИИ В ВОПРОСАХ И ОТВЕТАХ

УЧЕБНОЕ ПОСОБИЕ

Под общей редакцией
доктора юридических наук, профессора
А.А. ЯЛБУЛГАНОВА

АВТОРСКИЙ КОЛЛЕКТИВ:

Орлов Михаил Юрьевич - кандидат юридических наук, доцент кафедры финансового права ГУ-ВШЭ (темы 1, 2).

Шахмаматьев Алексей Алимович - кандидат юридических наук, доцент, зам. зав. кафедрой финансового права ГУ-ВШЭ (тема 10).

Белова Мария Святославовна - референт государственной гражданской службы Российской Федерации 3-го класса, старший государственный налоговый инспектор отдела налогообложения прибыли Управления Федеральной налоговой службы по г. Москве (тема 4, тема 5 - совместно с В.А. Кинсбургской).

Хрешкова Виктория Валентиновна - ассистент кафедры финансового права (темы 7, 9).

Кинсбургская Вероника Андреевна - соискатель кафедры финансового права ГУ-ВШЭ (темы 5, 6, 8 - совместно с М.С. Беловой).

Яшкин Игорь Николаевич - старший научный сотрудник Центра публично-правовых исследований (тема 3).

Под общей редакцией профессора кафедры финансового права Государственного университета - Высшей школы экономики, доктора юридических наук, профессора А.А. Ялбулганова.

Тема 1. ПОНЯТИЕ НАЛОГА И СБОРА. ПРИЗНАКИ И ФУНКЦИИ НАЛОГА. НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА. ВИДЫ НАЛОГОВ. НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИК. ЭЛЕМЕНТЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Что понимается в налоговом праве под термином "налог"?

Определение налога содержится в п. 1 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".

Приведенное определение позволяет выявить следующие признаки налога, на которые обращает внимание законодатель:

- а) обязательность платежа, которым обременяются организации и физические лица;
- б) индивидуальная безвозмездность платежа;
- в) денежная форма налога;
- г) отчуждение принадлежащего на праве собственности (или ином вещном праве) имущества (денежных средств) в пользу публичного субъекта;
- д) целью указанных обязательных платежей является финансовое обеспечение деятельности государства и (или) муниципальных образований.

Каковы признаки налога как правовой категории?

Обязательность

Первый признак налога, который следует выделить в приведенном в НК РФ определении, - признак обязательности. Обязательность уплаты налога является следствием необходимости государства и общества в централизации финансовых ресурсов. Взимание налогов представляет собой условие существования государства, и именно поэтому государство обязывает всех налогоплательщиков платить налоги независимо от их воли. Признак обязательности налога напрямую закреплен в Конституции РФ. В соответствии со ст. 57 Конституции Российской Федерации каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Рассматривая правовую природу обязанности уплачивать налоги, Конституционный Суд РФ указывал, что "данная конституционная обязанность имеет особый, а именно публично-правовой, а не частноправовой (гражданско-правовой), характер, что обусловлено публично-правовой природой

государства и государственной власти, по смыслу ст. ст. 1 (ч. 1), 3, 4 и 7 Конституции Российской Федерации". И далее: "В этой обязанности налогоплательщиков (в том числе граждан, занятых предпринимательской деятельностью с образованием юридического лица) воплощен публичный интерес всех членов общества" <1>. Иными словами, государство вправе и обязано принимать меры по установлению обязательных платежей в целях защиты прав и законных интересов не только налогоплательщиков, но и других членов общества, и именно это предопределяет обязательный порядок уплаты налога всеми налогоплательщиками.

<1> Постановление от 17 декабря 1996 г. N 20-П "По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона РФ от 24 июня 1993 года "О федеральных органах налоговой полиции" // Вестник Конституционного Суда РФ. 1996. N 5.

Индивидуальная безвозмездность

В процессе исследования сущности налога невольно возникает вопрос: а за что, собственно, плательщик налога производит обязательный денежный взнос, именуемый налогом?

Устанавливая налоги на своей территории, государство не спрашивает на это согласия у населения, то есть установление налогов производится в одностороннем порядке - без встречного согласия общества. В этом проявляется сущность государства как особого субъекта публичного права. Но все-таки что же общество получает от государства взамен отдаваемого ему имущества?

Пытаясь дать ответ на этот вопрос, следует вспомнить, что задача любого государства заключается в удовлетворении коллективных потребностей общества. Эти коллективные потребности общества государство удовлетворяет путем предоставления определенных "услуг". К таким услугам относятся оборона, поддержание общественного порядка, содержание государственного аппарата и тому подобные услуги. При этом получателем таких услуг выступают не отдельные индивиды и даже не группа индивидов, а все общество в целом как единый субъект. Таким образом, можно сделать вывод, что налоги уплачиваются налогоплательщиком государству за предоставление последним определенных услуг.

Общество в целом получает "общественные услуги" от государства за уплаченные налоги, именно это не позволяет говорить об абсолютной безвозмездности налоговых платежей. В то же время уплата отдельным налогоплательщиком налога не порождает у государства встречной обязанности оказать какую-либо конкретную услугу для конкретного налогоплательщика. Признавая, что государство создано для обеспечения благополучия и спокойствия общества, невозможно вычислить, в какой степени каждый член общества испытывает нужду в государственных "общественных услугах". Иными словами, нельзя определить, в какой мере каждый член общества заинтересован в получении подобных услуг государства - эти услуги необходимы всему обществу в целом.

Таким образом, налог взимается в целях покрытия потребностей общества, которые в значительной мере обособлены от индивидуальных потребностей конкретного налогоплательщика. В этой связи нельзя говорить об абсолютной безвозмездности налога, поскольку общество в целом получает некое встречное удовлетворение. Налогоплательщик же уплачивает налог, не ожидая взамен какой-либо личной компенсации от государства. В этом состоит один из важнейших признаков налога - признак индивидуальной безвозмездности. Результаты теоретических исследований природы налоговых платежей нашли свое отражение и в актах Конституционного Суда РФ. Впервые развернутое определение налога, данное Конституционным Судом в своем Постановлении от 11 ноября 1997 г. N 16-П, содержало указание на то, что налоговый платеж взимается на началах "индивидуальной безвозмездности" <1>. Таким образом, признак индивидуальной безвозмездности еще до принятия НК РФ рассматривался Конституционным Судом как существенный признак налога.

<1> Постановление КС РФ от 11 ноября 1997 г. N 16-П "О проверке конституционности статьи 11.1 Закона Российской Федерации от 1 апреля 1993 года "О государственной границе Российской Федерации" в редакции от 19 июля 1997 года" // Вестник Конституционного Суда РФ. 1997. N 6.

Денежная форма налога

Налог - это платеж, то есть отчуждение имущества осуществляется в денежной форме. Решение вопроса о форме отчуждения собственности при налогообложении в науке финансового права предопределялось не только и не столько уровнем развитости финансово-правовых учений, сколько состоянием финансовой системы государства на том или ином историческом этапе. На ранних стадиях развития налоговых систем государственные ресурсы формировались преимущественно с помощью натуральных сборов. Более того, даже в сравнительно недавнем

прошлом, в период разрухи и гражданской войны в Советской России, когда денежная система государства находилась в крайне расстроеном состоянии, натуральное обложение играло немаловажную роль в деле формирования ресурсов государства <1>. Отсюда следует вывод, что налог может быть представлен не только в денежной, но и в натуральной форме.

<1> Толкушкин А.В. История налогов в России. М.: Юрист, 2001. С. 197 - 206.

Основная задача налога - формировать ресурсы государства, т.е. те ресурсы, которые необходимы ему для выполнения своих функций. Несмотря на то что натуральные налоги и сборы были присущи налоговым системам прошлого, в 90-х гг. XX в. в России неденежные формы уплаты налогов нашли свое "второе рождение". Кризис финансовой системы Российской Федерации в начале 90-х гг. требовал от государства поиска нетрадиционных форм централизации ресурсов, и в этот период особенно популярным стала уплата налога государственными ценными бумагами. Однако уже к середине 90-х гг. подход российского государства к форме налога изменился. Правительство Российской Федерации 1 апреля 1996 г. выпустило Постановление N 481 "Об упорядочении расчетов по осуществлению налоговых и других платежей предприятий и организаций налогоплательщиков в федеральный бюджет, включая погашение задолженности по ним" <1>, в котором было запрещено использование неденежных форм уплаты налогов. В своей практике Конституционный Суд РФ также обращал внимание на денежную форму уплаты налога. Так, в своем Постановлении от 17 декабря 1996 г. N 20-П Конституционный Суд, анализируя закрепленную в ст. 57 Конституции РФ обязанность платить налоги, указывал: "Налогоплательщик не вправе распоряжаться по своему усмотрению той частью своего имущества, которая в виде определенной денежной суммы подлежит взносу в казну" <2>. Иными словами, Суд косвенно признал денежную форму налога как единственно возможную форму отчуждения имущества при исполнении обязанности по уплате налога. Окончательное закрепление денежной формы уплаты налога состоялось с принятием части первой Налогового кодекса. Помимо уже упомянутой ст. 8 НК РФ, в которой законодатель напрямую указывает на денежную форму платежа, п. 5 ст. 45 НК РФ также допускает исполнение обязанности по уплате налога только в российской валюте.

<1> Собрание законодательства (далее - СЗ) РФ. 1996. N 17. Ст. 1991.

<2> Постановление от 17 декабря 1996 г. N 20-П "По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона РФ от 24 июня 1993 года "О федеральных органах налоговой полиции" // Вестник Конституционного Суда РФ. 1996. N 5.

Отчуждение имущества

Налог взимается путем отчуждения денежных средств, принадлежащих налогоплательщику на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления. Переход прав на предмет налогового платежа от частного субъекта к публичному традиционно рассматривается в качестве признака налога. Уплачивая налог, плательщик тем самым отказывается от своего права собственности на объект налогового платежа в пользу публичного субъекта, и в этот момент происходит смена собственника. Признак перехода прав собственника отмечал и Конституционный Суд РФ, который в уже упомянутом Постановлении N 16-П указывал, что налоговый платеж "представляет собой основанную на законе денежную форму отчуждения собственности" <1>.

<1> Постановление КС РФ от 11 ноября 1997 г. N 16-П "О проверке конституционности статьи 11.1 Закона Российской Федерации от 1 апреля 1993 года "О государственной границе Российской Федерации" в редакции от 19 июля 1997 года" // Вестник Конституционного Суда РФ. 1997. N 6.

Переход прав собственности как признак налога имеет огромное правовое значение с точки зрения защиты имущественных интересов налогоплательщика в налоговых отношениях. Признавая, что при уплате налога меняется собственник денежных средств, государство вынуждено считаться с тем, что любое взимание налога есть ограничение прав собственника, то есть прав, гарантированных ст. 35 Конституции Российской Федерации. Статья 55 Конституции Российской Федерации допускает ограничение прав собственности федеральным законом, но только в той мере, в какой это необходимо в целях защиты основ конституционного строя, нравственности, здоровья, прав и законных интересов других лиц, обеспечения обороны страны и безопасности государства. Таким образом, само рассмотрение налога как некоего ущемления прав собственности позволяет использовать законодательно предусмотренные меры, направленные на гарантию имущественных интересов налогоплательщиков, включая гарантию на исключительно

законодательное установление налога и гарантию соразмерности ограничений налогоплательщика социально значимым целям.

Цель взимания налога

Наконец, последним в определении (но не по значению) признаком налога является цель его взимания - финансовое обеспечение деятельности государства и (или) муниципальных образований.

Рассматривая признаки налога, Конституционный Суд РФ в своем Постановлении от 11 ноября 1997 г. N 16-П указал, что налог взимается "с целью обеспечения расходов публичной власти" <1>. Налог - это платеж, производимый налогоплательщиками для финансирования государственных нужд. Именно с помощью налогов образуется большая часть денежных фондов, необходимых для функционирования государства. С начала XX в. фискальная роль налогов возрастает вместе с ростом экономического уровня развития общества. Государство расходует все больше финансовых средств на содержание государственного аппарата, на экономические и социальные мероприятия. В доходах бюджетов всех уровней развитых государств преобладают налоги. Они достигают в доходах центрального бюджета 80 - 90%, а в местных бюджетах - более 50% <2>. Финансирование государственных нужд есть один из главнейших признаков налога, который предопределяет фискальную функцию налога в качестве основной. Таким образом, аккумуляция финансовых средств, необходимых для финансирования государственных нужд, является основной задачей налогов, и это во многом позволяет провести различие между налогами и платежами, имеющими компенсационное значение <3>.

<1> Там же.

<2> Общая теория финансов / Под ред. Л.А. Дробзиной. М., 1995. С. 95.

<3> Так, например, компенсационный характер платы за провоз тяжеловесных грузов по федеральным автомобильным дорогам позволил Конституционному Суду РФ сделать вывод об отсутствии налоговой природы у данного вида платежа и, как следствие, отсутствии необходимости в правовой регламентации взимания этого платежа, присущей налоговым платежам (Постановление Конституционного Суда РФ от 17 июля 1998 года N 22-П "По делу о проверке конституционности постановлений Правительства Российской Федерации, касающихся взимания платы за провоз тяжеловесных грузов по федеральным автомобильным дорогам" // Вестник Конституционного Суда РФ. 1998. N 6).

Налог не должен рассматриваться в качестве компенсационной меры. Компенсация выплачивается одним лицом другому для того, чтобы восстановить какое-либо ранее нарушенное имущественное или неимущественное право этого другого лица. Когда же налогоплательщик производит налоговый платеж, он не имеет своей целью компенсировать государству какое-либо нарушенное имущественное или неимущественное право. Налог выплачивается в связи с тем, что государство нуждается в финансовых ресурсах, а не в связи с нарушением налогоплательщиком каких-либо прав государства.

Рассматривая цель взимания налога, следует также отметить, что налог взимается именно в пользу самих публичных субъектов, а не в пользу органов государственной власти или местного самоуправления. То есть бенефициарами налоговых платежей являются государство или иной публичный субъект в целом, в то время как органы государственной власти только лишь организуют сбор налога, выполняя, по сути, представительские функции от имени публичных субъектов.

Цель - финансовое обеспечение деятельности государства как признак налога - позволяет отделить налог от иных обязательных платежей. Принудительный способ изъятия имущества в процессе налогообложения приводит к сближению налога с санкциями имущественного характера за допущенное правонарушение - штрафами, конфискацией имущества и т.п. Однако между налогами и санкциями имущественного характера существуют огромные различия. Санкции являются разновидностями государственного принуждения. Целью наложения санкций на правонарушителя является желание государства заставить правонарушителя отказать от дальнейшего нарушения норм права. В то же время налогоплательщик уплачивает налоги безотносительно к тому, совершал он или не совершал правонарушение, и государство не пытается (или, во всяком случае, не должно пытаться) заставить налогоплательщика не совершать в дальнейшем каких-либо действий. Таким образом, налог не может быть рассмотрен как разновидность санкций имущественного характера.

Что понимается в налоговом праве под термином "сбор"?

Пункт 2 ст. 8 НК РФ посвящен специфическому обязательному платежу - сбору (или, как его принято именовать в последнее время, фискальному сбору). Согласно п. 2 ст. 8 НК РФ под сбором понимается обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий).

В числе признаков, которые выделяет НК РФ, определяя понятие "сбор", можно отметить:

- а) обязательность платежа, которым обременяются организации и физические лица;
- б) взимание сбора является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий.

Иные признаки сбора в комментируемом пункте ст. 8 НК РФ не упоминаются.

Итак, первый признак сбора, который следует выделить в данном определении, - признак обязательности. Этим признаком сбор схож с налогом. Как уже упоминалось при комментировании аналогичного признака налога, государство вправе и обязано принимать меры по установлению обязательных платежей в целях защиты прав и законных интересов общества и государства, и этим предопределяется обязательный порядок уплаты налоговых платежей.

Другой признак сбора, указанный в п. 2 ст. 8 НК РФ, - тот факт, что взимание сбора является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий. Эта особенность сбора позволила Конституционному Суду судить о сборе как об индивидуально-возмездном платеже <1>. По мнению многих ученых-юристов, признак возмездности является отличительным признаком сбора, позволяющим отделить его от налога. Так, например, Ю.А. Крохина отмечает, что "в отличие от налога, сборы взимаются за оказание частному субъекту определенных услуг" <2>.

<1> См., например: Определения КС РФ от 8 февраля 2001 г. N 14-О; от 10 декабря 2002 г. N 283-О; от 10 декабря 2002 г. N 284-О.

<2> Налоговое право России: Учебник для вузов / Отв. ред. Ю.А. Крохина. М.: Норма, 2003. С. 46.

В этой связи хотелось бы отметить следующее. Возмездность должна проявляться в том, что орган, оказание услуг которого сопровождается уплатой сбора, должен оказать плательщику встречную услугу. Именно встречность требований может означать наличие некоей возмездности. Однако в случае уплаты сбора именно встречность требований и отсутствует. Законодатель указывает, что уплата сбора является одним из условий совершения действий в отношении плательщика, то есть уплата сбора не влечет безусловной обязанности уполномоченного лица совершить юридически значимые действия (необходимо наличие прочих условий), и в то же время юридически значимые действия могут быть совершены в ряде случаев и без уплаты сбора. Совершая юридически значимое действие, уполномоченные государством органы выполняют определенные государственные функции, и в связи с этим взимается сбор, который должен заставить плательщика ответственно подходить каждый раз, обращаясь к этим уполномоченным органам. Сбор, таким образом, имеет скорее дисциплинирующее значение и не является индивидуально-возмездным. В этой связи позиция Конституционного Суда об индивидуально-возмездной природе сбора не совсем верна.

Завершая рассмотрение понятия "сбор", следует отметить, что "совершение юридически значимых действий" является существенным признаком, позволяющим сегодня различать "налог" и "сбор". Однако представляется, что по отношению к признакам налога признак действий является дополнительным, а не альтернативным, т.е. и обязательность, и индивидуальная безвозмездность, и финансирование деятельности государства характеризуют природу сбора и должны присутствовать в легальном определении.

Какие экономические принципы налогообложения лежат в основе системы налогообложения?

Теоретические изыскания в области налогообложения появились в Европе в конце XVIII в. Основоположником теории налогообложения стал шотландский экономист и философ Адам Смит. В своей вышедшей в 1776 г. книге "Исследование о природе и причинах богатства народов" он сформулировал основные постулаты теории налогообложения, которые впоследствии были развиты в учениях о налогах последующих исследователей, в том числе и российских. Заслуга А. Смита заключается в том, что он сумел теоретически обосновать потребность государства в собственных финансовых ресурсах. Он говорил, что при системе государственного управления,

при которой государство не руководит деятельностью отдельных личностей ("система естественной свободы"), у государства имеются три обязанности. Во-первых, государство обязано оберегать свое общество от внешних врагов; во-вторых, государство обязано оберегать каждого члена общества от всякой несправедливости и притеснения со стороны всякого другого члена общества; в-третьих, государство обязано содержать общественные предприятия и учреждения, устройство и содержание которых не под силу одному или нескольким лицам вместе, поскольку прибыль от деятельности этих предприятий и учреждений не может покрыть необходимые расходы. Эти обязанности, лежащие на государстве, требуют для своего исполнения определенных расходов, а значит, и определенных доходов в пользу государства. "Подданные государства должны по возможности соответственно своей способности и силам участвовать в содержании правительства" <1>. То есть граждане государства должны уплачивать налоги, необходимые для формирования государственных финансовых средств, которые, в свою очередь, необходимы государству для выполнения им своих функций. Вместе с тем, для того чтобы налогообложение имело положительный эффект, следует соблюдать правила налогообложения. Эти правила были сформулированы А. Смитом и вошли в историю науки как "четыре принципа налогообложения Адама Смита".

<1> Смит А. Исследования о природе и причинах богатства народов. М., 1935. Т. 2. С. 341.

Первый принцип - принцип справедливости - состоит в том, что каждый налогоплательщик должен участвовать в финансировании государства соразмерно со своими возможностями. При этом размер налогового платежа должен изменяться с ростом доходов индивидуума по прогрессивной шкале. "Не может быть неблагоразумия в том, чтобы богатые принимали участие в расходах государства не только пропорционально своим доходам, но и немного выше" <1>.

<1> Там же. Т. 1. С. 174.

Второй принцип именуется принципом определенности. Этот принцип сводится к тому, что необходима строгая определенность относительно количества взноса, способа взимания, времени уплаты, причем неопределенность еще губительнее неравенства. "Неопределенность обложения развивает наглость и содействует подкупности того разряда людей, которые и без того не пользуются популярностью даже в том случае, если они не отличаются наглостью и подкупностью" <1>.

<1> Смит А. Указ. соч. С. 342.

Третий принцип именуется принципом удобства. В соответствии с этим принципом налог должен быть незаметным для плательщика, то есть должен взиматься в самое удобное время и самым удобным способом.

Наконец, четвертый принцип, именуемый принципом экономии, заключается в том, что расходы, связанные с администрированием системы налогообложения, должны быть значительно ниже доходов, получаемых от сборов налогов. "Каждый налог должен быть так задуман и разработан, чтобы он брал и удерживал из карманов народа возможно меньше сверх того, что он приносит государственному казначейству" <1>.

<1> Там же.

Эти принципы налогообложения выведены автором на основе очень серьезного исследования экономических явлений, сопровождающих налогообложение. Несмотря на то что открытие этих законов произошло более двухсот лет назад, они не потеряли своей актуальности и сейчас. В настоящее время при разработке нормативных документов по вопросам налогообложения законодатель обязан учитывать эти законы А. Смита, иначе налоговая система государства будет малоэффективной.

Каковы функции налогов?

Функциональный критерий представляет собой одну из характеристик любой научной категории. Как финансовая категория налоги выражают общие свойства, присущие всем финансовым отношениям, - участие в перераспределении национального дохода. Вместе с тем налоги имеют и свои отличительные черты, которые выделяют их среди прочих финансовых категорий, и эти отличительные черты являются функциями налогов. Именно в функциях проявляется сущность налога. Функции налогов позволяют определить, какую роль играют налоги в государстве, каково влияние налогов на общество.

Первой функцией налогов является фискальная функция. Фискальная функция налогов - основная, изначально характерная для любых налоговых систем. Сущность этой функции заключается в том, что с помощью налогов образуются денежные фонды, необходимые для осуществления государством своих собственных функций. В государствах прошлых столетий фискальная функция налогов была не только основной, но и единственной. С ростом экономического развития общества возрастает и значение фискальной функции. Государство нуждается все в большем и большем количестве финансовых ресурсов для того, чтобы покрыть растущие расходы на экономические и социальные мероприятия. Рост расходов заставляет государство мобилизовывать все большие объемы денежных ресурсов, и эта мобилизация наиболее эффективно производится с помощью налогов. В современном мире налоги стали играть главенствующую роль в формировании государственных ресурсов именно благодаря своей фискальной функции.

Фискальная функция налогов приводит к тому, что государство активно вмешивается в экономические отношения хозяйствующих субъектов. Это вмешательство предопределяет следующую функцию налогов - регулирующую функцию. Суть этой функции заключается в том, что налоги как эффективный инструмент перераспределительных процессов оказывают огромное влияние на производство, стимулируя или сдерживая его рост, усиливая или ослабляя накопление капитала, расширяя или уменьшая платежеспособный спрос населения. Государство с помощью налогообложения решает ряд экономических и социальных проблем общества. Внутри регулирующей функции можно выделить стимулирующую, дестимулирующую подфункции и подфункцию воспроизводственного назначения.

Стимулирующая подфункция заключается в том, что государство посредством установления более благоприятного налогового режима для той или иной группы налогоплательщиков содействует развитию той деятельности, которой эти налогоплательщики занимаются. Стимулирующая подфункция реализуется через систему различных льгот или иных преференций, предусмотренных для определенной категории налогоплательщиков. В отдельных главах части второй Налогового кодекса РФ дан перечень налоговых льгот, которые используются в российской налоговой системе для реализации стимулирующей функции налогов. Льготы могут предоставляться путем изменения объекта налогообложения, уменьшения налогооблагаемой базы, понижения налоговой ставки и т.п. Таким образом, государство обладает довольно широкими возможностями по стимулированию тех или иных действий налогоплательщиков с помощью налогового механизма.

В противовес стимулирующей подфункции налоги имеют еще и дестимулирующую подфункцию. Эта подфункция проявляется в том, что государство, будучи заинтересованным в ограничении деятельности тех или иных категорий налогоплательщиков, устанавливает для них более тяжелое налоговое бремя, чем для обычных налогоплательщиков. Так, например, государство заинтересовано в ограничении игорного бизнеса, поэтому налоговые ставки на доходы игорных заведений установлены в абсолютных суммах на достаточно высоком уровне <1>.

<1> Глава 29 "Налог на игорный бизнес" Налогового кодекса РФ (часть вторая).

Третьей является подфункция воспроизводственного назначения. Сущность этой подфункции заключается в том, что государство, взимая налог с налогоплательщиков, направляет полученные средства на воспроизводство тех объектов материального мира, которые были задействованы в процессе производственной или иной деятельности налогоплательщика. Ярким примером реализации подфункции воспроизводственного назначения налогов может послужить установление водного налога, взимаемого с водопользователей и направляемого на воспроизводство водных ресурсов страны.

Таким образом, реализуя экономическую функцию налогов, государство имеет возможность активно вмешиваться в организацию хозяйственной жизни страны, используя при этом не административные, а регулирующие налоговые методы.

Учет всех функций налогов только в совокупности может обеспечить успешную налоговую политику, сделает налоги эффективным механизмом воздействия на экономику страны.

Чем система налогов и сборов отличается от налоговой системы?

Законодательство о налогах и сборах не содержит определения системы налогов и сборов. Анализ гл. 2 Налогового кодекса РФ позволяет сделать вывод, что под системой налогов и сборов законодатель подразумевает совокупность налогов и сборов, установление и взимание которых допустимы на территории Российской Федерации (гл. 2 НК РФ). На сегодняшний день исчерпывающий перечень налогов и сборов установлен ст. ст. 13 - 15 НК РФ, а также гл. 26.1, 26.2, 26.3 НК РФ, предусматривающими соответственно единый сельскохозяйственный налог, единый налог, взимаемый в рамках упрощенной системы, и единый налог на вмененный доход для

отдельных видов деятельности. Именно в этих статьях поименованы те налоги и сборы, которые могут устанавливаться и вводиться на территории Российской Федерации. Важно подчеркнуть, что элементами системы налогов и сборов являются налоги и сборы, поименованные в законодательстве и имеющие потенциальную возможность быть установленными на территории Российской Федерации. Вполне возможна ситуация, когда обозначенные в Налоговом кодексе РФ налог или сбор не введены на территории Российской Федерации, однако наличие их даже в перечне налогов может означать, что федеральный законодатель полагает возможным их введение на территории Российской Федерации.

Все фискальные платежи, входящие в систему налогов и сборов РФ, несмотря на кажущиеся различия, обладают единством в подходах по их установлению и введению, единой структурой юридического состава, то есть единым набором элементов налогообложения и сборов, единым подходом к правовой регламентации процедуры установления и взимания названных платежей и, наконец, единым механизмом государственного понуждения, обеспечивающим надлежащую уплату этих налогов и сборов. Все это позволяет судить о системе налогов и сборов не как о наборе несогласованных между собой платежей, а как о взаимосвязанной целостной системе, обладающей определенным строением.

Наряду с понятием "система налогов и сборов" в научной литературе часто используется и понятие "налоговая система". Несмотря на кажущееся сходство терминов "система налогов и сборов" и "налоговая система", смешивать их нельзя. Налоговая система Российской Федерации - система налогов и сборов, действующих на территории Российской Федерации, а также правила функционирования системы налогов и сборов. Правовое значение понятия "налоговая система" заключается в том, что с его помощью можно очертить правовое поле налогового права, то есть определить всю совокупность отношений, на которые распространяется действие налогово-правовых норм.

Система налогов и сборов в различных государствах формируется с учетом территориального устройства, состояния экономики, потребностей бюджета и, наконец, с учетом существующих традиций организации налогообложения в государстве. И.И. Кучеров справедливо отмечает, что "важнейшее значение для типизации налоговой системы государства имеет его национальное или административно-территориальное устройство" <1>. Особенности правовой конструкции системы налогов и сборов во многом определяются национальным и административно-территориальным устройством. По этому основанию названный автор выделяет три типа систем налогов и сборов: федеративных, конфедеративных и унитарных государств <2>. В Российской Федерации в силу ее федеративного устройства система налогов и сборов формируется по федеративному типу. Названный тип системы базируется на основе налогового федерализма - системы принципов, обеспечивающих оптимальное сочетание единства экономического пространства государства с известной степенью самостоятельности субъектов Российской Федерации и муниципальных образований.

<1> Кучеров И.И. Налоговое право зарубежных стран. Курс лекций. М.: АО "Центр ЮрИнфоР", 2003. С. 112.

<2> Там же. С. 112.

Анализируя экономическую сущность налоговой системы, порядок распределения налогового бремени между налогоплательщиками, в мировой практике принято выделять англосаксонскую, евроконтинентальную, латиноамериканскую и смешанную налоговые системы <1>. Вместе с тем, в основе такой классификации лежат не особенности правовой регламентации налоговой системы, а экономические условия, формирующие налоговую систему определенным образом. В этой связи представляется, что в рамках налогового права не имеет смысла подробно разбирать сущность каждого приведенного вида налоговой системы. Следует только лишь отметить, что по этой классификации налоговую систему Российской Федерации можно отнести к латиноамериканской модели, базирующейся прежде всего на косвенных налогах.

<1> Налоги в условиях экономической интеграции / Под ред. проф. В.С. Барда и проф. Л.П. Павловой. М.: КНОРУС, 2004. С. 130.

Какие налоги и сборы присутствуют в налоговой системе России?

Классифицировать налоги возможно по множеству оснований. Установление и взимание конкретного налога обусловлены множеством факторов, каждый из которых может лечь в основу классификации этих платежей. Вместе с тем в рамках исследований, посвященных правовой регламентации налоговых отношений, следует обратить внимание на те классификации, основанием которых служат правовые аспекты налогообложения.

1. Прежде всего следует привести классификацию налогов и сборов по уровню власти, ответственному за установление налога. В соответствии со ст. 12 НК РФ устанавливаются следующие виды налогов и сборов:

- федеральные налоги и сборы;
- налоги субъектов Российской Федерации;
- местные налоги.

Дифференциация налогов по уровням проводится в зависимости от территории, на которой взимаются налоги и сборы, и полномочий соответствующих органов власти по определению элементов налогообложения (элементов обложения для сбора). Федеральными признаются налоги и сборы, устанавливаемые Налоговым кодексом и обязательные к уплате на всей территории Российской Федерации. Своеобразный налоговый монополизм федерального законодательства в вопросах определения абсолютно всех элементов налогообложения позволяет определить налоги и сборы как федеральные налоги и сборы.

Региональными налогами признаются налоги, которые установлены НК РФ и законами субъектов Российской Федерации о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих субъектов Российской Федерации.

При установлении региональных налогов законодательными (представительными) органами государственной власти субъектов Российской Федерации определяются в порядке и пределах, которые предусмотрены НК РФ, следующие элементы налогообложения:

- налоговые ставки (в пределах, определяемых федеральным законодательством);
- порядок уплаты налога;
- сроки уплаты налогов.

Остальные элементы налогообложения по региональным налогам и налогоплательщики определяются Налоговым кодексом РФ, то есть на федеральном уровне. Законами субъектов РФ о налогах в порядке и пределах, которые предусмотрены НК РФ, могут устанавливаться налоговые льготы, основания и порядок их применения.

Местными налогами признаются налоги, которые установлены НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих муниципальных образований. При установлении местных налогов представительными органами муниципальных образований (законодательными (представительными) органами государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) определяются в порядке и пределах, которые предусмотрены Налоговым кодексом, следующие элементы налогообложения:

- налоговые ставки (в пределах, определяемых федеральным законодательством);
- порядок уплаты налога;
- сроки уплаты налогов.

Остальные элементы налогообложения по местным налогам и налогоплательщики определяются НК РФ, то есть на федеральном уровне. Представительными органами муниципальных образований (законодательными (представительными) органами государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) законодательством о налогах и сборах в порядке и пределах, которые предусмотрены Налоговым кодексом РФ, могут устанавливаться налоговые льготы, основания и порядок их применения.

Представляется ошибочной точка зрения, согласно которой критерием выделения этих трех видов налоговых платежей является тот уровень бюджета, в который происходит зачисление доходов от этих налогов и сборов <1>. Законодатель не увязывает вид налога с уровнем бюджета. Более того, очень часто один налог может зачисляться в два и даже три бюджета одновременно. Следует обратить внимание, что приведенная классификация не зависит от уровня бюджета, в который зачисляются доходы от этих налогов и сборов.

<1> См., например: Артемов Н.М., Ашмарина Е.М. Правовые проблемы налогообложения в Российской Федерации: Учебное пособие. М.: ООО "Профобразование", 2003. С. 44.

2. По статусу налогоплательщика все налоги делятся на налоги с организаций, налоги с физических лиц и универсальные налоги. В данном случае статус налогоплательщика предопределяет порядок исчисления и уплаты налога. Законодатель уверен, что все организации являются профессиональными налогоплательщиками, имеющими возможность самостоятельно исчислить и уплатить налог, в то время как далеко не все физические лица обладают определенными навыками, позволяющими им исчислять и уплачивать налог самостоятельно. В этой связи для налогов с организаций характерно, что их рассчитывают и уплачивают налогоплательщики-организации самостоятельно (например, налог на прибыль организаций, налог на имущество организаций), в то время как налоги с физических лиц чаще всего предполагают, что исчисление налога будет возлагаться на налогового агента или налоговый орган (налог на имущество физических лиц), а уплата может осуществляться при участии налогового агента. В тех

же случаях, когда к числу налогоплательщиков отнесены и организации, и физические лица (транспортный налог, земельный налог), порядок исчисления и уплаты налога дифференцируется в зависимости от конкретного налогоплательщика в рамках одного налога.

3. Налоги делятся на прямые (подходно-поимущественные) и косвенные (налоги на потребление). Первые взимаются в процессе приобретения и накопления материальных благ, вторые - в процессе потребления. В основу деления налогов на прямые и косвенные положено соотношение понятий "налогоплательщик" и "носитель налогового бремени". Налогоплательщик - тот, на ком лежит юридическая обязанность платить налог. Носитель налогового бремени - тот, кто вынужден нести расходы, связанные с уплатой налога. Те налоги, уплата которых предполагает, что одно лицо является и налогоплательщиком и носителем налогового бремени, относятся к прямым налогам. А в тех случаях, когда налог обязательно уплачивает одно лицо, а расходы, связанные с уплатой налога, несет другое лицо, речь идет о косвенных налогах. К числу прямых налогов в налоговой системе Российской Федерации традиционно относят налог на прибыль организаций, налог на доходы физических лиц, налог на имущество организаций и т.п. Косвенными налогами являются налог на добавленную стоимость и акцизы.

Что значит "установить налог"?

Раскрывая понятие "установленный налог", Конституционный Суд РФ отмечает: "Установить налог или сбор - не значит только дать ему название, необходимо определение в законе существенных элементов налоговых обязательств" <1>. Иными словами, под термином "установить налог" следует понимать законодательную процедуру определения существенных элементов налоговых обязательств.

<1> Постановление от 11 ноября 1997 г. N 16-П "По делу о проверке конституционности статьи 11.1 Закона Российской Федерации от 1 апреля 1993 года "О государственной границе Российской Федерации" в редакции от 19 июля 1997 года" // Вестник Конституционного Суда РФ. 1997. N 6.

Сама конституционная обязанность уплатить налоги рассматривается как некая система элементов, предопределяющая условия обложения и конечный объем налогового платежа. Российский законодатель определил шесть элементов налогообложения. В соответствии со ст. 17 НК налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и элементы налогообложения, а именно:

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

В необходимых случаях при установлении налога в акте законодательства о налогах и сборах могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком. Таким образом, помимо шести элементов, указанных в п. 1 ст. 17 НК РФ, существует еще один элемент - налоговая льгота, который иногда именуют факультативным элементом, подчеркивая тем самым, что отсутствие данного элемента в законодательстве не означает, что налог не установлен.

Кто может быть налогоплательщиком в российском праве?

Понятие "налогоплательщик", или, как многие именуют его, "субъект налога (или налогообложения)", является основным понятием, определяющим субъекта юридической обязанности уплачивать налог. "Под субъектом налога понимается лицо физическое или юридическое, которое формально обязано платить налог", - отмечает А.А. Соколов в своей работе "Теория налогов" <1>.

<1> Соколов А.А. Теория налогов. М.: ООО "ЮрИнформ-Пресс", 2003. С. 88.

Ключевым признаком того или иного лица как субъекта налога является возложенная на него государством юридическая обязанность платить налог. Согласно содержащемуся в ст. 19 НК РФ определению налогоплательщиками и плательщиками сборов признаются организации и физические лица, на которых в соответствии с НК РФ возложена обязанность уплачивать соответственно налоги и (или) сборы. Законодатель подчеркивает в названной статье, что субъект права станет налогоплательщиком только после того, как на него будет возложена вполне

определенная обязанность - уплатить налог, и эта обязанность рассматривается элементом уже возникшего правоотношения между публичным и частным субъектом по поводу уплаты налога. До наступления момента, когда лицо становится участником вполне конкретного правоотношения, обладая необходимыми для этого правами и обязанностями, его нельзя именовать налогоплательщиком, а только лишь субъектом налогового права <1>.

<1> Подробнее проблематика правового статуса субъектов налогового права будет рассматриваться в гл. 7.

В порядке, предусмотренном НК РФ, филиалы и иные обособленные подразделения российских организаций исполняют обязанности этих организаций по уплате налогов и сборов по месту нахождения этих филиалов и иных обособленных подразделений. Включив подобную норму в ст. 19 НК РФ, законодатель хотел подчеркнуть отсутствие у филиалов и иных обособленных подразделений самостоятельной обязанности исчислять и уплачивать налог.

В соответствии со ст. 19 Налогового кодекса РФ налогоплательщиками признаются "организации" и "физические лица".

Согласно п. 2 ст. 11 НК РФ организации - это юридические лица, образованные в соответствии с законодательством Российской Федерации, а также иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, филиалы и представительства указанных иностранных лиц и международных организаций, созданные на территории Российской Федерации. Таким образом, понятие "организация" включает в себя понятия "российская организация" и "иностранная организация".

В статье 11 НК РФ законодатель определил и понятие "физическое лицо". Физические лица - граждане Российской Федерации, иностранные граждане и лица без гражданства. Сформулировав именно подобным образом понятие "физическое лицо", законодатель сумел подчеркнуть, что статус физического лица в налоговых отношениях не зависит ни от гражданства лица, ни от рода деятельности, которую ведет это лицо.

Что представляет собой объект налогообложения?

Достаточно сложно дать определение объекта налогообложения, учитывая все многообразие условий, которые, по мнению законодателя, должны порождать обязанность налогоплательщика уплатить налог. Фактически, объектом налогообложения следует признать некое условие, знаменующее собой возникновение отношений между государством и налогоплательщиком по поводу уплаты налога. Именно появление объекта налогообложения приводит к возникновению отношений по поводу уплаты налогов, в которых управомоченному лицу - государству принадлежит право требовать уплаты налога, а обязанному субъекту - налогоплательщику навязывается юридическая обязанность произвести налоговый платеж.

В соответствии со ст. 38 НК РФ "объектами налогообложения могут являться операции по реализации товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, стоимость реализованных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) либо иной объект, имеющий стоимостную, количественную или физическую характеристики, с наличием которого у налогоплательщика законодательство о налогах и сборах связывает возникновение обязанности по уплате налога". Фактически, законодатель не дает легального определения, ограничившись приведением открытого перечня отдельных видов объектов. Такой подход к определению важнейшего элемента налогообложения представляется не совсем удачным, поскольку не дисциплинирует законодателя при конструировании им соответствующих норм права, определяющих объект налогообложения по отдельным налогам.

Каждый налог имеет самостоятельный объект налогообложения, определяемый в соответствии с частью второй Налогового кодекса РФ. Следует обратить внимание, что объект налогообложения относится к тем элементам налогообложения, которые определяются на федеральном уровне Налоговым кодексом независимо от вида налогов, включая региональные и местные налоги.

Что представляет собой налоговая база?

Налоговая база - элемент налогообложения, который позволяет преобразовать объект налогообложения в количественную форму, для того чтобы к ней можно было применить налоговую ставку при исчислении налога. Иными словами, налоговая база - это облагаемый объект, выраженный в тех или иных единицах.

Согласно ст. 53 НК РФ налоговая база представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристики объекта налогообложения. Законодатель не очень удачно сформулировал определение налоговой базы, не указав на то, что именно количественная характеристика объекта налогообложения рассматривается в качестве налоговой базы. Вместе с тем последующее определение налоговой ставки позволяет судить, что налоговая база имеет единицу измерения, а следовательно, представляет собой количественную характеристику объекта.

Налоговая база должна определяться Налоговым кодексом РФ независимо от вида налога.

Что представляет собой налоговая ставка и какие виды налоговых ставок существуют в российской налоговой системе?

Ставка налога представляет собой сумму налога, взимаемую с единицы измерения налоговой базы. Статья 53 НК РФ устанавливает, что налоговая ставка представляет собой величину налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы.

Налоговые ставки по федеральным налогам устанавливаются Налоговым кодексом. Данное требование напрямую является следствием правовой позиции Конституционного Суда РФ, который неоднократно заявлял, что наделение законодательного органа Российской Федерации конституционными полномочиями устанавливать налоги означает также обязанность самостоятельно реализовывать эти полномочия.

Что касается ставок по региональным и местным налогам, то тут законодатель предоставляет право органам власти субъектов Российской Федерации и органам местного самоуправления определять налоговые ставки по региональным и местным налогам, но в пределах, определяемых федеральным законодательством.

Налоговые ставки могут быть достаточно разнообразны. Это объясняется особенностями объекта налогообложения и способом определения налоговой базы по каждому налогу. Можно выделить следующие виды ставок:

1) твердые ставки (специфические ставки) устанавливаются в абсолютных величинах к налоговой базе;

2) пропорциональные ставки (адвалорные ставки) устанавливаются в едином проценте от налоговой базы;

3) комбинированные ставки (смешанные ставки) объединяют два вышеназванных способа определения ставок и представляют собой единство двух частей: специфическую - абсолютную величину налоговых начислений и адвалорную - процент от налоговой базы.

Твердые ставки достаточно просты с точки зрения исчисления налогоплательщиком и контроля со стороны налоговых органов. Указанные ставки применяются в тех случаях, когда налоговая база представляет собой любую количественную характеристику объекта налогообложения, за исключением стоимостной характеристики. Вместе с тем, существенный недостаток этого вида ставки состоит в том, что в условиях инфляции необходимо эту ставку периодически повышать, чтобы сохранить должный уровень изъятия имущества в виде налога.

Пропорциональные ставки применяются в случаях использования стоимостных характеристик объекта налогообложения в качестве налоговой базы. Ставки достаточно универсальны, поскольку при сохранении общей государственной политики налогообложения не требуют индексации.

Комбинированные ставки традиционно используются при установлении таможенных пошлин. Однако в последнее время эти ставки, вслед за Европейским союзом, стали использоваться и при установлении российских внутренних налогов - акцизов на табак.

Что представляет собой налоговый период?

Количественная характеристика объекта налогообложения - налоговая база - с течением времени может меняться в силу разных причин, например: стоимость имущества может увеличиваться или уменьшаться, доход налогоплательщика может со временем увеличиваться и т.п. Но, поскольку налоговая база является основой для исчисления налога, необходимо определить тот временной промежуток времени, за который следует определять налоговую базу. Для решения проблемы используется такой элемент налогообложения, как налоговый период. В соответствии со ст. 55 НК РФ под налоговым периодом понимается календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате.

Каждый налог имеет самостоятельный налоговый период, определяемый в соответствии с частью второй НК РФ. Как правило, налоговым периодом признается год, однако иногда и квартал, и месяц. Более того, при установлении некоторых налогов законодатель определяет различные налоговые периоды применительно к разным налогоплательщикам. Следует обратить внимание, что налоговый период относится к тем элементам налогообложения, которые определяются на

федеральном уровне Налоговым кодексом независимо от вида налогов, включая региональные и местные налоги.

Понятие "налоговый период" следует отличать от понятия "отчетный период". Несмотря на отсутствие определения отчетного периода, анализ части второй НК РФ позволяет сделать вывод, что отчетным периодом признается временной промежуток, за который налогоплательщик обязан отчитаться перед налоговыми органами. Отчетный период не отнесен ст. 17 НК РФ к числу элементов налогообложения, и поэтому отсутствие законодательного закрепления отчетного периода не позволяет считать, что налог не установлен.

Что представляет собой порядок исчисления налога?

Порядок исчисления налога, несмотря на название этого элемента налогообложения, не содержит каких-либо методик или правил определения размера налогового платежа. Порядок исчисления налога представляет собой законодательное закрепление за тем или иным лицом обязанности исчислить налог. Статья 52 НК РФ предусматривает возможность использования трех способов исчисления налога: налогоплательщиком самостоятельно; налоговым агентом; налоговым органом.

Законодатель выбирает тот или иной способ в зависимости от вида налога и статуса налогоплательщика. Так, например, в тех случаях, когда налогоплательщиком является физическое лицо, не являющееся индивидуальным предпринимателем, законодатель старается не возлагать на него обязанность исчисления налога, переложив это бремя либо на налогового агента, либо на налоговый орган.

Что представляют собой порядок уплаты налогов и сроки уплаты налогов и сборов?

Порядок уплаты налога определяет механизм перечисления денежных средств в виде налогового платежа. При этом законодатель должен определить следующие особенности определения порядка уплаты:

- уплата налога производится одновременно или по частям;
- уплата налога производится самим налогоплательщиком или налоговым агентом.

Конкретный порядок уплаты налога устанавливается применительно к каждому налогу. Порядок уплаты федеральных налогов устанавливается Налоговым кодексом РФ. Порядок уплаты региональных и местных налогов устанавливается соответственно законами субъектов Российской Федерации и нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления в соответствии с НК РФ.

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

Что такое налоговые льготы?

Пункт 2 ст. 17 НК РФ устанавливает, что в необходимых случаях при установлении налога в акте законодательства о налогах и сборах могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком.

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

Нормы законодательства о налогах и сборах, определяющие основания, порядок и условия применения льгот по налогам и сборам, не могут носить индивидуального характера, то есть не могут распространяться на конкретного налогоплательщика. Конечно же, существует достаточно много способов такого определения "группы налогоплательщиков", при котором в эту группу попадет только лишь один субъект, однако норма законодательства должна быть сформулирована таким образом, чтобы хотя бы теоретически в дальнейшем она могла быть применена и к кому-то еще.

Налоговые льготы не являются обязательным элементом налогообложения, поскольку отсутствие этого элемента в актах законодательства о налоге не влияет на решение вопроса, установлен или не установлен налог.

Тема 2. НАЛОГОВОЕ ПРАВО. ПОНЯТИЕ, ПРЕДМЕТ И МЕТОД РЕГУЛИРОВАНИЯ. ИСТОЧНИКИ НАЛОГОВОГО ПРАВА

Какие отношения можно отнести к предмету правового регулирования налоговым правом?

Предмет регулирования налоговым правом охватывает все те общественные отношения, которые необходимы для нормального функционирования налоговой системы. Законодатель в Налоговом кодексе РФ определил круг отношений, подлежащих регулированию законодательством о налогах и сборах, тем самым обозначив круг общественных отношений, которые возникают в сфере налогообложения. В соответствии со ст. 2 НК РФ "законодательство о налогах и сборах регулирует властные отношения по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в Российской Федерации, а также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения".

Отношения по установлению и введению налогов и сборов

Установление налогов и сборов - это определение в актах законодательства о налогах и сборах элементов налогообложения и сборов, а введение налогов - это решение того или иного публичного субъекта о взимании у него на территории налогов и сборов. Отношения по установлению и введению налогов и сборов образуют важную группу общественных отношений, без которой функционирование налоговой системы невозможно, поэтому нормы, содержащиеся в актах законодательства о налогах и сборах, направленные на регулирование этих отношений, относятся к нормам налогового права, а сами отношения входят в предмет регулирования налоговым правом.

Отношения по взиманию налогов и сборов

Обязанность по уплате налога предусмотрена ст. 57 Конституции России, согласно которой "каждый обязан уплачивать законно установленные налоги и сборы". В результате реализации данной нормы, закрепляющей обязанность граждан и организаций уплачивать законно установленные налоги, возникает группа правоотношений между публичными и частными субъектами в связи с выполнением последними своих обязанностей по взносу в бюджет (во внебюджетный фонд) налоговых платежей. Таким образом, вторая группа отношений, составляющих предмет правового регулирования налоговым правом, - правоотношения, возникающие между частными субъектами и публичными субъектами по поводу взимания налоговых платежей в централизованные денежные фонды. Указанная группа налоговых правоотношений, безусловно, относится к имущественным правоотношениям. Субъектами имущественных правоотношений по поводу уплаты налогов в бюджет или внебюджетный фонд являются налогоплательщики, с одной стороны, и публичные субъекты, с другой стороны. Именно публичные субъекты, а не органы власти являются управомоченной стороной в налоговых правоотношениях, возникающих в связи с уплатой налогов. Субъективное право истребовать налог является следствием наличия фискального суверенитета, которым обладает только публичный субъект. Данное право, которое можно именовать фискальным правом, неразрывно связано с суверенитетом, и в этой связи названное право не может быть делегировано какому-нибудь органу власти.

Отношения в сфере налогового контроля

Специфика налоговых правоотношений такова, что отношения, возникающие в связи с уплатой налогов, могут быть эффективно реализованы только при наличии особой формы государственного контроля - налогового контроля, который принципиально отличается от общего контроля со стороны государственных органов за соблюдением иного законодательства. Налоговый контроль является составной частью финансового контроля государства. Сущность налогового контроля выражается в том, что при его проведении проверяется соблюдение налогоплательщиками (плательщиками сбора) и налоговыми агентами норм налогового законодательства. Таким образом, к предмету налогового права вполне правомерно отнести и те отношения, которые возникают в процессе осуществления компетентными государственными органами контрольных функций за выполнением юридическими и физическими лицами своих налоговых обязанностей. Реализация государством функции налогового контроля заключается в осуществлении на постоянной основе специализированными органами контроля за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов требований законодательства о налогах и сборах. Признавая важность защиты интересов налогоплательщиков в ходе проведения контрольных мероприятий, да и по итогам принятия органами налогового контроля правовых актов, законодатель выделяет в особую группу отношений отношения по обжалованию актов налоговых органов, действий (бездействия) их

должностных лиц, хотя по сути своей эти отношения являются разновидностью отношений в сфере налогового контроля.

Отношения, возникающие в ходе привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения

Наконец, государство, добиваясь защиты своих фискальных прав, использует различные формы государственного принуждения, среди которых наиболее распространенной формой является налоговая ответственность, или ответственность за налоговые правонарушения. Несмотря на то что в настоящее время теоретических предпосылок формирования налоговой ответственности как самостоятельного вида ответственности не существует, законодатель фактически своей волей объявил самостоятельность этого вида юридической ответственности, что и послужило причиной отнесения сегодня к предмету налогового права отношений, возникающих в процессе привлечения виновных лиц к налоговой ответственности.

Таким образом, выявив целую группу общественных отношений, возникающих в налоговой сфере, и признавая их однородность и взаимосвязанность, можно определить предмет налогового права - налоговые правоотношения, то есть урегулированные налогово-правовыми нормами общественные отношения, возникающие в связи с выполнением юридическими и физическими лицами своих обязанностей по уплате налогов, а также в связи с осуществлением государством контроля за уплатой налогоплательщиками налоговых платежей и привлечения к налоговой ответственности виновных лиц.

Определив группу отношений, относящихся к предмету правового регулирования налогового права, можно дать определение налогового права. Налоговое право представляет собой систему правовых норм, предназначенных для регулирования общественных отношений, возникающих в связи с установлением налогов, уплатой плательщиками налоговых платежей, а также в связи с осуществлением государством налогового контроля за их уплатой и привлечения виновных лиц к ответственности за налоговые правонарушения.

Особенность общественных отношений, которые могут быть отнесены к предмету налогового права, - то, что одной из сторон в этих отношениях является либо сам публичный субъект, либо какой-то орган власти, действующий от имени публичного субъекта. Это обусловлено тем, что установление и взимание налогов связаны с потребностью удовлетворения общезначимых (публичных) интересов. В то же время столь специфическим субъектным составом общественных отношений, относящихся к предмету налогового права, предопределяется и метод правового регулирования, используемый в налоговом праве.

Каков метод правового регулирования налогового права?

Для урегулирования отношений, возникающих в связи с уплатой плательщиками налогов и в связи с проведением контроля за уплатой налогов, налоговое право, как и другие отрасли права, использует определенные правовые приемы, которые в своей совокупности образуют метод регулирования общественных отношений, или метод права. Каков же метод правового регулирования налогового права?

Будучи одним из атрибутов суверенитета государства, налоги устанавливаются последним в одностороннем порядке, то есть налоговые отношения характеризуются односторонним волеизъявлением одного из участников отношений - государства. Само по себе формирование налоговых отношений зависит от воли только государства, воля же другого участника отношений имеет второстепенное значение. Как особый субъект отношений, обладающий огромными полномочиями по регулированию налоговых отношений в обществе, государство по своему усмотрению формирует правила поведения субъектов налоговых отношений, которые не могут быть изменены другой стороной и являются обязательными для этой другой стороны. Таким образом, содержание и характер налоговых отношений зависят только от одного субъекта - государства. Налицо явное неравноправие субъектов налоговых отношений и полная подчиненность одного субъекта другому - вышестоящий субъект полностью определяет поведение нижестоящего субъекта. Эти признаки налоговых отношений позволяют утверждать, что методом регулирования налоговым правом является административно-правовой метод. Подобный вывод можно сделать и анализируя ст. 2 НК РФ, определяющую налоговые отношения как "властные" отношения.

Вместе с тем, господство в налоговом праве административно-правового метода вовсе не исключает возможности существования иных способов регулирования налоговых отношений. В ряде случаев налогово-правовому регулированию свойственны и иные методы, например гражданско-правовые методы регулирования, в частности метод "дозволения". Это происходит тогда, когда государство разрешает другому участнику налоговых отношений поступить в соответствии со своей собственной волей, выбрать то или иное поведение по своему усмотрению.

Фактические разрешительные формы управляющего воздействия обладают всеми чертами юридического "дозволения" на совершение определенных действий. Однако и в этом случае государство строго контролирует поведение управляемого участника отношений путем установления исчерпывающего перечня видов возможного поведения в данной ситуации.

Каково место налогового права в системе российского права?

Вопрос о принадлежности какой-либо системы правовых норм к той или иной системе права всегда является предметом самых жарких дискуссий. Отнесение налогового права к определенной отрасли права означает включение его в особый режим функционирования, определяемый спецификой данной отрасли. Чтобы определить место налогового права в системе российского права, следует рассмотреть его признаки и особенности правового регулирования.

Предметом налогового права являются отношения, возникающие в процессе аккумуляции публичным субъектом своих финансовых ресурсов, а также отношения, возникающие в связи с осуществлением налогового контроля и привлечением к ответственности за налоговые правонарушения. Вместе с тем система общественных отношений, складывающихся между государством (муниципальным образованием) и иными субъектами по поводу аккумуляции, распределения и использования государственных фондов денежных средств, осуществления финансового контроля и привлечения к ответственности за совершение финансового правонарушения, относится к предмету финансового права. В этой связи можно предположить, что налоговые отношения являются разновидностью финансово-правовых отношений, а налоговое право является одним из институтов финансового права.

Можно ли именовать налоговое право подотраслью финансового права?

Обычно подотраслью какой-либо отрасли права именуют довольно-таки объемное объединение норм по предметному признаку. "Внешним выражением подотрасли является наличие в ней группы норм, которая содержит общие принципиальные положения, присущие нескольким (но не всем) правовым институтам данной отрасли", - утверждает профессор И.Н. Сенякин <1>. Даже поверхностное ознакомление с налоговым правом позволяет сделать вывод, что нормы налогового права, образуя значительный "массив" внутри финансового права, выделяются на фоне остальных финансово-правовых норм специфическими чертами. Некоторое обособление налогово-правовых норм в системе финансового права сопровождается возникновением и укреплением связей между налогово-правовыми нормами, позволяющими эту группу норм характеризовать как систему норм. В связи с этим можно утверждать, что, выполняя функции мобилизации финансовых ресурсов публичных субъектов, налоговое право является подотраслью финансового права.

<1> Общая теория государства и права: Академический курс в 2 т. / Под ред. М.Н. Марченко. Т. 2. Теория права. М.: Издательство "Зерцало", 1998. С. 232.

Какова система налогового права?

Налоговое право представляет собой определенную систему, состоящую из налогово-правовых норм. Система налогового права - это его внутреннее строение. Правовые нормы налогового права группируются в более крупные подразделения в зависимости от особенностей и взаимных связей регулируемых ими отношений. Традиционное для отраслей российского права деление на общую и особенную части можно проследить и на примере налогового права.

К общей части налогового права относятся нормы, закрепляющие общие принципы построения налоговой системы Российской Федерации, принципы формирования налогового законодательства, правовые формы и методы деятельности компетентных государственных (муниципальных) органов в области налогообложения, основные черты правового положения участников налоговых отношений. Нормы права, относящиеся к общей части, являются основополагающими в системе налогового права, руководством для формирования норм, регулирующих налоговые отношения, которые возникают при уплате конкретных налогов.

К особенной части налогового права относятся нормы, конкретизирующие нормы общей части. Особенная часть включает нормы, регламентирующие порядок взимания конкретных налоговых платежей, круг плательщиков по каждому налогу, объекты налогообложения, налоговую базу, порядок исчисления и уплаты. Эта часть налогового права состоит из множества разделов, относящихся к регулированию отношений, возникающих при взимании конкретных налоговых платежей.

До 1998 г. в российском законодательстве не было единого нормативного акта, в котором бы система налогового права России отчетливо прослеживалась. С определенной степенью

условности можно было отнести к нормативному закреплению общей части налогового права положения Закона РФ "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" <1>. Однако с принятием НК РФ деление налогового права на общую и особенную части получило законодательное закрепление.

<1> Ведомости Съезда народных депутатов РФ и Верховного Совета РФ. 1992. N 11. Ст. 527.

В чем особенность норм налогового права?

Для налогового права, как и для любого правового института, нормы права являются первичным элементом правовой регламентации общественных отношений, в данном случае - налоговых отношений. В этих нормах содержатся правила поведения участников налоговых отношений, которые обеспечивают нормальное функционирование всей налоговой системы. Будучи разновидностью правовых норм, нормы налогового права, естественно, обладают всеми характерными признаками этой общеправовой категории. Вместе с тем вышеназванные признаки правовой нормы проявляются в нормах налогового права, быть может, в несколько специфической форме, учитывая особенности и предмета регулирования налоговым правом, и системы источников налогового права.

Нормы налогового права - установленное публичным субъектом и обеспеченное государственным принуждением правило поведения участников отношений в налоговой сфере, порождающее налоговые правоотношения и обеспечивающее функционирование налоговой системы.

Более глубокому уяснению сущности норм налогового права способствует рассмотрение существующих вариантов классификации правовых норм, в основу которых могут быть положены те или иные специфические черты норм налогового права. Классифицировать нормы налогового права можно по многим основаниям. Остановимся на некоторых.

В зависимости от задач, решаемых в рамках правовой регламентации, нормы налогового права могут быть регулятивными или охранительными.

Регулятивные нормы содержат предписанное правило поведения.

Охранительные нормы налогового права предусматривают меры государственного принуждения к лицам, виновным в нарушении законодательства о налогах и сборах.

В зависимости от характера содержащихся в норме права предписаний нормы налогового права можно подразделить на управомочивающие, обязывающие и запретительные.

В силу особенностей метода правового регулирования управомочивающие нормы налогового права не имеют широкого распространения. Вместе с тем такие нормы есть, и в этом проявляется некоторая диспозитивность метода правового регулирования. Управомочивающие нормы предоставляют участнику правоотношений некоторый выбор возможного способа поведения, однако этот выбор исчерпывается теми вариантами поведения, которые предлагает законодатель.

Обязывающие нормы налогового права - наиболее часто встречающийся вид нормы налогового права. В силу того что нормы налогового права призваны в известной мере ограничить степень свободы в выборе поведения и частных субъектов, и органов власти, нормы налогового права чаще всего содержат предписания, обязывающие участников налоговых правоотношений совершить определенные действия.

Запретительные нормы налогового права предписывают участникам налоговых правоотношений воздерживаться от определенных действий.

Классифицировать нормы можно и дальше, однако представляется, что даже вышеприведенные виды норм налогового права уже способны продемонстрировать все многообразие системы норм налогового права.

Что можно отнести к источникам налогового права?

Воля государства, направленная на регулирование тех или иных общественных отношений, должна быть выражена в некой объективной форме. Нормы налогового права никогда не смогут быть теми правилами поведения, которые реально применяются в повседневной жизни, если они не будут иметь внешнего выражения, документально закрепляющего волю государства. Подобной формой выражения норм права являются источники права, представляющие собой способ, "которым правилу поведения придается государственной властью общеобязательная сила" <1>. Дать исчерпывающий перечень источников права не представляется возможным, на разных этапах развития правовых систем государство использовало самые разнообразные формы выражения своей воли. Различные исследователи вопросов теории права приводят самые разные источники права.

<1> Марченко М.Н. Теория государства и права: Учебник. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Изд-во "Проспект", 2004. С. 506.

Даже самые разнообразные формы права объединены общим признаком - в них в той или иной степени нашла свое отражение воля государства. Однако государство само определяет, как и в какой форме выразить свою волю. Ни религиозные источники, ни обычаи, складывающиеся в процессе реализации тех или иных общественных отношений, не будут включены в систему источников права до тех пор, пока государство не санкционирует их и не будет рассматривать их как форму выражения своей воли.

Система источников права в различных государствах во многом предопределяется историческим этапом развития общества и особенностями правовых систем. Вместе с тем даже внутри системы права одного государства различным отраслям права может быть присущ свой "набор" источников, который определяется в зависимости от особенностей правового регулирования, относящихся к предмету регулирования данной отрасли права, и особенностей исторического развития правовой регламентации указанных отношений.

Что же может рассматриваться в качестве источников российского налогового права?

Специфика предмета регулирования российским налоговым правом, а также традиции правового регулирования властных отношений в России обусловили следующую систему источников российского налогового права:

- а) нормативные правовые акты;
- б) нормотворческие акты судов;
- в) общепризнанные принципы международного права и международные договоры.

Какова роль нормативных правовых актов в системе источников налогового права?

Нормативные правовые акты представляют собой наиболее значительную группу источников налогового права. Объясняется это тем, что для возникновения налоговых отношений необходима четко выраженная воля государства, которая объективизируется в нормативных правовых актах. Несмотря на то что различные исследователи теории права используют несколько разные термины для обозначения этой группы актов, сама природа указанных источников права воспринимается всеми одинаково.

Нормативный правовой акт по налогам и сборам - правовой акт, принятый уполномоченными органами государственной власти и органами местного самоуправления, который закрепляет нормы, регулирующие налоговые отношения, рассчитанные на многократное применение и адресованные неограниченному кругу лиц.

В свою очередь, нормативные правовые акты подразделяются на законы и подзаконные акты.

Какова роль законов в системе источников налогового права?

Закон представляет собой нормативный правовой акт, принятый высшим государственным органом или непосредственно народом, обладающий высшей юридической силой. В данном определении содержится указание на два существенных признака закона: 1) нормативный правовой акт принимается высшим органом государственной власти, имеющим возможность выражать волю государства, 2) закон обладает высшей юридической силой.

В системе российского законодательства среди законов С.С. Алексеев выделяет (1) конституцию, конституционные (органические) законы, (2) обыкновенные законы <1>. Данные законы различаются по уровню верховенства, закрепленных в них норм, по степени приоритетности их норм в случае коллизии и, как следствие, по порядку принятия названных актов.

<1> Алексеев С.С. Право: азбука - теория - философия: Опыт комплексного исследования. М.: Статут, 1999. С. 83.

Конституция Российской Федерации, принятая на референдуме 12 декабря 1993 г., является главным законом Российской Федерации, определяющим правовую основу государства, закрепляющим основные права и свободы граждан, определяющим основы функционирования органов государственной власти. Конституция Российской Федерации как базисный нормативный правовой акт содержит основополагающие нормы, необходимые для дальнейшего регулирования налоговых отношений. Следует отметить, что Конституция РФ обоснованно рассматривается в числе источников всех отраслей российского права. Закрепленные в этом акте конституционные принципы позволяют формировать систему правовой регламентации абсолютно всех общественных отношений, которые государство считает необходимым подвергнуть такой

регламентации. Вместе с тем, наряду с общими нормами, касающимися прав, обязанностей и свобод граждан, компетенции публичных субъектов и их органов по регулированию общественных отношений, Конституция РФ содержит конкретные нормы, посвященные основам правового регулирования налоговых отношений.

К числу статей Конституции, содержащих нормы налогового права, относятся:

- статья 57, согласно которой "каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют";

- пункт "з" ст. 71, согласно которому в ведении Российской Федерации находятся федеральные налоги и сборы;

- подпункт "и" ч. 1 ст. 72, согласно которому установление общих принципов налогообложения и сборов в Российской Федерации относится к общей компетенции Российской Федерации и субъектов Российской Федерации;

- часть 3 ст. 75, в соответствии с которой система налогов, взимаемых в федеральный бюджет, и общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации устанавливаются федеральным законом;

- часть 3 ст. 104, закрепляющая, что законопроекты о введении или отмене налогов могут быть внесены только при наличии заключения Правительства Российской Федерации;

- статья 106, которая устанавливает, что обязательному рассмотрению в Совете Федерации подлежат принятые Государственной Думой федеральные законы по вопросам федеральных налогов и сборов;

- статья 132, согласно которой органы местного самоуправления самостоятельно устанавливают местные налоги и сборы.

Таким образом, Конституция РФ содержит не только общие, но и специальные нормы, направленные на регулирование налоговых отношений, что позволяет с полным основанием отнести Конституцию РФ к числу источников налогового права.

Федеральные конституционные законы принимаются по вопросам, предусмотренным Конституцией РФ. Хотя федеральных конституционных законов, специально посвященных регулированию налоговых отношений, Конституцией не предусмотрено, некоторые нормы названной группы законов регулируют вопросы налогообложения, а следовательно, могут быть отнесены к числу источников налогового права. Так, например, Федеральный конституционный закон от 28 июня 2004 г. N 5-ФКЗ "О референдуме Российской Федерации" запрещает выносить на референдум вопросы о введении, изменении и отмене федеральных налогов и сборов, а также об освобождении от их уплаты (ст. 6) <1>, а Федеральный конституционный закон от 17 декабря 1997 г. N 2-ФКЗ "О Правительстве Российской Федерации" (в ред. от 19 июня 2004 г.) закрепляет обязанность Правительства РФ давать письменные заключения на законопроекты о введении или отмене налогов, об освобождении от их уплаты (ст. 36) <2>.

<1> СЗ РФ. 2004. N 27. Ст. 2710.

<2> Там же. 1994. N 13. Ст. 1447.

Таким образом, федеральные конституционные законы также относятся к источникам налогового права.

Следующими нормативными правовыми актами, относящимися к источникам налогового права, являются федеральные законы, однако представляется, что для наиболее четкого уяснения роли названных актов в системе источников налогового права федеральные законы целесообразно рассматривать в их системной связи с высшими нормативными актами субъектов Российской Федерации и муниципальных образований. Система нормативных правовых актов, объединяющих федеральные законы, законы субъектов Российской Федерации и нормативных правовых актов муниципальных образований, образует законодательство о налогах и сборах.

Акты законодательства о налогах и сборах являются основными источниками налогового права, а среди названных актов первостепенная роль отведена принятому в 1998 г. Налоговому кодексу Российской Федерации. Часть первая НК РФ посвящена общим началам налогообложения и закрепляет общие принципы функционирования налоговой системы в России, права и обязанности участников налоговых правоотношений, базовые категории налогообложения, формы налогового контроля и ответственность за совершение налоговых правонарушений. В статье 1 НК РФ сформулировано понятие законодательства о налогах и сборах, в соответствии с которым в законодательство о налогах и сборах включены акты трех уровней:

- законодательство Российской Федерации о налогах и сборах;

- законодательство субъектов Российской Федерации о налогах и сборах;

- нормативные правовые акты муниципальных образований.

Определение "законодательства Российской Федерации о налогах и сборах" содержится в п. 1 ст. 1 НК РФ. Этот пункт, как и вся статья, интересен достаточно четким распределением актов, входящих в систему налогового законодательства, по уровням власти.

Конституция Российской Федерации не относит налоговое законодательство к числу вопросов, находящихся в исключительном ведении Российской Федерации. Более того, учитывая, что установление общих принципов налогообложения и сборов в Российской Федерации в соответствии со ст. 72 Конституции относится к совместному ведению Российской Федерации и субъектов Российской Федерации, законодатель предполагает, что налоговые отношения могут быть урегулированы нормативными правовыми актами разных уровней: на федеральном, региональном и местном уровнях. Нормативные правовые акты, регулирующие налоговые отношения всех трех уровней, в соответствии с п. 6 рассматриваемой статьи обозначаются собирательным термином "законодательство о налогах и сборах". Однако слова "Российская Федерация" в п. 1 указывают на то, что речь идет о системе нормативных правовых актов, принимаемых именно на федеральном уровне. Итак, согласно п. 1 ст. 1 НК РФ к законодательству Российской Федерации о налогах и сборах относятся НК РФ и принятые в соответствии с ним федеральные законы о налогах и сборах.

Налоговый кодекс РФ - нормативный правовой акт, относящийся к числу федеральных законов, призванный систематизировать налогово-правовые нормы. В системе законодательства о налогах и сборах НК РФ является основным нормативным правовым актом, на базе которого выстраивается вся система нормативно-правового регулирования налоговых отношений. Поэтому все налогово-правовые нормы независимо от того, в каких актах они закреплены, должны соответствовать требованиям норм, содержащихся в НК РФ. Вместе с тем, несмотря на то что НК РФ занимает, безусловно, доминирующее положение в системе законодательства о налогах и сборах, даже на федеральном уровне он не обладает монопольным правом регулирования налоговых отношений. Пункт 1 ст. 1 относит к числу федеральных актов, входящих в систему законодательства о налогах и сборах, иные федеральные законы, принятые в соответствии с НК РФ. По замыслу законодателя, признак "принятые в соответствии с ним" должен был означать, что федеральные законы только тогда будут входить в систему законодательства о налогах и сборах Российской Федерации, когда в самом тексте Налогового кодекса они будут прямо или косвенно упоминаться. Однако использование термина "принятые в соответствии" вполне может трактоваться и как "не противоречащие" НК РФ. Именно такое прочтение данной нормы, вероятно, позволило Пленуму Высшего Арбитражного Суда РФ в своем Постановлении указать, что "до момента введения в действие соответствующих глав части второй НК РФ судам надлежит применять принятые в установленном порядке нормы закона, касающиеся налоговых льгот, независимо от того, в какой законодательный акт они включены: связанный или не связанный в целом с вопросами налогообложения". Иными словами, Пленум ВАС признал, что формулировка "федеральные законы, принятые в соответствии с Налоговым кодексом" не предполагает, что эти законы должны быть непосредственно указаны в самом тексте Кодекса <1>.

<1> Постановление Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. N 5 "О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации" // Вестник ВАС РФ. 2001. N 7.

Следует отметить, что включение акта законодательства в систему законодательства о налогах и сборах не является исключительно теоретическим вопросом, оно имеет огромное значение для правоприменительной практики. Само отнесение того или иного нормативного правового акта к законодательству о налогах и сборах позволяет этому акту регулировать налоговые отношения, указанные в ст. 2 НК РФ. Как только нормативный правовой акт "становится" актом законодательства о налогах и сборах, он сразу же получает право регулировать вопросы, связанные с налогообложением и сборами. В то же время нечеткость формулировок комментируемой статьи позволяет отнести к актам законодательства о налогах и сборах Российской Федерации любой федеральный закон, содержащий норму, направленную на регулирование налоговых отношений <1>. Такой подход не может способствовать достижению единства правового регулирования налоговых отношений. В этой связи представляется, что при доработке ч. 1 НК п. 1 ст. 1 должен быть уточнен таким образом, чтобы никакие федеральные законы, прямо не указанные в самом тексте НК РФ, не могли быть отнесены к актам законодательства о налогах и сборах.

<1> Так, например, к числу актов законодательства о налогах и сборах можно отнести Федеральный закон от 9 июля 2002 г. N 83-ФЗ "О финансовом оздоровлении сельскохозяйственных товаропроизводителей", внесший поправку в Федеральный закон "О введении в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации".

Определению регионального уровня законодательства о налогах и сборах, то есть законодательству субъектов Российской Федерации о налогах и сборах, посвящен п. 4 ст. 1 НК РФ. Названный пункт, следуя норме ст. 76 Конституции РФ, определяет, что законодательство субъектов Российской Федерации о налогах и сборах состоит из законов о налогах и сборах субъектов Российской Федерации, принятых в соответствии с НК РФ.

Характеризуя систему нормативных правовых актов, регулирующих вопросы налогообложения на местном уровне, п. 5 ст. 1 указывает лишь на то, что эти акты муниципальных образований должны быть приняты представительными органами власти. Несмотря на то что в качестве квалифицирующего признака акта органов муниципального образования, полномочного регулировать вопросы налогообложения, используется формулировка "акты о местных налогах и сборах", практического смысла этот признак не имеет, поскольку НК РФ не дает определения "акты о налогах и сборах", а следовательно, любой нормативный правовой акт муниципального образования, так или иначе затрагивающий вопросы налогообложения, может быть отнесен к актам законодательства о налогах и сборах.

Все названные в ст. 1 НК РФ акты объединены общим понятием "законодательство о налогах и сборах", и именно в этом смысле данный термин применяется во всем тексте Налогового кодекса.

Какая роль у подзаконных нормативных правовых актов в системе источников налогового права?

Правовая система Российской Федерации предполагает, что наряду с законами общественные отношения могут регулироваться и иными нормативными правовыми актами, не относящимися по своей природе к законам. Речь в данном случае идет о подзаконных нормативных правовых актах.

Система подзаконных нормативных правовых актов в Российской Федерации достаточно велика. В числе подзаконных нормативных правовых актов, относящихся к источникам налогового права, можно выделить:

- 1) указы Президента Российской Федерации;
- 2) акты федеральных органов исполнительной власти;
- 3) акты органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации, акты исполнительных органов местного самоуправления.

Указы Президента РФ

В период с 1991 по 1998 г. Президент РФ активно участвовал в нормативном регулировании налоговых отношений. Столь активное нормотворчество Президента РФ объяснялось необходимостью быстрого реагирования на изменения в общественной жизни в целом и финансово-правовых отношениях в частности. Вместе с тем сам факт участия Президента РФ в нормативном регулировании налоговых отношений вызывал множество небезосновательных нареканий. В настоящее время НК РФ закрепляет исключительное право актов законодательства о налогах и сборах регулировать налоговые отношения. Подзаконные акты могут регулировать вопросы, связанные с налогообложением и со сборами, только в тех случаях и в том объеме, которым их наделяет законодатель. Среди органов, имеющих право издавать акты, регулирующие налоговые отношения, Президент Российской Федерации не поименован, а следовательно, в настоящее время Президент Российской Федерации не вправе своими актами регулировать налоговые отношения.

Нормативные акты исполнительных органов власти

В силу специфики объекта регулирования налоговых норм роль исполнительных органов власти в налоговом регулировании второстепенна. Следует признать особую важность правовой регламентации доходов государства, и потому в любом цивилизованном государстве вопросы формирования бюджета и налогообложения подлежат регулированию именно с помощью законов, принимаемых только представительными органами власти. Статья 57 Конституции РФ определяет, что "каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы". Комментируя это положение, Конституционный Суд РФ провозгласил, что "установить налог или сбор можно только законом". Налоги, взимаемые не на основе закона, не могут считаться "законно установленными". И далее: "Конституция Российской Федерации исключает возможность установления налогов и сборов органами исполнительной власти" <1>. В другом своем акте Конституционный Суд отмечает: "Конституционное требование об установлении налогов и сборов только и исключительно в законодательном порядке представляет собой один из принципов правового демократического государства и имеет своей целью гарантировать, в частности, права

и законные интересы налогоплательщиков от произвола и несанкционированного вмешательства исполнительной власти" <2>.

<1> Постановление от 4 апреля 1996 г. N 9-П "По делу о проверке конституционности ряда нормативных актов города Москвы и Московской области, Ставропольского края, Воронежской области и города Воронежа, регламентирующих порядок регистрации граждан, прибывающих на постоянное жительство в названные регионы" // Вестник Конституционного Суда РФ. 1996. N 2.

<2> Постановление от 11 ноября 1997 г. N 16-П "По делу о проверке конституционности статьи 11.1 Закона РФ от 1 апреля 1993 года "О государственной границе Российской Федерации" в редакции от 19 июля 1997 года" // Вестник Конституционного Суда РФ. 1997. N 6.

Таким образом, Российская Федерация, как и многие государства мира, требует законодательного регулирования налоговых отношений. Именно поэтому отношения, возникающие в процессе уплаты налогов, регулируются федеральными законами, а не актами органов управления.

Вместе с тем роль нормативных правовых актов исполнительных органов власти в процессе регулирования налоговых отношений достаточно велика. До принятия части первой НК РФ акты исполнительных органов достаточно активно использовались государством в вопросах регулирования налоговых отношений. Нередко названные акты не просто комментировали налоговые законы или конкретизировали нормы законодательства, но и напрямую вступали в процесс регулирования налоговых отношений. Как уже отмечалось, права исполнительных органов власти по регулированию вопросов налогообложения неоднократно становились предметом рассмотрения Конституционного Суда РФ, который отмечал, что "только закон в силу его определенности, стабильности, особого порядка принятия может предоставить налогоплательщику достоверные данные для исполнения им налоговой повинности <1>". Следуя конституционным принципам налогообложения, законодатель в части первой НК РФ попытался определить место нормативных правовых актов органов исполнительной власти, исполнительных органов местного самоуправления и органов государственных внебюджетных фондов (далее - исполнительные органы) о налогах и сборах в системе регуляторов налоговых отношений.

<1> Там же.

Согласно п. 1 ст. 4 НК РФ органы исполнительной власти в случаях, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, и в пределах своей компетенции издают нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и со сборами, которые не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах. Иными словами, НК РФ признает право исполнительных органов власти регулировать налоговые отношения, но только в том случае, когда такое право тому или иному исполнительному органу делегировано законодателем.

Следует обратить внимание, что после внесенных в июне 2004 г. и в июле 2005 г. поправок в ст. 4 НК РФ <1> по сравнению с прежней редакцией существенно изменился круг исполнительных органов власти, уполномоченных издавать нормативные правовые акты по вопросам налогообложения. До названных поправок к числу органов, имеющих право принимать нормативные правовые документы по вопросам налогообложения и сборам, относились "федеральные органы исполнительной власти, органы исполнительной власти субъектов Российской Федерации, исполнительные органы местного самоуправления, органы государственных внебюджетных фондов". По сравнению с прежней редакцией ст. 4 новые поправки предусматривают следующее.

<1> Федеральный закон от 29 июня 2004 г. N 58-ФЗ "О внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых законодательных актов Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию государственного управления".

Во-первых, к числу исполнительных органов, уполномоченных на федеральном уровне принимать нормативные правовые акты по вопросам налогообложения, теперь законодатель относит только Правительство РФ и органы, "уполномоченные осуществлять функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере налогов и сборов и в сфере таможенного дела". С учетом того что федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере налоговой деятельности, является в настоящее время Министерство финансов Российской Федерации <1>, а федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию таможенного дела, является Министерство экономического развития и

торговли Российской Федерации <2>, следует заключить, что наряду с самим Правительством РФ на федеральном уровне только Минфин России и Минэкономразвития России вправе издавать нормативные правовые акты по вопросам налогообложения и сборов. Иные федеральные исполнительные органы власти, включая Федеральную налоговую службу РФ и Федеральную таможенную службу РФ, не могут быть уполномочены издавать подобные нормативные правовые акты. Более того, прямой запрет на издание нормативных правовых актов по вопросам налогов и сборов содержится в п. 2 ст. 4, что, вероятно, по мнению законодателя, должно окончательно развеять сомнения по поводу компетенции названных органов в процессе налогового нормотворчества.

<1> Положение о Министерстве финансов РФ, утвержденное Постановлением Правительства РФ от 30 июня 2004 г. N 329 // СЗ РФ. 2004. N 31. Ст. 3258.

<2> Положение о Министерстве экономического развития и торговли Российской Федерации, утвержденное Постановлением Правительства РФ от 27 августа 2004 г. N 443.

Во-вторых, из числа органов, уполномоченных принимать нормативные правовые акты по вопросам налогообложения и сборам, исключены органы государственных внебюджетных фондов. Во многом это объясняется тем, что с момента введения в налоговую систему Российской Федерации единого социального налога органы государственных внебюджетных фондов утратили право регулировать особенности уплаты платежей, относящихся по своей правовой природе к налогам или сборам.

Определяя полномочия исполнительных органов власти, законодатель в ст. 4 НК РФ устанавливает дополнительное требование к актам названных органов - эти акты не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах. Учитывая, что полномочия исполнительных органов власти производны от полномочий законодателя, задача нормативных правовых актов исполнительных органов - обеспечить правильное применение налоговых норм в соответствии с волей законодателя, выраженной в актах законодательства о налогах и сборах. Любое изменение или дополнение актов законодательства должно в этой связи рассматриваться как искажение воли законодателя, делегировавшего исполнительному органу ограниченные полномочия в налоговой сфере, а следовательно, не может создавать правовых последствий для участников налоговых отношений. На это обращает внимание и Конституционный Суд, который, признавая право исполнительных органов на принятие актов по вопросам налогообложения, отмечает: "Эти положения не могут рассматриваться как содержащие основания для издания актов, допускающих ограничение прав или возлагающих на налогоплательщиков дополнительные обязанности по сравнению с тем, как они определены законом" <1>.

<1> Определение КС РФ от 5 ноября 2002 г. N 319-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы некоммерческой организации - учреждения по управлению персоналом "Персона" на нарушение конституционных прав и свобод положениями пункта 2 статьи 4 Налогового кодекса Российской Федерации" // Вестник Конституционного Суда РФ. 2003. N 2.

Таким образом, нормативные правовые акты исполнительных органов власти могут устанавливать правовые нормы (правила поведения), обязательные для неопределенного круга лиц, рассчитанные на неоднократное применение, только в том случае, когда эти акты воспроизводят волю законодателя, выраженную в актах законодательства о налогах и сборах.

Могут ли акты судебных органов быть источником российского налогового права?

Национальная правовая система Российской Федерации, следуя традициям континентального европейского права, не отводит судебным актам столь важной роли в регулировании общественных отношений, которую эти акты играют в правовых системах прецедентного общего права. Вместе с тем влияние судебной практики на регулирование налоговых отношений достаточно велико. Характеризуя роль судебных актов в регулировании налоговых правоотношений, Г.В. Петрова отмечает, что "роль судебной практики в настоящее время сводится как к выявлению смысла большинства налоговых законов, учитывая их несовершенство, так и к выработке новых подходов, развивающих нормы налогового законодательства" <1>. Тем самым признается активное участие судов в регулировании налоговых отношений.

<1> Петрова Г.В. Налоговые отношения: теория и практика правового регулирования. М.: Издательство "Олита", 2003. С. 249.

Рассматривая конкретное дело, судебные инстанции истолковывают норму права применительно к конкретному спору, и зачастую подобное толкование порождает новое понимание воли законодателя, направленной на регулирование общественных отношений.

Действующее законодательство Российской Федерации закрепляет за Высшим Арбитражным Судом Российской Федерации право давать разъяснения по вопросам судебной практики <1>. Аналогичное право закреплено и за Верховным Судом Российской Федерации <2>. Таким образом, две высшие судебные инстанции Российской Федерации вправе давать руководящие разъяснения практике применения законодательства. Обобщая судебную практику и давая соответствующие разъяснения, Высший Арбитражный Суд РФ и Верховный Суд РФ, по сути, осуществляют толкование норм права, конкретизируя положения законодательства и восполняя пробелы правового регулирования. По мнению А.В. Мицкевича, "если Верховный или Высший Арбитражный Суд защитил те или иные интересы, требования или поведение как законные или отверг как незаконные, то он тем самым дал основание к новому пониманию и применению данных правовых норм" <3>. Тем самым осуществляется нормативное толкование, то есть толкование, носящее общий характер, обязательный для применения нижестоящими судами. Подобные акты высших судебных инстанций фактически формулируют новое правило поведения неопределенного круга лиц. Оно рассчитано на многократное применение, выражает волю государства, направленную на регулирование общественных отношений именно таким образом, и соответственно обеспечено возможностью государственного принуждения. Сформулированные в результате нормативного толкования правила обладают всеми признаками нормы права, а следовательно, акты высших судебных инстанций, в которых приводится нормативное толкование, следует отнести к источникам права. "Акты судебного нормативного толкования - это акты нормативные (содержат нормы в нормах)", - отмечает профессор В.В. Оксамытный <4>. Таким образом, нормативные акты судов относятся к источникам налогового права.

<1> Статья 9 Федерального конституционного закона Российской Федерации от 28 апреля 1995 г. N 1-ФКЗ "Об арбитражных судах в Российской Федерации" (в ред. от 25 марта 2004 г.) // СЗ РФ. 1995. N 18. Ст. 1589.

<2> Статья 19 Федерального конституционного закона от 31 декабря 1996 г. N 1-ФКЗ "О судебной системе Российской Федерации" (в ред. от 4 июля 2003 г.) // СЗ РФ. 1997. N 1. Ст. 1.

<3> Общая теория права государства и права: Академический курс в 2 т. / Под ред. М.Н. Марченко. Т. 2. Теория права. М.: Издательство "Зерцало", 1998. С. 153.

<4> Общая теория права государства и права: Академический курс в 2 т. / Под ред. М.Н. Марченко. Т. 2. Теория права. М.: Издательство "Зерцало", 1998. С. 339.

Вместе с тем огромное влияние на правоприменительную практику оказывают и иные судебные акты, не имеющие нормативного характера. В процессе осуществления правосудия судебные инстанции, применяющие конкретные нормы к конкретным правоотношениям, осуществляют толкование нормы права, которое в теории права именуется казуальным толкованием. В данном случае имеется в виду такое толкование, которое не содержит формальной обязанности для нижестоящих судов следовать такой трактовке нормы. Несмотря на отсутствие некой обязательности для нижестоящих судов, рассматривающих аналогичные дела, применять норму именно в том понимании, в котором ее излагает вышестоящая инстанция, решения вышестоящих судов являются, в известной степени, образцом для подражания для нижестоящих судов, которые, опасаясь отмены своих решений при пересмотре дела, начинают применять норму права в соответствии с позицией вышестоящих судебных инстанций. Вместе с тем такая судебная практика не формулирует новые нормы, и, во всяком случае, в подобных судебных актах не выражается воля государства, направленная на такое регулирование общественных отношений. Значит, не умаляя значения актов судебных инстанций, осуществляющих казуальное толкование норм, следует признать, что к источникам права данные акты не относятся.

Среди конкретных документов Верховного Суда РФ и Высшего Арбитражного Суда РФ, имеющих огромное значение для нормативного регулирования налоговых отношений, следует выделить следующие акты:

- Постановление Пленума ВС РФ и ВАС РФ от 11 июня 1999 г. "О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации <1>";

<1> Вестник ВАС РФ. 1999. N 8.

- Постановление Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. "О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации <1>";

<1> Вестник ВАС РФ. 2001. N 7.

- информационное письмо Президиума ВАС РФ от 17 марта 2003 г. N 71 "Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой Налогового кодекса Российской Федерации <1>.

<1> Там же. 2003. N 5.

В этих актах судов содержится нормативное толкование норм налогового права, предопределяющих последующую складывающуюся правоприменительную практику.

Неоценимое значение для формирования налогового законодательства и для всего нормативно-правового регулирования налоговых отношений имеют акты Конституционного Суда Российской Федерации. Проверяя соответствие федеральных законов, конституций субъектов Российской Федерации, уставов и законов субъектов Российской Федерации нормам Конституции Российской Федерации, Конституционный Суд выявляет и формулирует конституционные принципы налогообложения, которые впоследствии воплощаются в актах законодательства о налогах и сборах. Иными словами, общеобязательность содержащихся в решениях Конституционного Суда РФ норм, их универсальность и многократность применения правил, выражающих правовую позицию суда, обуславливают отнесение решений КС РФ к источникам налогового права.

Каково место актов международного права в системе источников налогового права?

В соответствии с ч. 4 ст. 15 Конституции Российской Федерации общепризнанные принципы и нормы международного права и международные договоры Российской Федерации являются составной частью ее правовой системы. Конституционное положение о безусловном признании приоритета международных договоров России над ее внутренним законодательством нашло свое воплощение в ст. 7 НК РФ, согласно которой в случае, если международным договором, содержащим положения, касающиеся налогообложения и сборов, установлены иные правила и нормы, чем предусмотренные законодательством о налогах и сборах, то применяются правила международных договоров. Не углубляясь в дискуссию о том, насколько целесообразно и обоснованно конституционное закрепление примата международного права по отношению к национальному российскому праву, следует констатировать, что нормы международных договоров могут содержать нормы налогового права, и эти нормы обязательны для их соблюдения на территории Российской Федерации. Поэтому акты международного права относятся к источникам российского права, а те акты, которые затрагивают вопросы налогообложения, относятся к источникам налогового права.

Российская Федерация как активный участник международных отношений является стороной в значительном количестве международных договоров, затрагивающих вопросы налогообложения и сборов. Чаще всего речь идет о заключении двусторонних договоров об избежании двойного налогообложения. Кроме того, российское государство является участником многосторонних соглашений, которые также могут затрагивать вопросы налогообложения и сборов. Особенно важным с точки зрения налаживания хозяйственных связей на всем постсоветском пространстве является активное заключение многосторонних договоров по вопросам налогообложения с государствами - бывшими республиками СССР.

Акты международного права влияют на внутреннее налоговое законодательство еще и путем трансформации норм международного права в нормы внутреннего права. Так, например, нормы ст. 306 НК РФ, определяющей понятие "постоянное представительство иностранной организации", являются результатом обобщения признаков "постоянного присутствия" иностранной организации, закрепленных в международных договорах, стороной которых является Российская Федерация.

Какие существуют особенности действия налоговых нормативных правовых актов во времени?

Рассмотрение действия нормативных правовых актов во времени, включая акты законодательства о налогах и сборах и акты исполнительных органов власти, следует проводить в двух аспектах:

- а) определение момента вступления в силу норм акта и момента прекращения действия его норм;
- б) определение временного периода, в котором общественные отношения должны подвергаться регулированию содержащейся в акте нормы.

Определение момента вступления в силу норм акта
и момента прекращения действия его норм

Пункт 1 ст. 5 НК РФ, которая с 2007 г. стала в полной мере распространяться и на акты исполнительных органов власти, довольно подробно регламентирует порядок вступления в силу нормативных правовых актов. Акты законодательства о налогах и сборах, равно как и акты исполнительных органов власти, вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования. При этом акты вступают в силу не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу. Подобные правила вступления в силу актов законодательства обусловлены необходимостью участников налоговых правоотношений не только ознакомиться с волей законодателя, но и провести подготовительные мероприятия, необходимые для надлежащего следования предписаниям новых норм права. Норма, согласно которой акты законодательства вступают в силу не ранее очередного налогового периода, необходима для того, чтобы в середине налогового периода (а забегая несколько вперед, отметим, что налоговый период - это период, в течение которого происходит формирование налоговой базы) не менялись правила исчисления налоговой базы и окончательной суммы налогового платежа.

Федеральные законы, вносящие изменения в НК РФ в части установления новых налогов и (или) сборов, а также акты законодательства о налогах и сборах субъектов Российской Федерации и акты представительных органов местного самоуправления, вводящие налоги и (или) сборы, вступают в силу не ранее 1 января года, следующего за годом их принятия, но не ранее одного месяца со дня их официального опубликования. В данном случае законодатель пытается обеспечить стабильность хозяйственно-экономической деятельности организаций и физических лиц, а также стабильность доходов бюджетов всех уровней, поскольку введение новых налогов или сборов почти всегда связано с перераспределением (законодательным или фактическим) доходных источников бюджетов.

Действующее законодательство о налогах и сборах не оговаривает специально случаи прекращения действия актов законодательства о налогах и сборах.

Сложившаяся практика позволяет выделить следующие обстоятельства, при которых акты законодательства о налогах и сборах утрачивают силу:

- в результате прямой отмены;
- с истечением срока действия закона <1>.

<1> Так, ст. 4 Федерального закона от 27 ноября 2001 г. N 148-ФЗ "О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и статью 20 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" устанавливала, что данный Закон вступает в силу по истечении одного месяца со дня его официального опубликования и гл. 27 "Налог с продаж" части второй НК РФ утрачивает силу с 1 января 2004 г.

Определение временного периода, в котором
общественные отношения должны подвергаться
регулированию содержащейся в акте нормы

Основным принципом действия любой нормы во времени является принцип немедленного действия, состоящего в том, что новая норма права применяется ко всем отношениям, возникающим немедленно после вступления в силу данной нормы. В то же время в особо оговоренных случаях допускаются исключения из этого правила. Эти исключения состоят в том, что иногда при вступлении в силу новой нормы права допускается переживание старой нормы или же придание новой норме обратной силы.

Закон, вводящий новый налог, всегда ущемляет интересы налогоплательщика, поскольку любой вновь вводимый налог приводит к новым ограничениям налогоплательщика как собственника имущества. Тем более ущемляет интересы налогоплательщика закон, заведомо ухудшающий его положение. Именно поэтому в Конституции РФ появилась специальная статья о запрещении придания обратной силы законам, устанавливающим новые налоги или иным образом ухудшающие положение налогоплательщиков (ст. 57 Конституции РФ). Развивая норму Конституции, п. 2 ст. 5 НК РФ устанавливает, что акты законодательства о налогах и сборах, устанавливающие новые налоги и (или) сборы, повышающие налоговые ставки, размеры сборов, устанавливающие или отягчающие ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах, устанавливающие новые обязанности или иным образом ухудшающие положение налогоплательщиков или плательщиков сборов, а также иных участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, обратной силы не имеют.

Акты законодательства о налогах и сборах, устраняющие или смягчающие ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах либо устанавливающие дополнительные гарантии защиты прав налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей, согласно ст. 5 НК РФ, безусловно, имеют обратную силу. То есть для применения

названных актов к отношениям, возникшим до вступления в силу акта, специальной оговорки в тексте акта не требуется.

Акты законодательства о налогах и сборах, отменяющие налоги и (или) сборы, снижающие размеры ставок налогов (сборов), устраняющие обязанности налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей или иным образом улучшающие их положение, могут иметь обратную силу, если прямо предусматривают это.

Какие особенности характеризуют действие налоговых нормативных правовых актов в пространстве?

Определить действие нормативных правовых актов в пространстве - значит определить территорию, на которую распространяется действие указанных актов. Статья 4 Конституции Российской Федерации устанавливает, что Конституция и федеральные законы имеют верховенство на всей территории Российской Федерации. Таким образом, акты законодательства Российской Федерации, то есть федеральные акты, действуют на всей территории Российской Федерации. Поскольку права исполнительных органов власти по регулированию налоговых отношений являются производными от прав российского законодателя, то очевидно, что действие норм налогового права, закрепленных в актах исполнительных органов, также ограничено территорией Российской Федерации. Понятие "территория Российской Федерации" включает сухопутную территорию и территориальное море. Таким образом, Российская Федерация может регулировать своим законодательством налоговые отношения в пределах указанной территории Российской Федерации. В то же время в соответствии со ст. 67 Конституции РФ Российская Федерация имеет некоторые суверенные права в исключительной экономической зоне и на континентальном шельфе. Объем этих прав определяется международными соглашениями. Таким образом, правовое регулирование налоговых отношений в исключительной экономической зоне и на континентальном шельфе должно осуществляться только в тех пределах, которые установлены актами международного права. Ряд международных соглашений, участниками которых является Российская Федерация, регулируют вопросы налогообложения в исключительной экономической зоне и на континентальном шельфе.

Законы субъектов Российской Федерации и нормативные правовые акты муниципальных образований действуют соответственно на территории указанных субъектов и муниципальных образований.

На кого распространяются нормы актов законодательства о налогах и сборах?

Третье измерение, характеризующее пределы применения норм нормативных правовых актов, - действие актов по кругу лиц - определяет тех лиц, кому адресуются содержащиеся в нормативных правовых актах предписания.

Лица, которые могут быть участниками налоговых отношений и соответственно чье поведение может быть подвергнуто регулированию нормами налогового права, именуется субъектами налогового права. Лица, которые уже непосредственно вступили в отношения, регулируемые налоговым законодательством, признаются участниками налоговых правоотношений.

Довольно трудно привести исчерпывающий круг субъектов налогового права. Во многом это предопределяется многообразием не только самих правоотношений, но и даже видов налоговых правоотношений.

На основании анализа действующего законодательства о налогах и сборах можно предложить следующую укрупненную классификацию субъектов налогового права:

- публичные субъекты;
- органы власти;
- организации;
- физические лица.

Названные субъекты налогового права при определенных условиях становятся участниками налоговых правоотношений, то есть лицами, имеющими определенные субъективные права и юридические обязанности, которые определяют статус этих лиц в налоговых правоотношениях.

Статья 9 НК РФ определяет участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, и именно поведение этих лиц определяется актами законодательства о налогах и сборах. Недостатком указанной статьи является то, что субъекты ряда отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, в этой статье не поименованы. Так, например, в этой статье совсем не упоминаются государственные органы, являющиеся участниками отношений по установлению и введению налогов.

Тема 3. СИСТЕМА НАЛОГОВ И СБОРОВ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Понятие и структура системы налогов и сборов в Российской Федерации

Система налогов и сборов РФ представляет собой совокупность отдельных видов налогов и сборов и представлена тремя уровнями, которые отражают федеративное устройство Российского государства. В Российской Федерации устанавливаются следующие виды налогов и сборов: федеральные, региональные и местные.

Федеральными налогами и сборами признаются налоги и сборы, которые установлены НК РФ и обязательны к уплате на всей территории Российской Федерации. Статья 13 НК РФ приводит исчерпывающий перечень федеральных налогов и сборов:

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

Региональными налогами признаются налоги, которые установлены НК РФ и законами субъектов Российской Федерации о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих субъектов Российской Федерации.

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

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

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

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

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

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

Местными налогами являются:

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

Налог на имущество физических лиц предусмотрен НК РФ, а элементы налога установлены в Законе РФ от 9 декабря 1991 г. N 2003-1 "О налогах на имущество физических лиц" (в ред. от 22 августа 2004 г.). Согласно этому Закону объектами налогообложения признаются следующие виды имущества: жилые дома, квартиры, дачи, гаражи и иные строения, помещения и сооружения.

Как соотносятся понятия "система налогов и сборов" и "налоговая система"?

Эти понятия соотносятся как общее и частное. Система налогов и сборов, установленная Налоговым кодексом РФ, является неотъемлемой частью налоговой системы Российской Федерации и представляет собой совокупность отдельных налогов и сборов, законодательно установленных и действующих на территории Российской Федерации. В числе других существенных элементов налоговой системы следует назвать налоговые органы и другие органы налогового администрирования, которые осуществляют налоговый контроль и надзор с использованием определенных приемов и методов.

Как распространяется информация о региональных и местных налогах?

В части первой НК РФ установлен общий порядок информирования об установлении и отмене региональных и местных налогов. Так, ст. 16 НК РФ устанавливается обязанность для органов государственной власти субъектов РФ и органов местного самоуправления направлять информацию и копии законов и иных нормативных правовых актов об установлении, изменении и прекращении действия региональных и местных налогов в соответствующие органы. К субъектам, в установленном законодателем порядке предоставляющим либо получающим информацию о региональных и местных налогах, относятся:

- Министерство финансов Российской Федерации;
- федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, которым в настоящий момент является Федеральная налоговая служба Российской Федерации;
- финансовые органы соответствующих субъектов Российской Федерации и территориальные налоговые органы.

Законодателем в общем виде определены средства и формы информационного обмена, а именно направление информации, копий документов. При этом конкретные требования к содержанию информации, ее реквизитам, формам ее представления отсутствуют. Объектом информационного обмена выступают региональные и местные налоги.

В каком случае налог и сбор считаются установленными?

Налог считается установленным в том случае, когда определены налогоплательщики и основные элементы налогообложения. Требование четкого определения налогоплательщиков и основных элементов налогообложения - необходимое условие соблюдения принципа определенности налогообложения, закрепленного в п. 6 ст. 3 НК РФ, в соответствии с которым при установлении налогов должны быть определены все элементы налогообложения, а акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить.

Элементы налогообложения, которые должны быть четко и однозначно определены в законодательном порядке, для того чтобы сам налог считался законно установленным, перечислены исчерпывающим списком в ст. 17 НК РФ и определены в других статьях НК РФ:

а) налогоплательщиками признаются организации и физические лица, на которых в соответствии с НК РФ возложена обязанность уплачивать налоги (ст. 19 НК РФ);

б) объект налогообложения - операции по реализации товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, стоимость реализованных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) либо иной объект, имеющий стоимостную, количественную или физическую характеристику, с наличием которого у налогоплательщика законодательство о налогах и сборах связывает возникновение обязанности по уплате налога (ст. 38 НК РФ);

в) налоговая база - элемент налогообложения, представляющий собой стоимостную, физическую или иную характеристику объекта налогообложения (ст. 53 НК РФ);

г) налоговый период - календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате (ст. 55 НК РФ);

д) налоговая ставка представляет собой величину налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы (ст. 53 НК РФ);

е) порядок исчисления налога.

В соответствии со ст. 52 НК РФ налогоплательщик самостоятельно исчисляет сумму налога, подлежащую уплате за налоговый период, исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот. В случаях, предусмотренных законодательством РФ о налогах и сборах, обязанность по исчислению суммы налога может быть возложена на налоговый орган или налогового агента. В этих случаях не позднее 30 дней до наступления срока платежа налоговый орган направляет налогоплательщику налоговое уведомление;

ж) порядок и сроки уплаты налога.

Общие положения по порядку и срокам уплаты налога закреплены в ст. 57 и ст. 58 НК РФ. Уплата налога производится разовой уплатой всей суммы налога либо в ином порядке, предусмотренном НК РФ и другими актами законодательства о налогах и сборах. Уплата налогов производится в наличной или безналичной форме. Подлежащая уплате сумма налога уплачивается (перечисляется) налогоплательщиком или налоговым агентом в установленные сроки. Сроки уплаты налогов определяются календарной датой или истечением периода времени, исчисляемого годами, кварталами, месяцами, неделями и днями, а также указанием на событие, которое должно наступить или произойти, либо действие, которое должно быть совершено.

Перечисленные параметры являются основными элементами налогообложения. Без установления хотя бы одного из них налог не будет считаться установленным.

Наряду с основными элементами налогообложения существуют и факультативные (необязательные) элементы налогообложения. Факультативным элементом являются налоговые льготы, которые могут (но не должны в обязательном порядке) предусматриваться законом при установлении налога, если законодатель посчитает необходимым устанавливать такие льготы. Устанавливая налоговые льготы, законодатель должен определить основания для их использования налогоплательщиком.

Льготами по налогам признаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков преимущества, предусмотренные законодательством о налогах и сборах, по сравнению с другими налогоплательщиками, включая возможность не уплачивать налоги либо уплачивать их в меньшем размере (ст. 56 НК РФ). При этом особо оговаривается, что нормы законодательства о налогах и сборах, определяющие основания, порядок и условия применения льгот по налогам, не могут носить индивидуального характера.

При установлении сбора законодатель определяет его плательщиков и элементы обложения применительно к конкретным сборам.

Что следует понимать под специальными налоговыми режимами?

Часть вторая НК РФ устанавливает правила обложения налогами и сборами, составляющими в совокупности систему налогов и сборов Российской Федерации, а также определяет законодательные основы специальных налоговых режимов, применение которых допускается в Российской Федерации.

Отдельный раздел части второй НК РФ посвящен специальным налоговым режимам (разд. VIII.1, гл. 26.1 - 26.4). Понятие специальных налоговых режимов, содержащееся в ст. 18 части первой НК РФ, исходит из того, что такие режимы могут предусматривать особый порядок определения элементов налогообложения, а также освобождение от обязанности по уплате отдельных налогов и сборов, взимание которых предусмотрено на территории Российской Федерации в соответствии с НК РФ.

В настоящий момент действующее законодательство допускает применение следующих специальных налоговых режимов:

- 1) единого сельскохозяйственного налога - системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (гл. 26.1 НК РФ);
- 2) упрощенной системы налогообложения (гл. 26.2 НК РФ);
- 3) системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (гл. 26.3 НК РФ);
- 4) системы налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции (гл. 26.4 НК РФ).

Каждый из установленных налоговых режимов имеет свои характерные особенности:

1) система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог) позволяет заменить уплатой единого сельскохозяйственного налога совокупность следующих налогов: налог на прибыль организаций, налог на добавленную стоимость, налог на имущество организаций, единый социальный налог;

2) упрощенная система налогообложения освобождает налогоплательщика от уплаты налогов, наиболее сложных по порядку исчисления и уплаты, таких как налог на прибыль (налог на доходы физических лиц), налог на имущество и единый социальный налог;

3) система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности заменяет собой уплату налога на прибыль организаций, налога на имущество организаций и единого социального налога;

4) система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции начинает действовать для налогоплательщика только на основании договора, в соответствии с которым Российская Федерация предоставляет субъекту предпринимательской деятельности на возмездной основе и на определенный срок исключительные права на поиски, разведку, добычу минерального сырья на участке недр, указанном в соглашении, и на ведение связанных с этим работ, а инвестор обязуется осуществить проведение указанных работ за свой счет и на свой риск.

Тема 4. УЧАСТНИКИ НАЛОГОВЫХ ПРАВООТНОШЕНИЙ: НАЛОГПЛАТЕЛЬЩИКИ И ПЛАТЕЛЬЩИКИ СБОРОВ; НАЛОГОВЫЕ АГЕНТЫ. ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВО В НАЛОГОВЫХ ПРАВООТНОШЕНИЯХ

Кто признается налогоплательщиком и плательщиком сборов?

Согласно ч. 1 ст. 19 НК РФ налогоплательщиками и плательщиками сборов признаются организации и физические лица, на которых в соответствии с НК РФ возложена обязанность уплачивать соответственно налоги и (или) сборы.

В абзаце 2 п. 2 ст. 11 НК РФ указывается, что относится к организациям.

1. Российские организации - юридические лица, образованные в соответствии с законодательством Российской Федерации.

При этом не имеют значения организационно-правовая форма и цели деятельности юридического лица. Российские организации, не обладающие статусом юридического лица, не признаются плательщиками налогов и сборов.

В соответствии с положениями ч. 2 ст. 19 НК РФ филиалы и иные обособленные подразделения российских организаций исполняют обязанности этих организаций по уплате налогов и сборов в порядке, предусмотренном НК РФ, по месту нахождения этих филиалов и иных обособленных подразделений.

Согласно п. п. 2, 3 ст. 55 Гражданского кодекса Российской Федерации <1> (в ред. изменений и дополнений, внесенных Федеральным законом от 2 февраля 2006 г. N 19-ФЗ, далее по тексту - ГК РФ) филиалом является обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения и осуществляющее все его функции или их части, в том числе функции представительства.

<1> Гражданский кодекс Российской Федерации от 30 ноября 1994 г. N 51-ФЗ. Часть первая // СЗ РФ. 1994. N 32. Ст. 3301.

К иным обособленным подразделениям в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации относятся представительства. А в целях применения положений НК РФ обособленным подразделением организации по п. 2 ст. 11 НК РФ признается любое территориально обособленное от нее подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места. При этом рабочее место считается стационарным, если оно создается на срок более одного месяца. Признание обособленного подразделения организации таковым производится независимо от того, отражено или не отражено его создание в учредительных или иных организационно-распорядительных документах организации, и от полномочий, которыми наделяется указанное подразделение.

Следовательно, филиалы и иные обособленные подразделения российского юридического лица в соответствии с НК РФ не являются самостоятельными налогоплательщиками, а лишь выполняют функции юридического лица по уплате налогов. Невыполнение данной обязанности филиалом или иным обособленным подразделением российской организации влечет неблагоприятные правовые последствия для этой организации, то есть для российского юридического лица в целом. Это означает, что при нарушении налогового законодательства, которое было обнаружено при проведении налоговой проверки филиала или иного обособленного подразделения российского юридического лица, к налоговой ответственности привлекается это российское юридическое лицо, а не его филиал или иное обособленное подразделение.

2. Иностранные организации, к которым относятся иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, а также международные организации, их филиалы и представительства, созданные на территории Российской Федерации.

Согласно абз. 3 п. 2 ст. 11 НК РФ в целях налогообложения к физическим лицам относятся:

граждане РФ;

иностранные граждане. В соответствии со ст. 3 Федерального закона от 31 мая 2002 г. N 62-ФЗ "О гражданстве Российской Федерации" <1> (в ред. изменений и дополнений, внесенных Федеральным законом от 3 января 2006 г. N 5-ФЗ, далее по тексту - Федеральный закон о гражданстве) иностранный гражданин - это лицо, не являющееся гражданином Российской Федерации и имеющее гражданство (подданство) иностранного государства;

<1> Российская газета. 2002. 5 июня.

лица без гражданства. В соответствии со ст. 3 Федерального закона о гражданстве лицо без гражданства - это лицо, не являющееся гражданином Российской Федерации и не имеющее доказательства наличия гражданства иностранного государства.

В зависимости от продолжительности периода времени пребывания на территории Российской Федерации физические лица могут быть налоговыми резидентами и налоговыми нерезидентами, что, в свою очередь, может повлиять на порядок и условия налогообложения. Согласно п. 2 ст. 207 НК РФ налоговыми резидентами признаются физические лица, фактически находящиеся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев. Период нахождения физического лица в Российской Федерации не прерывается на периоды его выезда за пределы Российской Федерации для краткосрочного (менее шести месяцев) лечения или обучения.

Ранее, то есть до внесения изменений Федеральным законом от 27 июля 2006 г. N 137-ФЗ "О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования" <1> (далее по тексту - Федеральный закон N 137-ФЗ), физическими лицами - налоговыми резидентами Российской Федерации в соответствии с абз. 5 п. 2 ст. 11 НК РФ признавались физические лица, фактически находящиеся на территории Российской Федерации не менее 183 дней в календарном году. На основании подп. "г" п. 8 ст. 1 Федерального закона N 137-ФЗ абз. 5 п. 2 ст. 11 НК РФ утратил силу.

<1> Там же. 2006. 29 июля.

Если сравнить эти определения, видно, что до внесения изменений имело значение общее количество дней пребывания физического лица на территории Российской Федерации в календарном году и оно должно было превышать 183 дня, для того чтобы физическое лицо было признано налоговым резидентом, а сейчас 183 календарных дня считается в течение 12 следующих подряд месяцев.

В качестве самостоятельной категории налогоплательщиков - физических лиц выступают индивидуальные предприниматели, которыми в соответствии с абз. 4 п. 2 ст. 11 НК РФ признаются физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, главы крестьянских (фермерских) хозяйств. В НК РФ особо отмечается, что физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, но не зарегистрировавшиеся в качестве индивидуальных предпринимателей в нарушение требований гражданского законодательства Российской Федерации, при исполнении обязанностей, возложенных на них НК РФ, не вправе ссылаться на то, что они не являются индивидуальными предпринимателями.

Согласно последним изменениям, внесенным Федеральным законом N 137-ФЗ, из состава понятия "индивидуальные предприниматели" были исключены частные нотариусы и адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты. Эти изменения обусловлены следующим.

Предпринимательская деятельность в соответствии с п. 1 ст. 2 ГК РФ - это самостоятельная, осуществляемая на свой риск деятельность, направленная на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг лицами, зарегистрированными в этом качестве в установленном законом порядке.

В статье 1 Основ законодательства Российской Федерации о нотариате от 11 февраля 1993 г. N 4462-1 <1> (в ред. Федерального закона от 1 июля 2005 г. N 78-ФЗ) отдельно отмечается, что нотариальная деятельность не является предпринимательством и не преследует цели извлечения прибыли, а связано это с тем, что нотариат в Российской Федерации призван обеспечивать в соответствии с Конституцией РФ, конституциями республик в составе Российской Федерации, Основами законодательства РФ о нотариате защиту прав и законных интересов граждан и юридических лиц путем совершения нотариусами предусмотренных законодательными актами нотариальных действий от имени Российской Федерации.

<1> Российская газета. 1993. 13 марта.

Адвокатская деятельность в соответствии со ст. 1 Федерального закона от 31 мая 2002 г. N 63-ФЗ "Об адвокатской деятельности и адвокатуре в Российской Федерации" <1> (в ред. изменений и дополнений, внесенных Федеральным законом от 20 декабря 2004 г. N 163-ФЗ) также не признается предпринимательской, поскольку осуществляется в целях защиты прав, свобод и интересов физических и юридических лиц, а также обеспечения доступа к правосудию.

<1> СЗ РФ. 2002. N 23. Ст. 2102.

Таким образом, в связи с тем, что деятельность, осуществляемая частными нотариусами и адвокатами, учредившими адвокатские кабинеты, по сути своей не является предпринимательской, отнесение их к числу предпринимателей в целях налогообложения было не вполне корректным.

В заключение хотелось бы добавить, что по каждому налогу (сбору) конкретный перечень налогоплательщиков (плательщиков сборов) должен быть определен в соответствии с законом, поскольку согласно ст. 17 НК РФ налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики (плательщики сборов) и элементы налогообложения.

Какие права имеют налогоплательщики и плательщики сборов?

При определении правового статуса налогоплательщиков и плательщиков сборов основополагающим моментом является установление в НК РФ их прав и обязанностей.

Перечень прав налогоплательщиков и плательщиков сборов приведен в ст. 21 НК РФ, в которую Федеральным законом N 137-ФЗ были внесены некоторые изменения.

В соответствии с п. 1 и п. 3 указанной выше статьи налогоплательщики и плательщики сборов (далее - налогоплательщики) имеют следующие права.

Как отмечается в подп. 1 п. 1 ст. 21 НК РФ, налогоплательщики имеют право получать по месту своего учета от налоговых органов бесплатную информацию (в том числе в письменной форме) о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также получать формы налоговых деклараций (расчетов) и разъяснения о порядке их заполнения.

Чтобы улучшить качество работы налоговых органов с налогоплательщиками, Федеральная налоговая служба Приказом от 2 сентября 2005 г. N САЭ-3-25/422@ <1> утвердила Единый стандарт обслуживания налогоплательщиков, применение которого обязательно для всех территориальных органов Федеральной налоговой службы России (далее по тексту - ФНС России).

<1> Приказ ФНС России от 2 сентября 2005 г. N САЭ-3-25/422@ "Об утверждении Единого стандарта обслуживания налогоплательщиков" // Экономика и жизнь. 2005. N 37, 38.

Кроме того, для повышения эффективности организации работы с налогоплательщиками, плательщиками сборов, страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и налоговыми агентами в территориальных налоговых органах Приказом ФНС России от 9 сентября 2005 г. N САЭ-3-01/444@ <1> утвержден Регламент организации работы с налогоплательщиками, плательщиками сборов, страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и налоговыми агентами.

<1> Приказ ФНС России от 9 сентября 2005 г. N САЭ-3-01/444@ "Об утверждении Регламента организации работы с налогоплательщиками, плательщиками сборов, страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и налоговыми агентами" // Финансовая газета. 2005. N 42.

В соответствии с подп. 2 п. 1 ст. 21 НК РФ налогоплательщики имеют право также получать от Министерства финансов Российской Федерации письменные разъяснения по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, от финансовых органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований - по вопросам применения соответственно законодательства субъектов Российской Федерации о налогах и сборах и нормативных правовых актов муниципальных образований о местных налогах и сборах.

В подпункте 3 п. 1 ст. 21 НК РФ установлено, что налогоплательщики имеют право использовать налоговые льготы при наличии оснований и в порядке, установленном законодательством о налогах и сборах.

Налоговые льготы согласно п. 1 ст. 56 НК РФ - это предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов предусмотренные законодательством о налогах и сборах преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере.

Поскольку использование налоговых льгот - это право, а не обязанность налогоплательщиков, то они по своему усмотрению могут воспользоваться этим правом, а могут и отказаться от него.

Подпунктом 4 п. 1 ст. 21 НК РФ налогоплательщиком предоставлено право получать отсрочку, рассрочку или инвестиционный налоговый кредит в порядке и на условиях, установленных НК РФ.

Отсрочка или рассрочка по уплате налога представляет собой изменение срока уплаты налога при наличии оснований, предусмотренных ст. 64 НК РФ, на срок от одного до шести месяцев соответственно с единовременной или поэтапной уплатой налогоплательщиком суммы задолженности.

Понятие "инвестиционный налоговый кредит" содержится в ст. 66 НК РФ, а порядок и условия его предоставления регулируются ст. 67 НК РФ.

Необходимо обратить особое внимание, что Федеральным законом N 137-ФЗ из этого подпункта п. 1 ст. 21 НК РФ было исключено упоминание о налоговом кредите, а ст. 65 НК РФ, устанавливающая порядок и условия предоставления налогового кредита, признана утратившей силу.

В соответствии с подп. 5 п. 1 ст. 21 НК РФ налогоплательщики имеют право на своевременный зачет или возврат сумм излишне уплаченных либо излишне взысканных налогов, пени, штрафов.

Зачет или возврат излишне уплаченной суммы налога, сбора, а также пени осуществляется по правилам ст. 78 НК РФ.

Возврат излишне взысканного налога, сбора, а также пени осуществляется в соответствии со ст. 79 НК РФ.

Согласно п. 22 Постановления ВАС РФ N 5 судам необходимо исходить из того, что обращение налогоплательщика в суд с иском о возврате или зачете излишне уплаченных сумм налогов и пеней возможно только в случае отказа налогового органа в удовлетворении упомянутого выше заявления либо неполучения налогоплательщиком ответа в установленный законом срок.

При решении вопроса о возможности возврата налогоплательщикам сумм излишне уплаченных (удержанных) акцизов и НДС следует учитывать мнение КС РФ, которое изложено в Определении от 2 октября 2003 г. N 317-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы ООО "ЛУКОЙЛ - Западная Сибирь" на нарушение конституционных прав и свобод положениями подпункта 5 пункта 1 статьи 221 и пункта 1 статьи 78 Налогового кодекса Российской Федерации".

В данном Определении КС РФ указывает, что по своей правовой природе акциз - налог, плательщиком которого является лицо, реализующее товары (иные материальные ценности), которое при этом относит налог на покупателя. В силу п. 1 и п. 2 ст. 198, а также абз. 1 п. 1 и абз. 1 п. 2 ст. 199 НК РФ налогоплательщик обязан предъявить к оплате покупателю подакцизного товара соответствующую сумму акцизов с указанием в расчетных документах этой суммы отдельной строкой, причем данные суммы у налогоплательщика относятся на расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций, а у покупателя - учитываются в стоимости приобретенного товара.

В соответствии с НК РФ, отмечает КС РФ, налогоплательщики имеют право на своевременный зачет или возврат сумм излишне уплаченных либо излишне взысканных налогов, пени, штрафов (подп. 5 п. 1 ст. 21); сумма излишне уплаченного налога подлежит зачету в счет предстоящих платежей налогоплательщика по этому или иным налогам, погашения недоимки либо возврату налогоплательщику в порядке, предусмотренном данной статьей (п. 1 ст. 78). При этом законодатель реализацию права налогоплательщика на зачет или возврат излишне уплаченного акциза с возвратом или невозвратом им этих сумм покупателям подакцизных товаров прямо не связывает. Значит, одновременный возврат из бюджета заявителю как плательщику акциза излишне уплаченных сумм акциза (равно как и зачет этой суммы в счет будущих платежей) с отнесением всех сумм акциза на покупателей подакцизного товара, без возврата этим покупателям данной излишне уплаченной налогоплательщиком части акциза означал бы неосновательное обогащение плательщика акциза.

В соответствии с подп. 6 п. 1 ст. 21 НК РФ налогоплательщики имеют право представлять свои интересы в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, лично либо через своего представителя.

Более подробно право на представительство в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, раскрывается в гл. 4 НК РФ.

Согласно подп. 7 п. 1 ст. 21 НК РФ налогоплательщики имеют право представлять налоговым органам и их должностным лицам пояснения по исчислению и уплате налогов, а также по актам проведенных налоговых проверок.

Это право уточняется в п. 6 ст. 100 НК РФ, согласно которому налогоплательщик может в случае несогласия с фактами, изложенными в акте проверки, представить письменное объяснение мотивов отказа подписать акт или возражения по акту в целом или по его отдельным положениям.

Чаще всего во время проведения налоговых проверок у должностных лиц налоговых органов возникают вопросы, связанные с особенностями осуществления деятельности налогоплательщика и ее правового регулирования в силу специфики той или иной отрасли (например, банковской, страховой, международных грузоперевозок и др.).

Своевременное представление пояснений по таким вопросам поможет избежать незаконного начисления (доначисления) сумм налогов и пеней и необоснованного привлечения налогоплательщика к налоговой ответственности по результатам налоговой проверки.

В подпункте 8 п. 1 ст. 21 НК РФ закреплено право налогоплательщиков присутствовать при проведении выездной налоговой проверки.

Для реализации данного права не требуется разрешения (согласия) какого-либо должностного лица налогового органа. У сотрудников налоговых органов, проводящих выездную налоговую проверку, существует обязанность ознакомить налогоплательщика с решением о проведении выездной налоговой проверки (п. 1 ст. 89 НК РФ, п. 1 ст. 91 НК РФ).

Воспрепятствовать налогоплательщику или плательщику сборов присутствовать при проведении выездной налоговой проверки налоговые органы не могут. Это будет

квалифицироваться как неправомерные действия налоговых органов, за которые п. 3 ст. 35 НК РФ предусмотрено привлечение должностных лиц и других работников к ответственности.

В соответствии с подп. 9 п. 1 ст. 21 НК РФ налогоплательщикам предоставлено право получать копии акта налоговой проверки и решений налоговых органов, а также налоговые уведомления и требования об уплате налогов.

Согласно ст. 100 НК РФ, изложенной в соответствии с Федеральным законом N 137-ФЗ в новой редакции, акт налоговой проверки по результатам выездной налоговой проверки составляется в любом случае, а по окончании камеральной налоговой проверки - в случае выявления нарушений законодательства о налогах и сборах в ходе ее проведения должностными лицами налогового органа.

Приказом ФНС от 25 декабря 2006 г. N САЭ-3-06/892@ "Об утверждении форм документов, применяемых при проведении и оформлении налоговых проверок; оснований и порядка продления срока проведения выездной налоговой проверки; порядка взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов; требований к составлению акта налоговой проверки" устанавливаются новые формы следующих документов: решения о проведении выездной налоговой проверки, акта камеральной налоговой проверки и акта выездной налоговой проверки <1>.

<1> Документ прошел согласование с Минфином России, был зарегистрирован в Минюсте России 20 февраля 2007 г. N 8991. Сведений об официальном опубликовании данного документа пока не имеется, но применяется он при проведении и оформлении результатов налоговых проверок и иных мероприятий налогового контроля, начатых после 31 декабря 2006 г. (п. 2 Приказа от 25 декабря 2006 г. N САЭ-3-06/892@).

К решениям налоговых органов, которые налогоплательщики имеют право получать в копиях, относятся не только решения о назначении выездных налоговых проверок (ст. 89 НК РФ) и решения по результатам налоговых проверок (ст. 101 НК РФ), но и другие решения налоговых органов, принимаемые должностными лицами налоговых органов в отношении налогоплательщика в силу прямого указания в актах законодательства о налогах и сборах.

Налоговые уведомления и требования об уплате налогов налогоплательщики получают в порядке ст. 52 НК РФ и ст. 69 НК РФ соответственно.

Кроме того, согласно подп. 10 п. 1 ст. 21 НК РФ налогоплательщики могут требовать от должностных лиц налоговых органов и иных уполномоченных органов соблюдения законодательства о налогах и сборах при совершении ими действий в отношении налогоплательщиков.

В соответствии с подп. 10 п. 1 ст. 21 НК РФ налогоплательщики имеют право требовать от должностных лиц налоговых органов соблюдения законодательства о налогах и сборах при совершении ими действий в отношении налогоплательщиков.

К таким действиям должностных лиц налоговых органов могут быть отнесены в том числе действия по постановке на учет налогоплательщиков в налоговых органах (ст. ст. 82, 84 НК РФ); по проведению налоговых проверок (ст. ст. 87, 89 НК РФ) и других мероприятий налогового контроля (ст. ст. 82 - 105 НК РФ); по привлечению к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения (гл. 15 НК РФ) и т.д.

В силу подп. 11 п. 1 ст. 21 НК РФ налогоплательщики имеют право не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов, иных уполномоченных органов и их должностных лиц, не соответствующие НК РФ или иным федеральным законам.

Иными уполномоченными органами могут быть Минфин России и другие финансовые органы, таможенные органы, органы государственных внебюджетных фондов и другие органы, выполняющие предусмотренные НК РФ или иными федеральными законами обязанности в сфере налогообложения.

Принято различать нормативные правовые акты налоговых органов, к которым относятся, например, инструкции, приказы и т.п. и ненормативные правовые акты (то есть акты индивидуального характера), к которым прежде всего относятся акт выездной налоговой проверки (ст. ст. 89, 100 НК РФ) и решение по результатам налоговых проверок (ст. 101 НК РФ).

Неправомерными требованиями налоговых органов и их должностных лиц являются требования, не основанные на актах законодательства о налогах и сборах. В качестве примера можно указать устные или письменные приказы, распоряжения о досрочной уплате налогов или авансовых платежей или об открытии счета в каком-то конкретном банке.

Таким образом, если налогоплательщик не исполнил акт или требование налоговых органов, считая, что такой акт или требование являются неправомерными, данный довод будет внимательно изучен судом, и в случае, если он найдет подтверждение, суд вправе применить нормы п. 1 ст. 35 НК РФ, предусматривающего ответственность налоговых органов за убытки, причиненные налогоплательщикам вследствие своих неправомерных действий (решений) или

бездействия, а равно неправомерных действий (решений) или бездействия должностных лиц указанных органов при исполнении ими служебных обязанностей.

Непосредственно с указанным выше правом налогоплательщиков не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов, иных уполномоченных органов и их должностных лиц, не соответствующие НК РФ или иным федеральным законам, связано предусмотренное подп. 12 п. 1 ст. 21 НК РФ право обжаловать в установленном порядке акты налоговых органов, иных уполномоченных органов и действия (бездействие) их должностных лиц.

Порядок обжалования решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения определен ст. 101.2 НК РФ, введенной Федеральным законом N 137-ФЗ и гл. 19 НК РФ.

Согласно ст. 137 НК РФ каждый налогоплательщик имеет право обжаловать акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц в вышестоящий налоговый орган или в суд, если, по мнению налогоплательщика, такие акты, действия или бездействие нарушают его права.

К актам налоговых органов ненормативного характера, подлежащим обжалованию, относятся прежде всего решения о взыскании налога, сбора, а также пеней, штрафа, выносимые в соответствии со ст. ст. 46 - 48 НК РФ, требование об уплате налогов и сборов, выставляемое в установленном ст. 69 НК РФ порядке, решение о проведении выездной налоговой проверки (ст. 89 НК РФ), решения, выносимые согласно ст. 101 НК РФ по окончании налоговых проверок, и др. По мнению автора, акт налоговой проверки не является актом налогового органа, подлежащим обжалованию (так как не подписывается руководителем (заместителем руководителя) налогового органа, а со стороны налогового органа подписывается только должностными лицами, проводившими налоговую проверку).

В соответствии с подп. 13 п. 1 ст. 21 НК РФ налогоплательщики имеют право на соблюдение и сохранение налоговой тайны.

Содержание понятия налоговой тайны раскрывается в ст. 102 НК РФ.

Следует учитывать, что согласно п. 1 ст. 102 НК РФ налоговую тайну составляют любые полученные налоговым органом, органами внутренних дел, органом государственного внебюджетного фонда и таможенным органом сведения о налогоплательщике, за исключением сведений:

- 1) разглашенных налогоплательщиком самостоятельно или с его согласия;
- 2) об идентификационном номере налогоплательщика;
- 3) о нарушениях законодательства о налогах и сборах и мерах ответственности за эти нарушения;
- 4) предоставляемых налоговым (таможенным) или правоохранительным органам других государств в соответствии с международными договорами (соглашениями), одной из сторон которых является Российская Федерация, о взаимном сотрудничестве между налоговыми (таможенными) или правоохранительными органами (в части сведений, предоставленных этим органам).

Как отмечается в п. 2 ст. 102 НК РФ, к разглашению налоговой тайны относится, в частности, использование или передача другому лицу производственной или коммерческой тайны налогоплательщика, ставшей известной должностному лицу налогового органа, органа внутренних дел, органа государственного внебюджетного фонда или таможенного органа, привлеченному специалисту или эксперту при исполнении ими своих обязанностей.

Согласно подп. 14 п. 1 ст. 21 НК РФ у налогоплательщиков есть право на возмещение в полном объеме убытков, причиненных незаконными актами налоговых органов или незаконными действиями (бездействием) их должностных лиц.

В старой редакции этого подпункта, то есть до внесения изменений и дополнений в него Федеральным законом N 137-ФЗ, указывалось, что налогоплательщики имели право требовать в установленном порядке возмещения в полном объеме убытков, причиненных незаконными решениями налоговых органов или незаконными действиями (бездействием) их должностных лиц.

Таким образом, законодатель выделяет, что убытки могут быть причинены налогоплательщикам не только незаконными решениями, но и другими актами налоговых органов.

В силу ст. 35 НК РФ налоговые органы несут ответственность за убытки, причиненные налогоплательщикам вследствие своих неправомерных действий (решений) или бездействия должностных лиц и других работников налоговых органов при исполнении ими служебных обязанностей. Причиненные налогоплательщиками убытки возмещаются за счет федерального бюджета в порядке, предусмотренном НК РФ и иными федеральными законами.

При этом в п. 2 ст. 103 НК РФ отмечается, что убытки, причиненные неправомерными действиями налоговых органов или их должностных лиц при проведении налогового контроля, подлежат возмещению в полном объеме, включая упущенную выгоду (неполученный доход).

В соответствии с п. 2 ст. 15 ГК РФ под убытками понимаются расходы, которые лицо, чье право нарушено, произвело или должно будет произвести для восстановления нарушенного права, утрата или повреждение его имущества (реальный ущерб), а также неполученные доходы, которые это лицо получило бы при обычных условиях гражданского оборота, если бы его право не было нарушено (упущенная выгода). Если лицо, нарушившее право, получило вследствие этого доходы, лицо, право которого нарушено, вправе требовать возмещения наряду с другими убытками упущенной выгоды в размере не меньшем, чем такие доходы.

Федеральным законом N 137-ФЗ п. 1 ст. 21 был дополнен подп. 15, в котором указывается, что налогоплательщики имеют право на участие в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки или иных актов налоговых органов в случаях, предусмотренных НК РФ.

Данная новелла связана прежде всего с изменениями, внесенными в НК РФ Федеральным законом N 137-ФЗ и касающимися порядка рассмотрения материалов налоговых проверок и вынесения решения по результатам рассмотрения материалов налоговых проверок, прописанного в ст. 101 НК РФ.

Так, например, ранее существовала неясность по вопросу, могут ли налогоплательщики, в отношении которых проводилась камеральная налоговая проверка, участвовать в рассмотрении материалов этой проверки. Федеральный закон N 137-ФЗ устранил существовавший пробел и отдельно прописал соответствующее право налогоплательщиков в ст. 21 НК РФ, что дает дополнительные гарантии защиты интересов налогоплательщиков при проведении налоговых проверок.

Перечень прав, содержащийся в п. 1 ст. 21 НК РФ, не является исчерпывающим, поскольку в п. 2 ст. 21 НК РФ указано, что и налогоплательщики и плательщики сборов имеют также иные права, установленные НК РФ и другими актами законодательства о налогах и сборах.

Среди иных прав плательщиков налогов и сборов можно отметить следующие права:

в установленных законом случаях применять специальные налоговые режимы, установленные гл. 26.1, 26.2, 26.4 ч. 2 НК РФ, а также переходить на общий режим налогообложения при соблюдении соответствующих норм законодательства о налогах и сборах (ст. 18 НК РФ);

ходатайствовать о списании безнадежных долгов по налогам и сборам (ст. 59 НК РФ);

передавать имущество в залог для обеспечения обязанности по уплате налогов и сборов (ст. 73 НК РФ);

выступать поручителем перед налоговыми органами (ст. 74 НК РФ);

требовать учета обстоятельств, исключающих привлечение лица к ответственности за налоговое правонарушение либо смягчающих его ответственность (ст. ст. 108, 109, 111, 112 НК РФ);

требовать применения правил о давности привлечения к ответственности или о сроке давности взыскания налоговых санкций (ст. ст. 114, 115 НК РФ);

и другие права, предусмотренные законодательством о налогах и сборах.

Каким образом осуществляется защита прав налогоплательщиков (плательщиков сборов)?

Пунктом 1 ст. 22 НК РФ установлено, что налогоплательщикам (плательщикам сборов) гарантируется административная и судебная защита их прав и законных интересов.

Административная защита прав и законных интересов налогоплательщиков (плательщиков сборов) заключается в том, что на акты налоговых органов, иных уполномоченных органов и действия (бездействие) их должностных лиц подается жалоба в вышестоящий налоговый орган (иной уполномоченный орган) или вышестоящему должностному лицу.

Жалобы на акты налоговых органов и действия (бездействие) их должностных лиц подаются и рассматриваются в порядке и в сроки, установленные ст. ст. 139 - 141 НК РФ.

Право налогоплательщика на судебное обжалование акта налогового органа предусмотрено ст. 137 и ст. 138 НК РФ и включает в себя:

право обжаловать ненормативные акты налогового органа, неправомерные действия (бездействие) должностных лиц непосредственно в суд, не обращаясь в вышестоящие налоговые органы;

право подавать такие жалобы одновременно и в суд, и в вышестоящие налоговые органы;

право обжаловать также и нормативные акты налоговых органов.

Необходимо отметить, что согласно п. 48 Постановления ВАС РФ N 5 при применении ст. 137 и ст. 138 НК РФ судам надлежит исходить из того, что под актом ненормативного характера, который может быть оспорен в арбитражном суде путем предъявления требования о признании акта недействительным, понимается документ любого наименования (требование, решение, постановление, письмо и др.), подписанный руководителем (заместителем руководителя) налогового органа и касающийся конкретного налогоплательщика.

Порядок защиты прав и законных интересов лиц, в том числе налогоплательщиков (плательщиков сборов), определяется не только в НК РФ, но и в иных федеральных законах, а именно:

в специальном Законе Российской Федерации от 27 апреля 1993 г. N 4866-1 "Об обжаловании в суд действий и решений, нарушающих права и свободы граждан" <1> (в ред. изменений и дополнений, внесенных Федеральным законом от 14 декабря 1995 г. N 197-ФЗ, далее по тексту - Закон РФ "Об обжаловании в суд");

<1> Сборник законодательных актов РФ. Выпуск VIII. 1993. Ст. 117.

в Кодексе Российской Федерации об административных правонарушениях от 30 декабря 2001 г. N 195-ФЗ <1> (в ред. изменений и дополнений, внесенных Федеральным законом от 16 марта 2006 г. N 41-ФЗ, далее по тексту - КоАП РФ);

<1> СЗ РФ. 2002. N 1 (ч. 1). Ст. 1.

в главе 25 Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации от 14 ноября 2002 г. N 138-ФЗ <1> (в ред. изменений и дополнений, внесенных Федеральным законом от 27 декабря 2005 г. N 197-ФЗ, далее по тексту - ГПК РФ);

<1> Там же. N 46. Ст. 4532.

в главах 23 и 24 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации от 24 июля 2002 г. N 95-ФЗ <1> (в ред. изменений и дополнений, внесенных Федеральным законом от 27 декабря 2005 г. N 197-ФЗ, далее по тексту - АПК РФ);

<1> Там же. N 30. Ст. 3012.

в Уголовно-процессуальном кодексе Российской Федерации от 18 декабря 2001 г. N 174-ФЗ <1> (в ред. изменений и дополнений, внесенных Федеральным законом от 3 марта 2006 г. N 33-ФЗ, далее по тексту - УПК РФ);

<1> Там же. 2001. N 52 (ч. 1). Ст. 4921.

в Таможенном кодексе Российской Федерации от 28 мая 2003 г. N 61-ФЗ <1> (в ред. изменений и дополнений, внесенных Федеральным законом от 18 февраля 2006 г. N 26-ФЗ, далее по тексту - ТК РФ).

<1> Там же. 2003. N 22. Ст. 2066.

Так, например, в соответствии с Законом РФ "Об обжаловании в суд" каждый гражданин вправе обратиться с жалобой в суд, если считает, что неправомерными действиями (решениями) государственных органов, органов местного самоуправления, учреждений, предприятий и их объединений, общественных объединений или должностных лиц, государственных служащих нарушены его права и свободы.

К действиям (решениям) государственных органов, органов местного самоуправления, учреждений, предприятий и их объединений, общественных объединений и должностных лиц, государственных служащих, которые могут быть обжалованы в суд, относятся коллегиальные и единоличные действия (решения), в том числе предоставление официальной информации, ставшей основанием для совершения действий (принятия решений), в результате которых:

нарушены права и свободы гражданина;

созданы препятствия осуществлению гражданином его прав и свобод;

незаконно возложена на гражданина какая-либо обязанность или он незаконно привлечен к какой-либо ответственности.

В соответствии с указанным Законом суды рассматривают жалобы на любые действия (решения), нарушающие права и свободы граждан, за исключением:

действий (решений), проверка которых отнесена законодательством к исключительной компетенции Конституционного Суда Российской Федерации;

действий (решений), в отношении которых законодательством предусмотрен иной порядок судебного обжалования.

Помимо этого, в нормах КоАП РФ прописаны гарантии прав и свобод лиц (в том числе плательщиков налогов и сборов), которых подвергли мерам административного наказания, заключающиеся в следующем:

в презумпции невиновности лица (ст. 1.5 КоАП РФ);
в строгом соблюдении законности (ст. 1.6 КоАП РФ);
в систематическом контроле со стороны вышестоящих органов за правильностью наложения административного взыскания (ст. ст. 1.2, 1.3 КоАП РФ);
в невозможности придания обратной силы актам, повышающим ответственность (ст. 1.7 КоАП РФ);
в невозможности повторного привлечения к административной ответственности за одно и то же правонарушение.

Как обеспечиваются права налогоплательщиков (плательщиков сборов)?

Согласно п. 2 ст. 22 НК РФ права налогоплательщиков (плательщиков сборов) обеспечиваются соответствующими обязанностями должностных лиц налоговых органов и иных уполномоченных органов.

Основные обязанности налоговых и иных уполномоченных органов и их должностных лиц содержатся в ст. ст. 32 - 34, 83, 84, 88, 89, 100 - 102 НК РФ. Среди них можно выделить следующие:

- 1) обязанность соблюдать законодательство о налогах и сборах;
- 2) обязанность осуществлять контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах, а также принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов;
- 3) обязанность руководствоваться письменными разъяснениями Министерства финансов Российской Федерации по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах;
- 4) обязанность соблюдать налоговую тайну и обеспечивать ее сохранение;
- 5) обязанность осуществлять проверку плательщиков налогов и сборов при строгом соблюдении прав плательщиков;
- 6) обязанность направлять налогоплательщику, плательщику сбора или налоговому агенту копии акта налоговой проверки и решения налогового органа, а также в случаях, предусмотренных НК РФ, налоговое уведомление и (или) требование об уплате налога и сбора;
- 7) обязанность по заявлению налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента выдавать копии решений, принятых налоговым органом в отношении этого налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента.

8) обязанность корректно и внимательно относиться к налогоплательщикам, не унижать их честь и достоинство.

Неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанностей по обеспечению прав налогоплательщиков (плательщиков сборов) влечет ответственность, предусмотренную федеральными законами, в том числе:

- 1) Уголовным кодексом Российской Федерации установлена уголовная ответственность, в частности:
 - за воспрепятствование законной предпринимательской деятельности (ст. 169 УК РФ);
 - незаконное получение и разглашение сведений, составляющих коммерческую или банковскую тайну (ст. 183 УК РФ);
 - отказ в предоставлении информации, в том числе упомянутой в ст. ст. 21, 22 НК РФ (ст. 140 УК РФ);
 - злоупотребление должностными полномочиями (ст. 285 УК РФ);
 - превышение должностных полномочий (ст. 286 УК РФ);
 - халатность (ст. 293 УК РФ);
 - незаконные действия в отношении имущества, подвергнутого описи или аресту либо подлежащего конфискации (ст. 312 УК РФ);
 - неисполнение приговора суда, решения суда или иного судебного акта (ст. 315 УК РФ);
- 2) Гражданским кодексом Российской Федерации предусмотрена:
 - ответственность за вред, причиненный плательщикам налогов и сборов государственными органами (в том числе налоговыми), а также их должностными лицами (ст. ст. 16, 1069 ГК РФ);
 - компенсация морального вреда, причиненного физическим лицам - плательщикам налогов и сборов (ст. ст. 151, 1099 - 1101 ГК РФ);
- 3) Кодексом об административных правонарушениях установлено, что должностные лица отвечают за неисполнение своих служебных обязанностей (ст. 2.4 КоАП РФ);
- 4) Законом Российской Федерации от 21 марта 1991 г. N 943-1 "О налоговых органах в Российской Федерации" <1> (в ред. изменений и дополнений, внесенных Федеральным законом от 18 июля 2005 г. N 90-ФЗ) в ст. 12 предусмотрено, что за невыполнение или ненадлежащее выполнение должностными лицами налоговых органов своих обязанностей они привлекаются к дисциплинарной, материальной и уголовной ответственности.

<1> Ведомости Съезда народных депутатов РФ и Верховного Совета РФ. 1991. N 15. Ст. 492.

Каковы обязанности налогоплательщиков и плательщиков сборов?

Обязанности, перечисленные в ст. 23 НК РФ, изложенной в соответствии с Федеральным законом N 137-ФЗ в новой редакции, по субъектам можно разделить на следующие группы.

1. Основные обязанности, которые должен исполнять любой налогоплательщик (п. 1 ст. 23 НК РФ и ст. 19 НК РФ).

Эти обязанности таковы:

1) уплачивать законно установленные налоги (подп. 1 п. 1 ст. 23 НК РФ).

При этом следует иметь в виду, что налог считается законно установленным при соблюдении всех необходимых условий, а именно:

определены налогоплательщики и элементы налогообложения по этому налогу, указанные в ст. 17 НК РФ;

налог установлен НК РФ, иным федеральным законом о налогах и сборах, а в предусмотренных НК РФ случаях - другими актами (ст. ст. 1, 3, 12 НК РФ);

нормативный акт, устанавливающий налог, был официально опубликован, и соблюдена процедура вступления его в силу, предусмотренная в ст. 5 НК РФ;

налог не носит дискриминационного характера (ст. 3 НК РФ);

налог установлен актом, который соответствует требованиям НК РФ (ст. 6 НК РФ);

налог не отменен;

2) встать на учет в налоговых органах, если такая обязанность предусмотрена НК РФ (подп. 2 п. 1 ст. 23 НК РФ).

Налогоплательщики подлежат учету в налоговых органах в целях проведения эффективного налогового контроля. Порядок постановки на учет регулируется ст. 83 и ст. 84 НК РФ;

3) вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах (подп. 3 п. 1 ст. 23 НК РФ).

Согласно п. 1 ст. 38 НК РФ, изложенному в новой редакции в соответствии с Федеральным законом N 137-ФЗ, объектом налогообложения признаются реализация товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, расход или иное обстоятельство, имеющее стоимостную, количественную или физическую характеристики, с наличием которого законодательство о налогах и сборах связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога.

Каждый налог имеет самостоятельный объект налогообложения, определяемый по правилам части второй НК РФ и с учетом положений ст. 38 НК РФ.

Общие принципы определения доходов установлены ст. 41 НК РФ. В этой же статье говорится о том, что доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая в соответствии с гл. 23 "Налог на доходы физических лиц" НК РФ и гл. 25 "Налог на прибыль (доход) организаций" НК РФ.

Понятие "расходы" в части первой НК РФ не определено. Применительно к налогу на доходы физических лиц (гл. 23 НК РФ) и налогу на прибыль (доход) организаций (гл. 25 НК РФ) используется понятие "расходы", которое раскрывается в ст. 252 НК РФ. Данная статья имеет значение также и для определения расходов в целях применения специальных налоговых режимов, но с учетом некоторых особенностей, установленных в соответствующих главах.

Помимо этого, следует отметить, что в подп. 3 п. 1 ст. 23 НК РФ не конкретизируется, какой именно - бухгалтерский или налоговый - учет должны вести налогоплательщики.

Таким образом, налогоплательщики должны вести учет строго в соответствии с предписаниями законодательства о бухгалтерском учете и законодательства о налогах и сборах.

При этом ст. 120 НК РФ предусмотрена ответственность за грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения, допущенное организацией, а ст. 15.11 КоАП РФ предусмотрена ответственность за грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности, допущенное должностными лицами организации или индивидуальными предпринимателями;

4) представлять в установленном порядке в налоговый орган по месту учета налоговые декларации (расчеты), если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах (подп. 4 п. 1 ст. 23 НК РФ).

Содержание понятий "налоговая декларация" и "расчет", а также порядок их представления раскрываются в ст. 80 НК РФ, изложенной Федеральным законом N 137-ФЗ в новой редакции, в соответствии с которой налоговая декларация представляется каждым налогоплательщиком по каждому налогу, подлежащему уплате этим налогоплательщиком, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах.

Порядок внесения изменений в налоговую декларацию (расчет) регулируется ст. 81 НК РФ;

5) представлять по месту жительства индивидуального предпринимателя, нотариуса, занимающегося частной практикой, адвоката, учредившего адвокатский кабинет, по запросу налогового органа книгу учета доходов и расходов и хозяйственных операций; представлять по месту нахождения организации бухгалтерскую отчетность в соответствии с требованиями, установленными Федеральным законом "О бухгалтерском учете", за исключением случаев, когда организации в соответствии с указанным федеральным законом не обязаны вести бухгалтерский учет или освобождены от ведения бухгалтерского учета (подп. 5 п. 1 ст. 23 НК РФ).

Согласно п. 3 ст. 4 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" <1> (в ред. изменений и дополнений, внесенных Федеральным законом от 30 июня 2003 г. N 86-ФЗ, далее по тексту - Федеральный закон о бухгалтерском учете) организации, перешедшие на упрощенную систему налогообложения, освобождаются от обязанности ведения бухгалтерского учета, если иное не предусмотрено указанным пунктом.

<1> СЗ РФ. 1996. N 48. Ст. 5369.

В этом же пункте указывается, что организации и индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения, ведут учет доходов и расходов в порядке, установленном гл. 26.2 НК РФ.

При этом организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, ведут учет основных средств и нематериальных активов в порядке, предусмотренном законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете;

6) представлять в налоговые органы и их должностным лицам в случаях и в порядке, которые предусмотрены НК РФ, документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов (подп. 6 п. 1 ст. 23 НК РФ).

О необходимости представления в налоговые органы и их должностным лицам указанных документов упоминается в том числе в ст. ст. 24, 85, 86, 88, 89, 91, 93, 94 НК РФ.

К таким документам, в частности, относятся:

письменное сообщение налогового агента о невозможности удержать налог у налогоплательщика и о сумме задолженности налогоплательщика (подп. 2 п. 3 ст. 24 НК РФ);

сообщение органами, осуществляющими государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, органами, осуществляющими регистрацию транспортных средств, сведений о расположенном на подведомственной им территории недвижимом имуществе, о транспортных средствах, зарегистрированных в этих органах (правах и сделках, зарегистрированных в этих органах), и об их владельцах (п. 4 ст. 85 НК РФ);

сообщения органов (учреждений), уполномоченных совершать нотариальные действия, и нотариусов, осуществляющих частную практику, о нотариальном удостоверении права на наследство и договоров дарения (п. 6 ст. 85 НК РФ);

другие подобные документы, представляемые обязанными лицами в силу прямого указания НК РФ (ст. ст. 85, 86 НК РФ).

Кроме того, это могут быть регистры бухгалтерского учета и документы, подтверждающие данные об объектах налогообложения, либо данные об объектах, связанных с налогообложением, которые служат основанием для исчисления налога (см. ст. 54 НК РФ), а также различного рода платежные документы (платежные поручения, квитанции к приходным и расходным кассовым ордерам и т.п.), свидетельствующие о фактической уплате налога.

Непредставление в установленный срок в налоговый орган документов и (или) иных сведений, предусмотренных НК РФ и иными актами законодательства о налогах и сборах, влечет наложение налоговой санкции, предусмотренной ст. 126 НК РФ;

7) выполнять законные требования налогового органа об устранении выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах, а также не препятствовать законной деятельности должностных лиц налоговых органов при исполнении ими своих служебных обязанностей (подп. 7 п. 1 ст. 23 НК РФ).

Законными требованиями налогового органа являются требования, оформленные в соответствии с действующим законодательством Российской Федерации.

В частности, законные требования налогового органа об устранении выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах должны быть предъявлены налогоплательщику в письменной форме, содержать необходимые реквизиты, указания на конкретные нарушения, допущенные налогоплательщиком, ссылки на соответствующие пункты и статьи актов законодательства о налогах и сборах, нарушенные налогоплательщиком.

Кроме того, законные требования налогового органа не препятствовать законной деятельности должностных лиц налоговых органов при исполнении ими своих служебных обязанностей налогоплательщики должны выполнять только при условии подтверждения должностными лицами своих полномочий на доступ на территорию или в помещения налогоплательщика (ст. 91 НК РФ), на осмотр территорий или помещений, а также документов и

предметов (ст. ст. 91, 92 НК РФ), на истребование или выемку документов, связанных с исчислением и уплатой налогов (ст. 93 НК РФ), а также на осуществление иных служебных обязанностей (ст. ст. 30 - 33, ст. ст. 91 - 98 НК РФ);

8) в течение четырех лет обеспечивать сохранность данных бухгалтерского и налогового учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, в том числе документов, подтверждающих получение доходов, осуществление расходов (для организаций и индивидуальных предпринимателей), а также уплату (удержание) налогов (подп. 8 п. 1 ст. 23 НК РФ).

Установление указанных сроков в НК РФ обусловлено прежде всего необходимостью эффективного осуществления налогового контроля, а также другими обстоятельствами, которые могут возникнуть у налогоплательщиков в будущем. Среди них можно выделить следующие:

ликвидация организации, в уставный капитал (фонд) которой налогоплательщик вносил имущество;

продажа основных средств организацией или индивидуальным предпринимателем, применяющим упрощенную систему налогообложения;

продажа физическим лицом имущества, принадлежащего ему на праве собственности;

возврат лица, применяющего специальный режим налогообложения, к уплате налогов и сборов на основе общего режима налогообложения;

другие обстоятельства.

Стоит обратить особое внимание на то, что в соответствии с положениями некоторых статей глав части второй НК РФ предусмотрены более длительные сроки, в течение которых налогоплательщик обязан сохранять документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов (например, когда налогоплательщику предоставлено право вычета сумм понесенных в предыдущие налоговые периоды убытков для целей налогообложения прибыли (доходов) в текущем или в последующих налоговых периодах).

При этом следует учитывать, что для целей налогообложения срок хранения бухгалтерских документов, установленный в п. 1 ст. 17 Федерального закона о бухгалтерском учете (не менее пяти лет для первичных учетных документов, а также регистров бухгалтерского учета и отчетности), не применяется.

К сожалению, пока остается нерешенным вопрос о том, с какого момента надлежит исчислять четыре года, в течение которых налогоплательщик обязан обеспечивать сохранность данных бухгалтерского учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, а также документов, подтверждающих полученные доходы и уплаченные (удержанные) налоги: либо с момента составления документов бухгалтерского учета, либо с момента получения первичных документов, либо с даты получения дохода или совершения расхода, либо с момента окончания соответствующего налогового периода или наступления срока уплаты соответствующего налога;

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

Иные обязанности налогоплательщиков можно сгруппировать следующим образом:

а) обязанности, установленные в других статьях части первой НК РФ (в частности, ст. ст. 45 - 49, 75 НК РФ и др.);

б) обязанности, прописанные в главах части второй НК РФ (в том числе вести налоговый учет, вести отдельный учет доходов, расходов и имущества по определенным видам деятельности, подтверждать право на переход к применению специальных налоговых режимов, подтверждать право на применение налоговых вычетов или налоговых льгот, уведомлять налоговые органы о допущенных превышениях установленных максимальных значений отдельных показателей деятельности и т.д.);

в) обязанности, предусмотренные другими актами законодательства о налогах и сборах.

2. Обязанности, которые должны исполнять только налогоплательщики - организации и индивидуальные предприниматели (см. п. 2 ст. 23 НК РФ, абз. 2 и 4 п. 2 ст. 11 НК РФ).

В соответствии с п. 2 ст. 23 НК РФ налогоплательщики - организации и индивидуальные предприниматели, помимо обязанностей, предусмотренных п. 1 указанной статьи, исполняют дополнительные обязанности.

Они обязаны письменно сообщать в налоговый орган соответственно по месту нахождения организации, месту жительства индивидуального предпринимателя:

об открытии или о закрытии счетов (лицевых счетов) - в течение семи дней со дня открытия (закрытия) таких счетов. Индивидуальные предприниматели сообщают в налоговый орган о счетах, используемых ими в предпринимательской деятельности.

Согласно изменениям, внесенным Федеральным законом N 137-ФЗ, указанный срок был уменьшен с десяти дней до семи, чем значительно ухудшилось положение налогоплательщиков.

В силу абз. 10 п. 2 ст. 11 НК РФ счета (счет) - это расчетные и иные счета в банках, открытые на основании договора банковского счета, на которые зачисляются и с которых могут

расходоуаться денежные средства организаций и индивидуальных предпринимателей, нотариусов, занимающихся частной практикой, адвокатов, учредивших адвокатский кабинет.

Помимо расчетных счетов, это могут быть и депозитные, и текущие, и валютные и другие счета, открываемые в банках по договору банковского счета, основные правила которого регулируются ст. ст. 845 - 860 ГК РФ.

Абзацем 11 п. 2 ст. 11 НК РФ установлено, что лицевые счета - это счета, открытые в органах Федерального казначейства (иных органах, осуществляющих открытие и ведение лицевых счетов) в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации;

обо всех случаях участия в российских и иностранных организациях - в срок не позднее одного месяца со дня начала такого участия.

Организации и индивидуальные предприниматели должны сообщать обо всех случаях участия в российских и иностранных коммерческих и некоммерческих организациях.

Участием в коммерческих организациях признается участие в уставном капитале (уставном фонде) российской или иностранной организации (см. ст. 43 и ст. 275 НК РФ). День приобретения соответствующих акций, паев или долей или день регистрации вновь созданной организации следует считать началом участия в российской или иностранной коммерческой организации.

Участием в некоммерческих организациях признается членство в союзах, ассоциациях, некоммерческих партнерствах и т.д. День принятия в члены ассоциации, союза, некоммерческого партнерства или иной некоммерческой организации либо день регистрации соответствующей некоммерческой организации следует считать началом участия в российской или иностранной некоммерческой организации;

обо всех обособленных подразделениях, созданных на территории Российской Федерации, - в течение одного месяца со дня создания обособленного подразделения или прекращения деятельности организации через обособленное подразделение (закрытия обособленного подразделения). Указанное сообщение представляется в налоговый орган по месту нахождения организации.

На территории Российской Федерации могут быть созданы обособленные подразделения как российских, так и иностранных организаций. К числу последних НК РФ относит и международные организации.

В соответствии с абз. 20 п. 2 ст. 11 НК РФ обособленным подразделением организации признается любое территориально обособленное от нее подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места. Обособленное подразделение организации признается таковым независимо от того, отражено или не отражено его создание в учредительных или иных организационно-распорядительных документах организации, и от полномочий, которыми наделяется указанное подразделение. При этом рабочее место считается стационарным, если оно создается на срок более одного месяца.

В статье 209 Трудового кодекса Российской Федерации от 30 декабря 2001 г. N 197-ФЗ <1> (в ред. изменений и дополнений, внесенных Федеральным законом от 9 мая 2005 г. N 45-ФЗ, далее по тексту - Трудовой кодекс РФ) раскрывается содержание понятия "рабочее место" - место, где работник должен находиться или куда ему необходимо прибыть в связи с его работой и которое прямо или косвенно находится под контролем работодателя;

<1> СЗ РФ. 2002. N 1 (ч. 1). Ст. 3.

о реорганизации или ликвидации организации - в течение трех дней со дня принятия такого решения.

3. Обязанности, которые должны исполнять нотариусы, занимающиеся частной практикой, и адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты (см. п. 3 ст. 23 НК РФ и ст. 11 НК РФ).

Как установлено п. 3 ст. 23 НК РФ, указанные категории налогоплательщиков обязаны письменно сообщать в налоговый орган по месту своего жительства об открытии (закрытии) счетов, предназначенных для осуществления ими профессиональной деятельности.

Данная обязанность для нотариусов, занимающихся частной практикой, и для адвокатов, учредивших адвокатские кабинеты, является дополнительной к тем обязанностям, которые перечислены в п. 1 ст. 23 НК РФ и распространяются на всех налогоплательщиков без исключения.

4. Обязанности, которые исполняют плательщики сборов (см. п. 4 ст. 23 НК РФ и ст. 19 НК РФ).

Основной обязанностью плательщиков сборов является обязанность уплачивать законно установленные сборы. Законно установленный сбор - это сбор, установленный в соответствии с требованиями закона.

В пункте 3 ст. 17 НК РФ отмечается, что при установлении сборов определяются их плательщики и элементы обложения применительно к конкретным сборам.

Следует особо подчеркнуть, что в соответствии с изменениями, внесенными Федеральным законом N 137-ФЗ, в п. 4 ст. 23 НК РФ указывается, что плательщики сборов обязаны исполнять иные обязанности, установленные законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

Ранее действовало положение, согласно которому плательщики сборов обязаны были нести иные обязанности, установленные законодательством о налогах и сборах.

Таким образом, иные обязанности для плательщиков сборов могут быть установлены только законодательством Российской Федерации о налогах и сборах. Это утверждение подтверждается и ст. ст. 13 - 15 НК РФ, из содержания которых следует, что сборы устанавливаются только на федеральном уровне.

В ряде статей части первой НК РФ, в которых возлагаются на налогоплательщиков те или иные обязанности, содержится указание на то, что их нормы распространяются и на плательщиков сборов. В частности, обязанности плательщиков сборов предусмотрены также ст. ст. 46 - 51, 75 НК РФ и др.

Помимо этого, конкретные обязанности плательщиков сборов установлены во второй части НК РФ, а именно в гл. 25.1 "Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов" и в гл. 25.3 "Государственная пошлина".

В соответствии с п. 5 ст. 23 НК РФ за невыполнение или ненадлежащее выполнение возложенных на него обязанностей налогоплательщик (плательщик сборов) несет ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Налогоплательщик (плательщик сборов) за совершение налогового правонарушения несет ответственность, установленную нормами НК РФ, в частности:

за нарушение срока постановки на учет в налоговом органе (ст. 116 НК РФ);

за уклонение от постановки на учет в налоговом органе (ст. 117 НК РФ);

за нарушение срока представления сведений об открытии и закрытии счета в банке (ст. 118 НК РФ);

за нарушение срока представления налоговой декларации (ст. 119 НК РФ);

за грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения (ст. 120 НК РФ);

за неуплату, неполную уплату налога (сбора) (ст. 122 НК РФ);

за другие налоговые правонарушения, ответственность за совершение которых предусмотрена гл. 16 части первой НК РФ.

Необходимо добавить, что согласно п. 4 ст. 108 НК РФ привлечение организации к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает ее должностных лиц при наличии соответствующих оснований от административной, уголовной или иной ответственности, предусмотренной законами Российской Федерации.

Кроме того, предусмотренная НК РФ ответственность за деяние, совершенное физическим лицом, наступает, если это деяние не содержит признаков состава преступления, предусмотренного уголовным законодательством Российской Федерации (п. 3 ст. 108 НК РФ).

При этом в п. 34 Постановления ВАС РФ N 5 отмечается, что налогоплательщик - физическое лицо за совершенное им деяние не может быть одновременно привлечен к налоговой и иной ответственности.

Следовательно, налогоплательщик (плательщик сборов) - организация привлекается только к налоговой ответственности, ее должностные лица могут быть привлечены отдельно либо к административной ответственности при совершении административного проступка, либо к уголовной ответственности при совершении преступления, а налогоплательщик (плательщик сборов) - физическое лицо может быть привлечен либо к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения, либо к административной за совершение административного проступка, либо к уголовной ответственности за совершение преступления.

5. В качестве особой группы обязанностей можно выделить обязанности, предусмотренные таможенным законодательством Российской Федерации, которые дополнительно к указанным выше основным обязанностям несут налогоплательщики, уплачивающие налоги в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации (п. 6 ст. 23 НК РФ).

К числу таких налогов относятся налог на добавленную стоимость и акциз (подп. 25 п. 1 ст. 11 ТК РФ).

Кто является налоговым агентом?

Как установлено в п. 1 ст. 24 НК РФ, налоговыми агентами признаются лица, на которых в соответствии с НК РФ возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации.

Таким образом, на налоговых агентов возложены обязанности по исчислению, удержанию из средств налогоплательщика и перечислению в бюджетную систему Российской Федерации только

налогов. Следовательно, в отношении сборов налоговые агенты не несут вышеперечисленных обязанностей.

В соответствии с п. 2 ст. 24 НК РФ налоговые агенты имеют те же права, что и налогоплательщики (ст. 21 НК РФ), если иное не предусмотрено НК РФ. Обеспечение и защита прав налоговых агентов осуществляются в порядке, установленном ст. 22 НК РФ.

Следует обратить внимание на то, что в соответствии с п. 1 ст. 24 НК РФ обязанности налогового агента устанавливаются исключительно НК РФ или в порядке, определяемом НК РФ. Такие обязанности не могут возлагаться на основании нормативных актов министерств и ведомств.

Основные обязанности налоговых агентов по исчислению, удержанию, перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации дополнены другими обязанностями, перечень которых содержится в п. 3 ст. 24 НК РФ и является исчерпывающим:

1) правильно и своевременно исчислять, удерживать из денежных средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и перечислять налоги в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующие счета Федерального казначейства (подп. 1 п. 3 ст. 24 НК РФ).

После внесения изменений Федеральным законом N 137-ФЗ в данном пункте снова появилась ссылка на денежный характер средств, за счет которых налоговые агенты должны исполнять свои обязанности. В ранее действовавшей редакции этого пункта отсутствовало указание на денежный характер средств, за счет которых исполнялись обязанности налоговых агентов, но при этом отдельно отмечалось, что, в случаях когда доход, подлежащий обложению налогом у налогового агента, получен налогоплательщиком в натуральной форме и денежных выплат в данном налоговом периоде налогоплательщику не производилось, у налогового агента отсутствует обязанность удержания налога с плательщика;

2) письменно сообщать в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог и о сумме задолженности налогоплательщика в течение одного месяца со дня, когда налоговому агенту стало известно о таких обстоятельствах (подп. 2 п. 3 ст. 24 НК РФ).

В соответствии с Федеральным законом N 137-ФЗ этот подпункт был изложен в новой редакции, в которой уточняется, что сообщить о сумме задолженности необходимо в течение одного месяца со дня, когда налоговому агенту стало известно об обстоятельствах, следствием которых явилась невозможность удержать налог. В прежней редакции отсутствовало указание на то, с какого момента исчисляется данный срок.

Так, например, п. 5 ст. 226 НК РФ установлено, что невозможностью удержать налог на доходы физических лиц, в частности, признаются случаи, когда заведомо известно, что период, в течение которого может быть удержана сумма начисленного налога, превысит 12 месяцев. Например, увольнение работника, за которым числится задолженность, или прекращение гражданского договора, на основании которого выплачивался доход.

Законодательством о налогах и сборах Российской Федерации не предусмотрено обязательной для всех формы подобного сообщения, однако в отношении налога на доходы физических лиц действуют рекомендации, содержащиеся в Приказе Федеральной налоговой службы от 25 ноября 2005 г. N САЭ-3-04/616@ <1>. В соответствии с указанным документом налоговым агентам рекомендовано сообщать о невозможности удержать налог на доходы физических лиц по форме N 2-НДФЛ "Справка о доходах физического лица".

<1> Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 2006. N 2.

При невозможности для налогового агента удержать и, следовательно, перечислить в бюджетную систему Российской Федерации подлежащую уплате налогоплательщиком сумму налога налоговые органы, руководствуясь ст. ст. 46 - 48 НК РФ, должны самостоятельно осуществлять действия по взысканию этих сумм с налогоплательщиков;

3) вести учет начисленных и выплаченных налогоплательщикам доходов, исчисленных, удержанных и перечисленных в бюджетную систему Российской Федерации налогов, в том числе по каждому налогоплательщику (подп. 3 п. 3 ст. 24 НК РФ).

В частности, в п. 1 ст. 230 НК РФ установлено, что налоговые агенты ведут учет доходов, полученных от них физическими лицами в налоговом периоде, по форме, которая утверждена Министерством финансов РФ. Однако в настоящее время все еще действует форма N 1-НДФЛ "Налоговая карточка по учету доходов и налога на доходы физических лиц", утвержденная Приказом МНС России от 31 октября 2003 г. N БГ-3-04/583 "Об утверждении форм отчетности по налогу на доходы физических лиц за 2003 г." <1>;

<1> Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 2004. N 7. О порядке использования форм отчетности по налогу на доходы физических лиц см. также письмо ФНС России от 31 декабря 2004 г. N ММ-6-04/199@.

4) обязанность по представлению в налоговый орган по месту своего учета документов, необходимых для осуществления контроля за правильностью исчисления, удержания и перечисления налогов (подп. 4 п. 3 ст. 24 НК РФ).

К таким документам могут относиться прежде всего документы, служащие основанием для исчисления и уплаты налогов (то есть ведомости, налоговые расчеты и декларации, кассовые документы, платежные поручения, квитанции к кассовым ордерам и др.).

Данная обязанность более подробно раскрывается в п. 2 ст. 230 НК РФ, в соответствии с которым налоговые агенты ежегодно не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом, представляют в налоговый орган по месту своего учета сведения о доходах физических лиц за этот налоговый период и суммах начисленных и удержанных в этом налоговом периоде налогов по форме N 2-НДФЛ "Справка о доходах физического лица".

С указанной выше обязанностью связана и другая обязанность организации - налогового агента - встать на учет в налоговых органах.

В пункте 10 ст. 84 НК РФ специально предусмотрено, что организации - налоговые агенты, не учтенные в качестве налогоплательщиков, встают на учет в налоговых органах по месту своего нахождения в порядке, предусмотренном для организаций-налогоплательщиков;

5) в течение четырех лет обеспечивать сохранность документов, необходимых для исчисления, удержания и перечисления налогов (подп. 5 п. 3 ст. 24 НК РФ).

Эта обязанность была включена в перечень обязанностей налоговых агентов Федеральным законом N 137-ФЗ и ранее не содержалась в п. 3 ст. 24 НК РФ.

Согласно п. 4 ст. 24 НК РФ налоговые агенты перечисляют удержанные налоги в порядке, предусмотренном НК РФ для уплаты налога налогоплательщиком.

Следует отметить, что приведенное выше положение не согласуется с порядком перечисления налогов, установленным в соответствующих главах части второй НК РФ для уплаты налога налогоплательщиком и налоговым агентом. В частности, правила, предусмотренные ст. 223 НК РФ для налоговых агентов, отличаются от порядка уплаты и перечисления налога на доходы физических лиц, который установлен для налогоплательщика, самостоятельно выполняющего свои обязанности по уплате данного налога.

Подводя итог изложенному выше, можно сделать вывод о том, что налоговый агент в налоговых обязательствах занимает особое место, исполняя роль посредника между налогоплательщиком и государством. При этом налоговый агент выполняет контрольную и аккумулирующую функции и является соединяющим звеном между налогоплательщиком и государством в определенных законом случаях.

Особенности исполнения обязанностей налоговых агентов по налогу на доходы физических лиц, налогу на добавленную стоимость, налогу на прибыль организаций и в других случаях установлены соответствующими главами части второй НК РФ.

Какую ответственность несет налоговый агент?

В случае неисполнения или ненадлежащего исполнения налоговым агентом возложенных на него обязанностей к нему применяются меры ответственности в соответствии с законодательством Российской Федерации. Об этом говорится в п. 5 ст. 24 НК РФ.

Прежде всего, налоговый агент несет ответственность за совершение налогового правонарушения в соответствии со следующими нормами НК РФ:

статья 120 НК РФ - за грубое нарушение правил учета доходов и расходов объектов налогообложения;

статья 123 НК РФ - за невыполнение обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов;

статья 125 НК РФ - за несоблюдение порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест;

пункт 1 ст. 126 НК РФ - за нарушение установленного срока представления в налоговые органы документов и (или) иных сведений;

пункт 2 ст. 126 НК РФ - за отказ представить должностному лицу налогового органа, проводящему налоговую проверку, документы и (или) иные сведения, необходимые для проверки; статья 129.1 НК РФ - за неправомерное несообщение сведений налоговому органу.

Помимо этого, должностные лица организации - налогового агента и физические лица, на которых в соответствии с законодательством о налогах и сборах Российской Федерации возложены обязанности налоговых агентов, при непредставлении сведений, необходимых для осуществления налогового контроля, привлекаются к административной ответственности по ч. 1 ст. 15.6 КоАП РФ.

Кроме того, за неисполнение своих обязанностей налоговые агенты могут быть привлечены также и к уголовной ответственности по ст. 199.1 УК РФ, если они совершили виновные противоправные действия (бездействие), содержащие признаки состава преступления.

Статья 199.1 УК РФ является своеобразной новеллой, поскольку введена она относительно недавно Федеральным законом от 8 декабря 2003 г. N 162-ФЗ.

Понятие налогового агента в этой статье не раскрывается, поэтому при рассмотрении вопроса, кто может быть привлечен к уголовной ответственности по ст. 199.1 УК РФ, следует руководствоваться ст. 24 НК РФ и соответствующими главами части второй НК РФ, устанавливающими для целей налогообложения признаки, права, обязанности и ответственность налоговых агентов.

По общему правилу к уголовной ответственности на основании ст. 199.1 УК РФ могут быть привлечены должностные лица организации - налогового агента, физические лица, зарегистрированные в качестве индивидуальных предпринимателей, и физические лица, не зарегистрированные в качестве индивидуальных предпринимателей, но осуществлявшие предпринимательскую деятельность и при этом не исполнявшие обязанности налоговых агентов. При этом согласно п. 3 ст. 108 НК РФ физические лица несут ответственность по ст. 123 НК РФ в случае отсутствия в их деянии признаков преступления.

Каков порядок взыскания штрафа по ст. 123 НК РФ, налога и пени при неисполнении налоговым агентом своих обязанностей?

На практике больше всего вопросов возникает именно в связи с применением ст. 123 НК РФ, поскольку диспозиция и санкция указанной статьи прописаны недостаточно четко, что приводит к многочисленным судебным спорам.

В соответствии со 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.

Согласно п. 44 Постановления ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. N 5 "О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации" <1> взыскание штрафа за неправомерное неперечисление (неполное перечисление) сумм налога налоговым агентом производится независимо от того, была ли соответствующая сумма удержана последним у налогоплательщика.

<1> Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2001. N 7.

Однако некоторые авторы, в том числе А.В. Брызгалин <1>, высказывают иную точку зрения, согласно которой привлечение налогового агента к ответственности по ст. 123 НК РФ будет возможно только в случае невыполнения им обязанности и по удержанию (неполному удержанию) и по перечислению (неполному перечислению) налога. Обосновывается данная позиция тем, что конструкция ст. 123 НК РФ не предусматривает альтернативы, то есть отсутствие разделительного союза "или" свидетельствует о том, что деяния налогового агента неправомерны в случае одновременного "неудержания" и "неперечисления" налога, то есть когда эти действия совершены в совокупности.

<1> Практическая налоговая энциклопедия / Под ред. А.В. Брызгалина. Т. 12 "Ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах" (актуально по состоянию законодательства на 20 сентября 2003 г.) // СПС.

Таким образом, недостаточно четко и ясно прописанная законодателем диспозиция ст. 123 НК РФ является причиной возникновения различных толкований и противоположных точек зрения при рассмотрении вопроса о возможности привлечения налогового агента к ответственности по ст. 123 НК РФ. Устранить возникающие противоречия можно только путем внесения изменений и дополнений в соответствующие положения действующего законодательства о налогах и сборах Российской Федерации.

Что касается санкции, закрепленной в ст. 123 НК РФ, то она зависит от суммы, подлежащей перечислению, а не от неперечисленной. В итоге даже при неполном перечислении налога штраф должен быть рассчитан исходя из полной (подлежащей перечислению) суммы, а не из недоплаченной. Очевидно, что при таком подходе сумма начисленного штрафа может быть несоизмеримо больше, чем сумма неперечисленного налога.

Указанную проблему может устранить либо правоприменительная практика путем использования системного толкования санкции ст. 123 НК РФ и санкций других статей НК РФ, либо законодатель путем внесения изменений в НК РФ.

Особое внимание хотелось бы уделить вопросам, являющимся следствием данного налогового правонарушения и связанным с порядком взыскания сумм налогов, не поступивших (несвоевременно поступивших) в бюджетную систему Российской Федерации от налоговых агентов, и соответствующих сумм пеней.

В соответствии с п. 5 ст. 108 НК РФ привлечение налогового агента к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает его от обязанности перечислить причитающиеся суммы налога и пени. Но, к сожалению, эта норма не дает ответа на вопрос: из каких источников (за счет собственных средств налогового агента или за счет средств налогоплательщика) подлежат взысканию налоги и пени, если налоговый агент не выполнил своих обязанностей по исчислению, удержанию и перечислению в бюджет сумм налогов?

По данной проблематике существуют различные точки зрения, изложить и проанализировать которые автор считает целесообразным, рассмотрев две ситуации:

1) налоговый агент выплатил налогоплательщику средства, из которых в силу прямого указания нормы налогового законодательства подлежат удержанию суммы налога, исчислил и удержал причитающуюся сумму налога, но не перечислил ее в бюджет полностью или частично;

2) налоговый агент выплатил налогоплательщику средства, из которых в силу прямого указания нормы налогового законодательства подлежат удержанию суммы налога, но не удержал этот налог полностью или частично и соответственно не перечислил в бюджет.

Относительно первой ситуации, когда налоговый агент фактически исчислил и удержал у налогоплательщика сумму налога, но не перечислил ее в бюджет, многие специалисты, в том числе А.В. Брызгалин <1>, Г. Костина <2>, М.В. Аракелова <3>, А.С. Морозов <4>, Д.А. Шубин <5>, Л.А. Панина <6> и другие, почти единогласно высказывают мнение, что налог и пени в этом случае взыскиваются с налогового агента по правилам ст. ст. 46 - 48 НК РФ, поскольку подлежащий уплате налог, удержанный из средств налогоплательщика, незаконно находится в распоряжении налогового агента.

<1> Практическая налоговая энциклопедия / Под ред. А.В. Брызгалина. Т. 12 "Ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах" (актуально по состоянию законодательства на 20 сентября 2003 г.) // СПС.

<2> Костина Г. Налоговый агент: права, обязанности, ответственность // Бухгалтерский учет. 2001. N 10.

<3> Аракелова М.В. "Двойная ответственность" налогового агента в случае неперечисления в бюджет налога на доходы физических лиц // Аудиторские ведомости. 2003. N 1.

<4> Морозов А.С. Правовой статус налогового агента // СПС.

<5> Шубин Д.А. Налоговые риски, возникающие при невыполнении налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налога в бюджет // Ваш налоговый адвокат. 2003. N 3.

<6> Панина Л.А. Начисление пеней и привлечение к налоговой ответственности налогового агента за неуплату налога на доходы физических лиц // Налоговый вестник. 2002. N 11.

Кроме того, если налоговый агент удержал налог, но не перечислил его в бюджет, обязанность заплатить пени на него возлагается на основании ст. 75 НК РФ, поскольку налог в бюджет поступит в более поздние сроки по вине налогового агента.

Трудности возникают при рассмотрении второй ситуации, когда налоговый агент выплатил налогоплательщику средства, признаваемые объектом налогообложения, но в силу каких-либо причин не исчислил, не удержал и не перечислил причитающуюся сумму налога в бюджет.

Существуют различные взгляды на проблему взыскания налога в этом случае.

Одна позиция, которой придерживаются А.С. Морозов <1>, А.В. Брызгалин <2>, Д.А. Шубин <3> и другие, заключается в том, что когда неперечисление налога в бюджет вызвано его неудержанием у налогоплательщика, принудить налогового агента к исполнению обязанности нельзя, поскольку перечислить в бюджет необходимо средства налогоплательщика, следовательно, в отсутствие этих средств (вследствие неудержания) обращение взыскания на собственные средства налогового агента будет представлять собой не принуждение к исполнению обязанности, а применение меры ответственности. Между тем налоговым законодательством не установлена ответственность налогового агента в виде взыскания с него неудержанной суммы налога из принадлежащих ему на праве собственности средств.

<1> Морозов А.С. Правовой статус налогового агента // СПС.

<2> Практическая налоговая энциклопедия / Под ред. А.В. Брызгалина. Т. 12 "Ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах" (актуально по состоянию законодательства на 20 сентября 2003 г.) // СПС.

<3> Шубин Д.А. Налоговые риски, возникающие при невыполнении налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налога в бюджет // Ваш налоговый адвокат. 2003. N 3.

Другая позиция, которой придерживаются В.А. Николаев <1> и Е.В. Контонистова <2>, состоит в том, что, если налоговый агент не исполнил своей обязанности по удержанию налога и

перечислению его в бюджет, налог должен взыскиваться именно с налогового агента. Это связано, во-первых, с тем, что ст. 46 НК РФ распространяется на все случаи неперечисления налоговым агентом налога в бюджет и не содержит ограничений относительно взыскания с налогового агента неударжаных сумм налога. А во-вторых, в противном случае налоговые агенты, не исполнившие две обязанности - по удержанию налога и перечислению в бюджет, будут поставлены в более выгодное положение по сравнению с налоговыми агентами, не исполнившими только одну обязанность - по перечислению налога.

<1> Николаев В.А. Ответственность налоговых агентов. С кого взыскать налог, не перечисленный налоговым агентом в бюджет? // Статьи БУХ_1С - Интернет-ресурс для бухгалтера.htm.

<2> Контонистова Е.В. За какие нарушения несет ответственность налоговый агент // Российский налоговый курьер. 2003. N 17.

При этом не учитывается, что, хотя ст. 46 НК РФ и не содержит ограничений относительно взыскания с налогового агента неударжаных сумм налога, в случае если налог им не удержан, фактическое взыскание налога будет производиться за счет принадлежащих налоговому агенту средств, что никак не согласуется, например, со ст. 226 НК РФ, в п. 9 которой говорится о том, что не допускается уплата налога на доходы физических лиц за счет средств налогового агента.

Проблема заключается в том, что ни одним из актов законодательства Российской Федерации по налогам и сборам, в том числе и НК РФ, не установлен порядок взыскания того налога, который не был удержан налоговым агентом. Вместе с тем налоговым органам не предоставлено и право принудительного взыскания указанного налога у налогоплательщика, поскольку предусмотрен особый порядок уплаты налога через налогового агента. Налогоплательщику также не предоставлено полномочий по самостоятельной уплате налогов, не ударжаных налоговым агентом.

Очевидно, что по перечисленным выше вопросам в налоговом законодательстве существует пробел, который необходимо устранить в ближайшее время, поскольку затрагиваются не только интересы налогоплательщиков и налоговых агентов, но и интересы государства.

Спорная, неоднозначная ситуация складывается и тогда, когда необходимо решить вопрос, с кого должны взыскиваться пени, если налоговый агент не исполнил своей обязанности по исчислению, удержанию и перечислению сумм налога или исполнил ее несвоевременно.

В соответствии со ст. 75 НК РФ пеней признается установленная данной статьей денежная сумма, которую надлежит выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов или сборов в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки.

Согласно действующему законодательству о налогах и сборах Российской Федерации пени являются одним из способов обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов (ст. 72 и ст. 75 НК РФ).

По мнению Л.А. Паниной, если налоговый агент не выполняет возложенных на него обязанностей НК РФ по исчислению, удержанию у налогоплательщика суммы налога с выплаченного физическим лицам дохода, то возникает ситуация, при которой налоговый агент фактически нарушает свое обязательство по уплате в установленный НК РФ срок сумм налогов, тем самым на налогового агента как на должника ложится обязанность уплаты пени <1>.

<1> Панина Л.А. Начисление пеней и привлечение к налоговой ответственности налогового агента за неуплату налога на доходы физических лиц // Налоговый вестник. 2002. N 11.

При этом, считает Л.А. Панина, взыскание пени с налогового агента за неударжаные суммы налога на доходы физических лиц не производится при невозможности удержания их у налогоплательщиков, о которой налоговый агент согласно ст. 226 НК РФ в течение одного месяца с момента возникновения соответствующих обстоятельств письменно сообщит в налоговый орган.

Если налоговый агент не направил в налоговый орган указанного письменного сообщения, то в соответствии со ст. 126 НК РФ в связи с непредставлением в установленный срок налогоплательщиком (налоговым агентом) в налоговые органы документов и (или) иных сведений, предусмотренных НК РФ и иными актами законодательства о налогах и сборах, налоговый агент привлекается к налоговой ответственности.

Привлечение налогового агента к вышеуказанной ответственности не освобождает его от уплаты пени.

К сожалению, действующее законодательство о налогах и сборах Российской Федерации не позволяет сделать однозначный вывод о том, кто все-таки должен уплачивать пени в случае неисчисления и неударжания (несвоевременного исчисления и удержания) налога налоговым агентом.

С одной стороны, в соответствии со ст. 45 НК РФ лицом, обязанным уплачивать налоги, является налогоплательщик. Если налоговое обязательство налогоплательщика выполняется посредством налогового агента, то обязанность по уплате налога считается выполненной с момента удержания налога налоговым агентом. Если налог удержан не был, то и говорить об исполнении обязанности по уплате налога налогоплательщиком перед бюджетом нельзя. А раз так, то и взыскание пени должно производиться с налогоплательщика, потому что пени взыскиваются в случае несвоевременной уплаты налога, а уплачивать налог должен налогоплательщик, а не налоговый агент.

Однако при таком подходе не учитывается существующая разница по срокам уплаты налога на доходы физических лиц налоговым агентом и налогоплательщиком, и в этом случае налогоплательщику вменяется уплата пени за просрочку, которая допущена не по его вине и за период, когда у него отсутствовала обязанность по уплате этого налога.

С другой стороны, физическое лицо - плательщик налога на доходы обязано уплатить налог в порядке и в сроки, установленные законодательством о налогах и сборах Российской Федерации. В большинстве случаев законодательно установлено, что исполняется эта обязанность посредством налогового агента, следовательно, именно налоговый агент представляет налогоплательщика в отношениях с государством, и согласно ст. 24 и ст. 226 НК РФ именно он является лицом, обязанным исчислять, удерживать и перечислять (уплачивать) в бюджет налог на доходы физических лиц. Таким образом, просрочка в исполнении обязательства по уплате налога на доходы физических лиц - результат бездействия налогового агента, а не налогоплательщика. Поэтому применение пени за уплату налога на доходы физических лиц в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки к налогоплательщикам - физическим лицам также не соответствует НК РФ.

Следовательно, исходя из этой логики пени за неисполнение обязанности по уплате налога на доходы физических лиц в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки не подлежат взысканию ни с налогового агента, ни с налогоплательщика - физического лица, что явно противоречит сути государственной политики в вопросах налогообложения. Налог взимается для обеспечения государственных задач, является одним из основных источников поступления в бюджет, поэтому для государства особенно актуально поступление налога в бюджет в установленные сроки.

Учитывая изложенное, сделаем вывод, что вопрос о порядке взыскания пени в случае неисполнения (несвоевременного исполнения) налоговым агентом обязанности по исчислению, удержанию и перечислению в бюджет причитающихся сумм налогов также остается неразрешенным. Скорейшее разрешение данного вопроса зависит прежде всего от законодателя. При этом следует иметь в виду, что итоговое решение данной проблемы должно отвечать интересам не только налогоплательщика и налогового агента, но и государства в целом.

Допускается ли представительство в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах?

Пункты 1 и 4 ст. 26 НК РФ наделяют налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов (далее по тексту - налогоплательщики) правом участвовать в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, через законного или уполномоченного представителя, если иное не предусмотрено НК РФ.

Исключением могут быть случаи, когда нормами НК РФ устанавливается выполнение определенных обязанностей лично налогоплательщиком, а также когда устанавливается, что определенные обязанности за налогоплательщика должны выполняться его представителями.

Следует учитывать п. 7 Постановления ВАС РФ N 5, в котором отмечается, что по смыслу гл. 4 НК РФ, в том числе п. 1 ст. 26 НК РФ, субъектом налогового правоотношения является сам налогоплательщик независимо от того, лично ли он участвует в этом правоотношении либо через законного или уполномоченного представителя.

Таким образом, при решении вопроса о привлечении налогоплательщика к ответственности за то или иное нарушение законодательства о налогах и сборах действия (бездействие) его представителя расцениваются как действия (бездействие) самого налогоплательщика. За нарушения, допущенные законным или уполномоченным представителем налогоплательщика в сфере налогообложения, налоговую ответственность несет налогоплательщик, а последствия ненадлежащего исполнения представителем возложенных на него обязанностей в сфере налогообложения определяются для последнего правилами соответственно гражданского, семейного или трудового законодательства.

Помимо этого, в п. 34 указанного выше Постановления отмечается, что при решении вопроса об ответственности должностных лиц организаций-налогоплательщиков (п. 4 ст. 108 НК РФ, п. 7 ст. 101 НК РФ), осуществляющих функции представительства в налоговых правоотношениях, необходимо принимать во внимание, что указанные лица не являются субъектами налоговых

правоотношений и не могут быть привлечены к ответственности в соответствии с положениями НК РФ. Названные лица при наличии оснований могут быть привлечены к уголовной или административной ответственности.

Согласно п. 2 ст. 26 НК РФ личное участие налогоплательщика в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, не лишает его права иметь представителя, равно как участие представителя не лишает налогоплательщика права на личное участие в указанных правоотношениях. В связи с этим можно сделать вывод, что налогоплательщика, лично участвующего в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, могут представлять в этих отношениях в одно и то же время как законный, так и уполномоченный представитель. К тому же количество уполномоченных представителей законом не ограничивается.

Согласно п. 3 ст. 26 НК РФ полномочия представителя должны быть документально подтверждены в соответствии с НК РФ и иными федеральными законами.

Статья 27 НК РФ устанавливает порядок документального подтверждения полномочий законных представителей, а ст. 29 НК РФ - уполномоченных представителей, о которых более подробно будет идти речь позже.

К иным федеральным законам, в соответствии с которыми должны быть документально подтверждены полномочия законного и уполномоченного представителя, в частности, относятся ГК РФ, СК РФ, Трудовой кодекс РФ.

Кто признается законным представителем налогоплательщика-организации?

В статье 27 НК РФ выделяются две категории законных представителей налогоплательщика: законные представители налогоплательщика-организации;

законные представители налогоплательщика - физического лица.

В соответствии с п. 1 ст. 27 НК РФ законные представители налогоплательщика-организации - это лица, уполномоченные представлять указанную организацию на основании закона или ее учредительных документов.

Например, в силу прямого указания закона, а именно ст. 69 Федерального закона от 26 декабря 1995 г. N 208-ФЗ "Об акционерных обществах" <1> (в ред. изменений и дополнений, внесенных Федеральным законом от 5 января 2006 г. N 7-ФЗ, далее по тексту - Федеральный закон об АО), единоличный исполнительный орган акционерного общества (директор, генеральный директор) без доверенности действует от имени общества, в том числе представляет его интересы, совершает сделки от имени акционерного общества и выполняет другие функции по текущему руководству компанией, отнесенные к его компетенции.

<1> СЗ РФ. 1996. N 1. Ст. 1.

Основным документом, подтверждающим полномочия законного представителя налогоплательщика-организации, действующего в силу закона, является документ, подтверждающий избрание (назначение) данного лица на соответствующую должность (решение, протокол, приказ и т.п.).

Кроме того, учредительными документами на какое-либо лицо, например на одного из учредителей, могут быть возложены полномочия законного представителя налогоплательщика-организации. Для удостоверения полномочий такого лица должны быть представлены учредительные документы юридического лица (устав, учредительный договор, положение), и документ, подтверждающий избрание (назначение) данного лица на соответствующую должность (решение, протокол, приказ и т.п.).

В соответствии с п. 2 ст. 53 ГК РФ в предусмотренных законом случаях представителем юридического лица может быть его участник. В частности, в силу ст. 72 и ст. 84 ГК РФ участники полного товарищества и товарищества на вере могут выступать в гражданском обороте от имени юридического лица без доверенности, но чаще всего происходит делегирование определенных полномочий одному из участников (товарищей) на основании учредительного договора и выданных другими участниками доверенностей на имя представителя. Однако в этом случае избранный на основе учредительного договора и действующий по доверенности представитель не будет законным представителем налогоплательщика-организации, а будет уполномоченным представителем.

Статьей 42 Федерального закона от 8 февраля 1998 г. N 14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью" <1> (в ред. изменений и дополнений, внесенных Федеральным законом от 29 декабря 2004 г. N 192-ФЗ, далее по тексту - Федеральный закон об ООО) и ст. 69 Федерального закона об АО предусмотрена возможность обществом передавать полномочия единоличного исполнительного органа (то есть законного представителя общества) другим юридическим лицам или индивидуальным предпринимателям (управляющей организации или

управляющему) по договору, который подписывается с участием общего собрания участников общества.

<1> СЗ РФ. 1998. N 7. Ст. 785.

Управляющей организацией может быть любое юридическое лицо, обладающее необходимой для этого правоспособностью согласно учредительным документам. Управляющим может быть только индивидуальный предприниматель, прошедший государственную регистрацию в уполномоченном органе в соответствии с законом.

Документами, подтверждающими полномочия управляющей организации, являются договор, заключенный в установленном порядке, учредительные документы этой организации (устав, учредительный договор, положение). Полномочия индивидуального предпринимателя, выполняющего функции управляющего, подтверждаются также договором, заключенным в установленном порядке, документом, подтверждающим факт государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя, и документом, подтверждающим избрание (назначение) данного лица на соответствующую должность (решение, протокол, приказ и т.п.).

Особое значение при рассмотрении вопросов о порядке применения к налогоплательщикам-организациям мер налоговой ответственности и определении степени вины в совершении налогового правонарушения имеет ст. 28 НК РФ, согласно которой действия (бездействие) законных представителей организации, совершенные в связи с участием этой организации в налоговых правоотношениях, признаются действиями (бездействием) самой организации, поскольку в действительности эти действия (бездействие) допускают законные представители, а не сама организация, так как в налоговых правоотношениях организация сама по себе фактически не может участвовать, она участвует только через своих законных представителей.

Правила ст. 28 НК РФ носят императивный характер и применяются только в целях налогообложения к налогоплательщикам-организациям.

Кто признается законным представителем налогоплательщика - физического лица?

В соответствии с п. 2 ст. 27 НК РФ законные представители налогоплательщика - физического лица - это лица, которые в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации выступают в качестве его представителей.

В качестве законных представителей налогоплательщиков - физических лиц выступают родители, усыновители, опекуны или попечители (ст. ст. 26, 28, 29, 32, 33 ГК РФ), т.е. прежде всего физические лица, которые в силу прямого указания закона без специальной доверенности представляют интересы несовершеннолетних лиц и совершеннолетних лиц, но в предусмотренных законом случаях признанных судом недееспособными или ограниченно дееспособными.

Статус лица, вступающего в отношения, регулируемые законодательством о налогах и сборах Российской Федерации, в соответствии с п. 3 ст. 26 НК РФ должен быть подтвержден документально. Например, родители несовершеннолетнего могут представить для этого свидетельство о рождении ребенка и документы, удостоверяющие личность, а усыновители, опекуны и попечители - решение суда или выписку из решения суда об усыновлении, об опеке, о попечительстве, документы, удостоверяющие личность, и т.д.

В некоторых случаях, в том числе когда лицу, нуждающемуся в опеке или попечительстве, в течение месяца не назначен опекун или попечитель, исполнение обязанностей опекуна или попечителя временно возлагается согласно п. 1 ст. 35 ГК РФ на орган опеки и попечительства, или, когда по п. 4 ст. 35 ГК РФ опекунами и попечителями граждан, нуждающихся в опеке или попечительстве и находящихся или помещенных в соответствующие воспитательные, лечебные учреждения, учреждения социальной защиты населения или другие аналогичные учреждения, являются эти учреждения, в качестве законных представителей налогоплательщика - физического лица могут выступать не физические лица, а юридические лица (орган опеки и попечительства, воспитательные, лечебные учреждения, учреждения социальной защиты населения или другие аналогичные учреждения).

От имени законных представителей - юридических лиц в налоговых правоотношениях выступают либо их руководители, действующие на основании учредительных документов, а также внутренних организационно-распорядительных документов (приказа, положения, должностной инструкции), либо рядовые сотрудники, действующие на основании доверенности, выданной руководителем юридического лица.

Кто признается уполномоченным представителем налогоплательщика?

Как установлено п. 1 ст. 29 НК РФ, 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 отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах.

Физическое лицо, выступающее в качестве уполномоченного представителя налогоплательщика, обязано обладать полной дееспособностью (ст. ст. 21, 27 ГК РФ). В качестве уполномоченного представителя налогоплательщика может быть любое физическое лицо или индивидуальный предприниматель, прошедший государственную регистрацию в установленном законом порядке.

Юридические лица вправе осуществлять представительские функции при наличии необходимой для этого правоспособности. В частности, коммерческие организации (за исключением унитарных предприятий), обладающие в соответствии с учредительными документами общей правоспособностью, могут осуществлять любые не запрещенные законом виды деятельности, в том числе и оказывать услуги представительства в налоговых правоотношениях, а вот некоммерческие организации и унитарные предприятия, имеющие специальную правоспособность, могут осуществлять представительские функции только в случаях, когда это не противоречит закрепленным в учредительных документах целям их деятельности.

В пункте 2 ст. 29 НК РФ перечислены лица, которые не могут быть уполномоченными представителями налогоплательщика - это должностные лица налоговых органов, таможенных органов, органов государственных внебюджетных фондов, органов внутренних дел, судьи, следователи и прокуроры. Данное обстоятельство не мешает указанным лицам в общеустановленном порядке выступать в качестве законных представителей налогоплательщиков.

Пунктом 3 ст. 29 НК РФ определено, что уполномоченный представитель налогоплательщика-организации осуществляет свои полномочия на основании доверенности, выдаваемой в порядке, установленном гражданским законодательством Российской Федерации, а уполномоченный представитель налогоплательщика - физического лица осуществляет свои полномочия на основании нотариально удостоверенной доверенности или доверенности, приравненной к нотариально удостоверенной в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации.

Общий порядок оформления, выдачи и прекращения действия доверенностей регулируется ст. ст. 185 - 189 ГК РФ.

В соответствии с п. 1 ст. 185 ГК РФ доверенностью признается письменное уполномочие, выдаваемое одним лицом другому для представительства перед третьими лицами.

Доверенность от имени юридического лица должна быть подписана его руководителем и скреплена печатью. Доверенность от имени юридического лица, основанного на государственной или муниципальной собственности, на получение или выдачу денег и других имущественных ценностей должна быть подписана главным (старшим) бухгалтером этой организации (п. 5 ст. 185 ГК РФ).

При выдаче доверенности следует учитывать, что объем полномочий представителя необходимо обозначать четко и ясно, поскольку за действия представителя, совершенные в пределах его полномочий, ответственность несет налогоплательщик, а сверх таких пределов - представитель.

Дата выдачи доверенности является обязательным реквизитом, без которого доверенность считается недействительной. Срок действия доверенности не может превышать трех лет. Если срок в доверенности не указан, она сохраняет силу в течение года со дня ее совершения (ст. 186 ГК РФ).

Гражданское законодательство Российской Федерации предусматривает обязательную нотариальную форму только для доверенностей, выдаваемых на совершение сделок, требующих нотариальной формы (п. 2 ст. 185 ГК РФ). Следовательно, для доверенностей уполномоченных представителей налогоплательщика - физического лица в п. 3 ст. 29 НК РФ установлено специальное требование - нотариальное или приравненное к нему в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации удостоверение.

Уполномоченный представитель имеет право осуществлять представительство как на безвозмездной, так и на возмездной основе.

В случае возмездного оказания услуг представительства отношения представительства могут оформляться между налогоплательщиком и представителем договором поручения (ст. ст. 971 - 979 ГК РФ), или агентским договором (ст. ст. 1005 - 1011 ГК РФ), или договором доверительного управления имуществом (ст. ст. 1012 - 1026 ГК РФ), или договором коммерческого представительства (ст. 184 ГК РФ), или договором возмездного оказания услуг (ст. ст. 779 - 783 ГК РФ), или другим подобного рода договором. Одним из условий такого договора является оплата

всех расходов, понесенных поверенным в связи с осуществлением обязанностей по договору, а также выплата доверителем в пользу поверенного вознаграждения за оказанные услуги. То есть если доверитель поручает налоговому представителю перечислить налоговые платежи в бюджет, то он должен предоставить представителю необходимые денежные средства для выполнения этого поручения и оплатить его услуги.

При этом в п. 8 Постановления ВАС РФ N 5 указывается, что при применении ст. 29 НК РФ судам общей юрисдикции и арбитражным судам необходимо иметь в виду: договоры доверительного управления, договоры комиссии и агентские договоры (в том случае, когда агент действует от собственного имени) не являются достаточным правовым основанием для представления доверительным управляющим, комиссионером или агентом интересов учредителя управления, комитента или принципала в сфере налогообложения. Если учредитель управления, комитент или принципал, с одной стороны, и доверительный управляющий, комиссионер или агент - с другой, достигли договоренности в отношении представительства в сфере налогообложения, соответствующие полномочия управляющего (комиссионера, агента) должны быть оформлены доверенностью с учетом требований ст. 29 НК РФ.

Помимо этого, когда доверенность выдается юридическому лицу, в доверенности необходимо учесть возможность представителя передоверить совершение порученных ему действий своим сотрудникам, поскольку непосредственными исполнителями данных поручений будут выступать именно они.

Может ли представитель исполнить обязанность налогоплательщика по уплате налога?

В соответствии с п. 1 ст. 45 НК РФ налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах. Из такой формулировки не ясно, что конкретно подразумевается под самостоятельным исполнением обязанности по уплате налога и какие случаи признаются исключением из этого правила.

Следствием указанной неопределенности были многочисленные споры между налогоплательщиками и налоговыми органами о возможности уплаты налога представителем налогоплательщика, по результатам рассмотрений которых суды выносили противоположные решения.

Окончательную точку в этой проблеме поставил Конституционный Суд РФ в Определении от 22 января 2004 г. N 41-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы ОАО "Сибирский Тяжпромэлектропроект" и гражданки Тарасовой Галины Михайловны на нарушение конституционных прав и свобод абзацем 1 п. 1 ст. 45 НК РФ" <1>, где высказал мнение, что содержание нормы п. 1 ст. 45 НК РФ не препятствует уплате налогов через представителя, но при этом должны выполняться одновременно следующие условия:

<1> Экономика и жизнь. 2004. N 20.

представитель налогоплательщика должен обладать соответствующими полномочиями (то есть полномочиями на уплату налога) либо на основании закона или учредительных документов, либо в силу доверенности, выданной согласно требованиям п. 3 ст. 29 НК РФ в порядке, установленном гражданским законодательством Российской Федерации;

платежные документы должны быть оформлены и подписаны самим налогоплательщиком;

уплата налога должна производиться за счет собственных средств налогоплательщика, что предполагает списание денежных средств с расчетного счета налогоплательщика, а не представителя.

Таким образом, при соблюдении вышеперечисленных условий уплата налога представителем рассматривается как его уплата самим налогоплательщиком, что не противоречит требованиям ст. 45 НК РФ, поскольку субъектом налогового правоотношения является сам налогоплательщик независимо от того, лично ли он участвует в этом правоотношении либо через законного или уполномоченного представителя, а действия представителя расцениваются как действия самого налогоплательщика.

Если хотя бы одно из этих условий не соблюдается, налог будет считаться неуплаченным, а обязанность по уплате налога - неисполненной, что, в свою очередь, повлечет возникновение недоимки у налогоплательщика, начисление пени и штрафа.

**Тема 5. НАЛОГОВЫЕ ОРГАНЫ, ТАМОЖЕННЫЕ ОРГАНЫ,
ФИНАНСОВЫЕ ОРГАНЫ, ОРГАНЫ ВНУТРЕННИХ ДЕЛ КАК СУБЪЕКТЫ
НАЛОГОВОГО ПРАВА. ОТВЕТСТВЕННОСТЬ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ,
ТАМОЖЕННЫХ ОРГАНОВ, ОРГАНОВ ВНУТРЕННИХ ДЕЛ,
ИХ ДОЛЖНОСТНЫХ ЛИЦ**

Из чего состоит система налоговых органов в Российской Федерации?

Налоговые органы в Российской Федерации составляют единую централизованную систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации налогов и сборов, а в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет иных обязательных платежей (п. 1 ст. 30 НК РФ).

В указанную систему входят федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, и его территориальные органы.

Федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, является Федеральная налоговая служба, находящаяся в ведении Министерства финансов Российской Федерации и руководствующаяся в своей деятельности Конституцией Российской Федерации <1>, федеральными конституционными законами, федеральными законами (в том числе Законом РФ о налоговых органах), актами Президента Российской Федерации и Правительства Российской Федерации, международными договорами Российской Федерации, нормативными правовыми актами Министерства финансов Российской Федерации, а также Положением о Федеральной налоговой службе, утвержденным Постановлением Правительства Российской Федерации от 30 сентября 2004 г. N 506 <2> (с учетом изменений и дополнений от 23 ноября 2005 г., далее по тексту - Положение о ФНС России).

<1> Российская газета. 1993. N 237. 25 декабря.

<2> Российская газета. 2004. N 219. 6 октября.

Федеральную налоговую службу (далее - ФНС России) возглавляет руководитель, назначаемый на должность и освобождаемый от должности Правительством Российской Федерации по представлению министра финансов Российской Федерации.

Руководитель ФНС России несет персональную ответственность за выполнение возложенных на ФНС России задач и функций.

Руководитель ФНС России имеет заместителей, назначаемых на должность и освобождаемых от должности министром финансов Российской Федерации по представлению руководителя ФНС России.

Федеральная налоговая служба осуществляет свою деятельность непосредственно и через свои территориальные органы, к которым относятся:

управления ФНС России по субъектам Российской Федерации;

межрегиональные инспекции ФНС России;

инспекции ФНС России по районам, районам в городах, городам без районного деления;

инспекции ФНС России межрайонного уровня.

Положения о территориальных органах ФНС России утверждены Приказом Минфина России от 9 августа 2005 г. N 101н "Об утверждении Положений о территориальных органах Федеральной налоговой службы" <1>.

<1> Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 2005. N 38.

Чем руководствуются налоговые органы в своей работе?

Пунктом 3 ст. 30 НК РФ установлено, что налоговые органы действуют в пределах своей компетенции и в соответствии с законодательством Российской Федерации.

В НК РФ содержится только некоторая часть полномочий налоговых органов (см., например, ст. ст. 31 - 34, 77, 78 НК РФ), которая дополняется другими полномочиями, определенными в других нормативных правовых актах (в том числе в Законе РФ о налоговых органах, в указах Президента РФ, в Положении о ФНС России и т.д.).

При осуществлении своих полномочий налоговые органы должны соблюдать нормы различных отраслей права, в том числе:

гражданского законодательства Российской Федерации (например, об опеке и попечительстве - при рассмотрении вопроса о представительстве в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, о залоге - при применении ст. 73 НК РФ и т.д.);

административного законодательства Российской Федерации, например КоАП РФ - при привлечении к административной ответственности руководителей организаций;

АПК РФ и ГПК РФ - при подготовке и подаче искового заявления о взыскании налоговой санкции (ст. 104 НК РФ);

других областей права.

В чем заключается взаимодействие налоговых органов с другими органами исполнительной власти?

Кроме того, в соответствии с п. 4 ст. 30 НК РФ налоговые органы осуществляют свои функции и взаимодействуют с федеральными органами исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации, органами местного самоуправления и государственными внебюджетными фондами посредством реализации полномочий, предусмотренных НК РФ и иными нормативными правовыми актами Российской Федерации.

Такое взаимодействие происходит в том числе:

при проведении налоговых проверок (ст. ст. 31, 34, 87 - 89 НК РФ);

при осуществлении контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах (ст. 32 НК РФ);

при проведении разъяснительной работы по применению законодательства о налогах и сборах (ст. ст. 32, 34 НК РФ);

в ходе привлечения к ответственности лиц, виновных в налоговых правонарушениях (ст. ст. 31, 34, 106 - 129 НК РФ);

в других случаях, предусмотренных НК РФ и иными нормативными правовыми актами Российской Федерации.

Какие права имеют налоговые органы?

Перечень прав налоговых органов содержится в ст. 31 НК РФ, которая Федеральным законом N 137-ФЗ была изложена в новой редакции.

В соответствии с п. 1 указанной статьи налоговые органы при осуществлении возложенных на них функций по контролю и надзору в области налогов и сборов вправе:

1) требовать в соответствии с законодательством о налогах и сборах от налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента документы по формам, установленным государственными органами и органами местного самоуправления, служащие основанием для исчисления и уплаты (удержания и перечисления) налогов, сборов, а также документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты (удержания и перечисления) налогов, сборов.

К документам, служащим основанием для исчисления и уплаты (удержания и перечисления) налогов и сборов, в том числе относятся: налоговые декларации (расчеты), ведомости, ордера, чеки и т.п.

Правильность исчисления и своевременность уплаты (удержания и перечисления) налогов и сборов налогоплательщика, плательщика сборов и налоговые агенты подтверждают соответственно первичными документами бухгалтерского учета или регистрами налогового учета и различными платежными документами (к числу которых можно отнести, например, платежные поручения, инкассовые распоряжения, поручения, квитанции к кассовым ордерам и т.п.).

Кроме того, в соответствии со ст. 93 НК РФ должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, вправе истребовать у проверяемого лица необходимые для проверки документы. В случае отказа должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, производит выемку необходимых документов в порядке, предусмотренном ст. 94 НК РФ, а проверяемое лицо привлекается к налоговой ответственности, предусмотренной ст. 126 НК РФ;

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

Как установлено в ст. 87 НК РФ, налоговые органы проводят следующие виды налоговых проверок налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов:

камеральные налоговые проверки (ст. 88 НК РФ);

выездные налоговые проверки (ст. 89 НК РФ);

3) производить выемку документов у налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента при проведении налоговых проверок в случаях, когда есть достаточные основания полагать, что эти документы будут уничтожены, сокрыты, изменены или заменены.

Выемка документов осуществляется по правилам ст. 94 НК РФ. Принимая решение о выемке документов, должностные лица должны учитывать особенности сложившейся ситуации в каждом конкретном случае и соблюдать требования ст. 103 НК РФ;

4) вызывать на основании письменного уведомления в налоговые органы налогоплательщиков, плательщиков сборов или налоговых агентов для дачи пояснений в связи с уплатой (удержанием и перечислением) ими налогов и сборов либо в связи с налоговой проверкой, а также в иных случаях, связанных с исполнением ими законодательства о налогах и сборах (см., например, п. 2 ст. 101 НК РФ);

5) приостанавливать операции по счетам налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента в банках и налагать арест на имущество налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента в порядке, предусмотренном НК РФ (ст. ст. 76, 77 НК РФ);

6) в порядке, предусмотренном ст. 92 НК РФ, осматривать любые используемые налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанные с содержанием объектов налогообложения независимо от места их нахождения производственные, складские, торговые и иные помещения и территории, проводить инвентаризацию принадлежащего налогоплательщику имущества. Порядок проведения инвентаризации имущества налогоплательщика при налоговой проверке утверждается Минфином России <1>;

<1> Положение о порядке проведения инвентаризации имущества налогоплательщиков при налоговой проверке утверждено Приказом Минфина России и Министерства Российской Федерации по налогам и сборам от 10 марта 1999 г. N 20н, ГБ-3-04/39 и действует до издания Минфином России нового Положения о порядке проведения инвентаризации имущества налогоплательщика при налоговой проверке.

7) определять суммы налогов, подлежащие уплате налогоплательщиками в бюджетную систему Российской Федерации, расчетным путем на основании имеющейся у них информации о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках в случаях отказа налогоплательщика допустить должностных лиц налогового органа к осмотру производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения, непредставления в течение более двух месяцев налоговому органу необходимых для расчета налогов документов, отсутствия учета доходов и расходов, учета объектов налогообложения или ведения учета с нарушением установленного порядка, приведшего к невозможности исчислить налоги (ст. 40 НК РФ);

8) требовать от налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей устранения выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах и контролировать выполнение указанных требований (см., например, п. 3 ст. 88 НК РФ);

9) взыскивать недоимки, а также пени и штрафы в порядке, установленном НК РФ (ст. ст. 46 - 48 НК РФ);

10) требовать от банков документы, подтверждающие факт списания со счетов налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента и с корреспондентских счетов банков сумм налогов, сборов, пеней и штрафов и перечисления этих сумм в бюджетную систему Российской Федерации.

При этом банки могут представить выписки по счету и иные документы, используемые в банковской сфере при оформлении операций по счету;

11) привлекать для проведения налогового контроля специалистов, экспертов и переводчиков (см. ст. ст. 95 - 97 НК РФ).

Пунктом 1 ст. 129 НК РФ установлена ответственность за отказ эксперта, переводчика или специалиста от участия в проведении налоговой проверки.

Согласно п. 2 ст. 129 НК РФ дача экспертом заведомо ложного заключения или осуществление переводчиком заведомо ложного перевода влечет применение к ним мер ответственности;

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

Участие свидетеля регулируется ст. 90 НК РФ.

Ответственность свидетеля за отказ или уклонение от дачи показаний либо за дачу заведомо ложных показаний предусмотрена ст. 128 НК РФ;

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

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

о взыскании недоимки, пеней и штрафов за налоговые правонарушения в случаях, предусмотренных НК РФ;

о возмещении ущерба, причиненного государству и (или) муниципальному образованию вследствие неправомерных действий банка по списанию денежных средств со счета налогоплательщика после получения решения налогового органа о приостановлении операций, в результате которых стало невозможным взыскание налоговым органом недоимки, задолженности по пеням, штрафам с налогоплательщика в порядке, предусмотренном НК РФ;

о досрочном расторжении договора об инвестиционном налоговом кредите;

в иных случаях, предусмотренных НК РФ.

Перечень прав налоговых органов, содержащийся в п. 1 ст. 31 НК РФ, не является закрытым, так как п. 2 этой же статьи установлено, что налоговые органы осуществляют также другие права, предусмотренные НК РФ.

В качестве иных прав, предусмотренных НК РФ, можно выделить, в том числе следующие:
право участия при определении источников дохода (ст. 42 НК РФ);
право быть залогодержателем (ст. 73 НК РФ);
право осуществлять зачет или возврат излишне уплаченной суммы налога (ст. 78 НК РФ).

Какие обязанности имеют налоговые органы?

Основные обязанности налоговых органов перечислены п. 1 ст. 32 НК РФ, которая в соответствии с Федеральным законом N 137-ФЗ была изложена в новой редакции.

Прежде всего, согласно подп. 1 п. 1 указанной статьи установлено, что налоговые органы обязаны соблюдать законодательство о налогах и сборах (ст. 1 НК РФ).

Согласно подп. 2 п. 1 ст. 32 НК РФ налоговые органы обязаны осуществлять контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах, а также принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов.

Пунктом 1 ст. 82 НК РФ определено, что деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном НК РФ, признается налоговым контролем.

В подпункте 3 п. 1 ст. 32 НК РФ указана обязанность вести в установленном порядке учет организаций и физических лиц. Учет организаций и физических лиц проводится по определенным в ст. ст. 83, 84 НК РФ правилам.

В соответствии с подп. 4 п. 1 ст. 32 НК РФ налоговые органы обязаны бесплатно информировать (в том числе в письменной форме) налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов:

о действующих налогах и сборах;

о законодательстве о налогах и сборах и о принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах.

При этом следует отметить, что согласно ст. 34.2 НК РФ Минфин России также дает письменные разъяснения по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, а органы исполнительной власти в субъектах Российской Федерации и органы местного самоуправления, уполномоченные в области финансов, - по вопросам применения соответственно законодательства субъектов Российской Федерации о налогах и сборах и нормативных правовых актов органов местного самоуправления о местных налогах и сборах.

Следовательно, возникает вопрос о порядке разграничения полномочий в этой сфере двух ведомств - ФНС России и Минфина России.

В письме Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 21 сентября 2004 г. N 03-02-07/39 "О компетенции налоговых органов в работе по разъяснению налогового законодательства" <1> были даны пояснения, согласно которым в конкретных хозяйственных ситуациях по вопросам о порядке исчисления и уплаты налогов налогоплательщику следует обратиться в налоговый орган по месту своего учета, а по вопросам применения законодательства о налогах и сборах налогоплательщик вправе обращаться за разъяснениями соответственно в Минфин России и другие финансовые органы в субъектах Российской Федерации и органах местного самоуправления;

<1> Еженедельный бюллетень законодательных и ведомственных актов. 2004. N 46.

о порядке исчисления и уплаты налогов и сборов;

о правах и обязанностях налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов;
о полномочиях налоговых органов и их должностных лиц.

Кроме того, налоговые органы обязаны также представлять формы налоговых деклараций (расчетов) и разъяснять порядок их заполнения.

При этом в п. 1 ст. 34.2 предусмотрено, что формы расчетов по налогам и формы налоговых деклараций, обязательные для налогоплательщиков, а также порядок их заполнения утверждаются Минфином России (после упразднения Министерства Российской Федерации по налогам и сборам).

Значит, ранее изданные Министерством Российской Федерации по налогам и сборам (и его управлениями по субъектам РФ) письма, разъяснения, методические указания и пр. сохраняют силу впредь до их полной отмены Минфином России или ФНС России.

Таким образом, ФНС России имеет право давать юридическим и физическим лицам разъяснения по вопросам, отнесенным к установленной сфере деятельности (подп. 6.3 п. 6 Положения о ФНС России).

Непосредственно с вышеуказанной обязанностью налоговых органов связана следующая обязанность налоговых органов - руководствоваться письменными разъяснениями Минфина России по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах (подп. 5 п. 1 ст. 32 НК РФ).

В подпункте 6 п. 1 ст. 32 НК РФ указана обязанность сообщать налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам при их постановке на учет в налоговых органах сведения о реквизитах соответствующих счетов Федерального казначейства, а также в порядке, определяемом федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, доводить до налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов сведения об изменении реквизитов этих счетов и иные сведения, необходимые для заполнения поручений на перечисление налогов, сборов, пеней и штрафов в бюджетную систему Российской Федерации.

Согласно подп. 7 п. 1 ст. 32 НК РФ налоговые органы обязаны принимать решения о возврате налогоплательщику, плательщику сбора или налоговому агенту сумм излишне уплаченных или излишне взысканных налогов, сборов, пеней и штрафов, направлять оформленные на основании этих решений поручения соответствующим территориальным органам Федерального казначейства для исполнения и осуществлять зачет сумм излишне уплаченных или излишне взысканных налогов, сборов, пеней и штрафов в порядке, предусмотренном НК РФ (см. ст. ст. 78, 79 НК РФ).

Подпунктом 8 п. 1 ст. 32 НК РФ установлена обязанность налоговых органов соблюдать налоговую тайну и обеспечивать ее сохранение (о налоговой тайне см. ст. 102 НК РФ).

В подпункте 9 п. 1 ст. 32 НК РФ предусмотрена обязанность налоговых органов направлять налогоплательщику, плательщику сбора или налоговому агенту копии акта налоговой проверки (ст. 100) и решения налогового органа (ст. 101 НК РФ), а также в случаях, предусмотренных НК РФ, налоговое уведомление и (или) требование об уплате налога и сбора (ст. ст. 69, 70 НК РФ).

Отдельно необходимо отметить, что в соответствии с последними изменениями, внесенными в НК РФ Федеральным законом N 137-ФЗ, акт налоговой проверки составляется в порядке, предусмотренном ст. 100 НК РФ, и по результатам камеральной налоговой проверки в том случае, если после рассмотрения представленных пояснений и документов либо при отсутствии пояснений налогоплательщика налоговый орган установит факт совершения налогового правонарушения или иного нарушения законодательства о налогах и сборах (п. 5 ст. 88 НК РФ), и по результатам выездной налоговой проверки независимо от того, были обнаружены нарушения в ходе проверки или нет.

Согласно подп. 10 п. 1 ст. 32 НК РФ налоговые органы обязаны представлять налогоплательщику, плательщику сбора или налоговому агенту по его запросу справки о состоянии расчетов указанного лица по налогам, сборам, пеням и штрафам на основании данных налогового органа.

Запрашиваемая справка представляется в течение пяти дней со дня поступления в налоговый орган соответствующего письменного запроса налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента.

В соответствии с подп. 11 п. 1 ст. 32 НК РФ налоговые органы обязаны осуществлять по заявлению налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента совместную сверку сумм уплаченных налогов, сборов, пеней и штрафов.

В силу подп. 12 п. 1 ст. 32 НК РФ налоговые органы обязаны по заявлению налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента выдавать копии решений, принятых налоговым органом в отношении этого налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента.

Перечень обязанностей, содержащийся в п. 1 ст. 32 НК РФ, не является исчерпывающим, поскольку п. 2 ст. 32 НК РФ установлено, что налоговые органы несут также другие обязанности, предусмотренные НК РФ и иными федеральными законами.

В качестве еще одной обязанности, предусмотренной нормами НК РФ, следует указать обязанность налоговых органов не допускать причинения неправомерного вреда при проведении налогового контроля, предусмотренную ст. 103 НК РФ.

Помимо этого, ряд обязанностей налоговых органов прописан в ст. 7 Закона РФ о налоговых органах, среди которых можно выделить обязанность сохранять в тайне сведения о вкладах граждан и организаций.

Пунктом 3 ст. 32 НК РФ установлено, что, если в течение двух месяцев со дня истечения срока исполнения требования об уплате налога (сбора) налогоплательщик (плательщик сбора) полностью не погасил указанную в данном требовании недоимку, размеры которой позволяют предполагать факт совершения нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего

признаки преступления, налоговые органы обязаны в течение десяти дней со дня выявления указанных обстоятельств направить материалы в органы внутренних дел для решения вопроса о возбуждении уголовного дела.

В данном случае имеются в виду преступления, предусмотренные ст. ст. 198, 199, 199.1, 199.2 УК РФ.

В настоящее время действует Инструкция о порядке направления материалов налоговыми органами в органы внутренних дел при выявлении обстоятельств, позволяющих предполагать совершение нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления, утвержденная Приказом МВД России и МЧС России от 22 января 2004 г. N 76/АС-3-06/37 <1>.

<1> Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 2004. N 11.

Какие обязанности несут должностные лица налоговых органов?

Согласно ст. 33 НК РФ должностные лица налоговых органов обязаны:

1) действовать в строгом соответствии с НК РФ и иными федеральными законами, что означает необходимость соблюдения должностными лицами налоговых органов обязывающих норм, предусмотренных НК РФ (в том числе ст. 32 НК РФ, ст. ст. 46 - 49 НК РФ, ст. ст. 69, 70 НК РФ и т.п.) и другими федеральными законами (например, Законом РФ о налоговых органах, ТК РФ, УК РФ, УПК РФ, ГПК РФ, АПК РФ и др.);

2) реализовывать в пределах своей компетенции права и обязанности налоговых органов (см., например, ст. 31 и ст. 32 НК РФ);

3) корректно и внимательно относиться к налогоплательщикам, их представителям и иным участникам отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, не унижать их честь и достоинство.

Легальное определение понятия "должностные лица налоговых органов", к сожалению, до сих пор в НК РФ отсутствует. Анализируя содержание норм НК РФ, можно сделать вывод, что должностными лицами налоговых органов являются работники налоговых органов, которые в соответствии с занимаемой должностью и кругом полномочий осуществляют действия в отношении налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей и других участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, предписанные НК РФ и другими федеральными законами <1>.

<1> Например, решение по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки может выносить только руководитель (заместитель руководителя) налогового органа (см. ст. 101 НК РФ), а осмотр и выемку документов и предметов могут проводить должностные лица налогового органа, проводящие налоговую проверку (см. ст. 92 и ст. 94 НК РФ).

Каковы полномочия финансовых органов в сфере налогообложения?

В результате преобразований, вызванных проводимой в России административной реформой, в 2004 г. была существенным образом изменена система государственного управления, в частности государственного управления публичными финансами.

В соответствии с п. 15 Указа Президента РФ от 9 марта 2004 г. N 314 (в ред. Указа Президента РФ от 23 декабря 2005 г. N 295, с изменениями, внесенными Указом Президента РФ от 27 марта 2006 г. N 261) "О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти" <1> Министерство РФ по налогам и сборам было преобразовано в Федеральную налоговую службу, а часть функций Министерства РФ по налогам и сборам были переданы Министерству финансов РФ.

<1> Российская газета. 2004. N 50.

После указанных структурных изменений и согласно п. п. 3, 4 Указа Президента РФ от 9 марта 2004 г. N 314 Минфин России является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в установленной актами Президента РФ сфере деятельности, Федеральная налоговая служба является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по контролю и надзору в установленной сфере деятельности, а также специальные функции в области обороны, государственной безопасности, защиты и охраны Государственной границы РФ, борьбы с преступностью, общественной безопасности.

При этом Федеральная налоговая служба в пределах своей компетенции может издавать только индивидуальные правовые акты, но не вправе осуществлять в установленной сфере деятельности нормативно-правовое регулирование, кроме случаев, устанавливаемых указами Президента РФ или постановлениями Правительства РФ.

В соответствии с п. 1 ст. 34.2 "Полномочия финансовых органов в области налогов и сборов" НК РФ, введенной в действие Федеральным законом от 29 июня 2004 г. N 58-ФЗ <1>, в ведение Минфина России перешли некоторые функции, ранее принадлежавшие МНС России, а именно: дача письменных разъяснений по вопросам применения законодательства РФ о налогах и сборах; утверждение форм расчетов по налогам и форм налоговых деклараций, обязательных для налогоплательщиков и налоговых агентов, а также порядка их заполнения.

<1> Российская газета. 2004. N 138.

Соответствующие изменения в сфере деятельности Минфина России были закреплены и в Положении "О Министерстве финансов Российской Федерации", утвержденном Постановлением Правительства РФ от 30 июня 2004 г. N 329 (в ред. Постановления Правительства РФ от 26 июля 2006 г. N 459) <1>.

<1> Там же. N 162.

На региональном и муниципальном уровнях финансовые органы (органы исполнительной власти субъектов РФ и органы местного самоуправления, уполномоченные в области финансов) дают письменные разъяснения по вопросам соответственно законодательства субъектов РФ о налогах и сборах и нормативных правовых актов органов местного самоуправления о местных налогах и сборах (п. 2 ст. 34.2 НК РФ).

Указанные разъяснения финансовые органы обязаны дать в течение законодательно установленного срока. С принятием Федерального закона N 137-ФЗ ст. 34.2 НК РФ дополнена п. 3, касающимся срока рассмотрения финансовым органом запроса о даче письменных разъяснений по вопросам применения законодательства о налогах и сборах.

В связи с этим по всем запросам, поступившим в финансовый орган после 1 января 2007 г., срок рассмотрения составляет два месяца со дня поступления запроса. По решению руководителя (заместителя руководителя) финансового органа он может быть продлен, но не более чем на один месяц.

При рассмотрении вопроса о разграничении полномочий финансовых органов и налоговых органов в сфере разъяснительной работы по вопросам налогообложения следует иметь в виду, что Минфин России в письме от 21 сентября 2004 г. N 03-02-07/39 "О компетенции налоговых органов в работе по разъяснению налогового законодательства" <1> пояснил: в конкретных хозяйственных ситуациях по вопросам о порядке исчисления и уплаты налогов налогоплательщику следует обращаться в налоговый орган по месту своего учета. По вопросам же применения законодательства о налогах и сборах налогоплательщик вправе обращаться за разъяснениями соответственно в Минфин России и другие финансовые органы в субъектах РФ и органах местного самоуправления.

<1> Нормативные акты для бухгалтера. 2004. N 19.

При этом следует учитывать, что согласно подп. 3 п. 1 ст. 111 НК РФ выполнение налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) письменных разъяснений по вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным государственным органом (их должностными лицами) в пределах их компетенции, является одним из обстоятельств, исключающих вину в совершении налогового правонарушения. Указанное обстоятельство устанавливается при наличии соответствующих документов этих органов, которые по смыслу и содержанию относятся к тем налоговым периодам, в которых совершено налоговое правонарушение (независимо от даты издания таких документов).

В то же время ответственность за совершение налогового правонарушения не исключается в случае, если письменные разъяснения уполномоченного государственного органа основаны на неполной или недостоверной информации, представленной налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом).

Каковы полномочия органов внутренних дел в сфере налогообложения?

Систему органов внутренних дел РФ образуют Министерство внутренних дел РФ и его территориальные подразделения. Правовую основу деятельности органов внутренних дел

составляют Конституция РФ, международные договоры РФ, Закон РФ от 18 апреля 1991 г. N 1026-1 "О милиции" (в ред. от 27 июля 2006 г. N 153-ФЗ) <1> и иные нормативные правовые акты. Министерству внутренних дел РФ, а именно вновь созданной в его структуре на основании Указа Президента РФ от 11 марта 2003 г. N 306 "Вопросы совершенствования государственного управления в Российской Федерации" (в ред. Указа Президента РФ от 9 марта 2004 г. N 314) <2> Федеральной службе по экономическим и налоговым преступлениям МВД России были переданы функции упраздненной в соответствии с этим же документом Федеральной службы налоговой полиции РФ по предупреждению, выявлению и пресечению налоговых преступлений и правонарушений.

<1> Ведомости СНД и ВС РСФСР. 1991. N 16. Ст. 503.

<2> СЗ РФ. 2003. N 12. Ст. 1099.

На основе Федеральной службы по экономическим и налоговым преступлениям МВД России образован Департамент экономической безопасности МВД России, на который помимо всего возложено принятие мер по организации борьбы с налоговыми преступлениями.

Основные полномочия органов внутренних дел в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, перечислены в ст. 36 НК РФ. К ним относятся:

участие вместе с налоговыми органами в проводимых налоговыми органами выездных налоговых проверках (обязательно по специальному запросу налоговых органов) с целью выявления и пресечения нарушений законодательства о налогах и сборах;

обязанность в десятидневный срок со дня выявления обстоятельств, требующих совершения действий, отнесенных НК РФ к полномочиям налоговых органов, направить материалы в соответствующий налоговый орган для принятия по ним решения.

Каков механизм взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов?

Правовые механизмы взаимодействия налоговых органов с органами внутренних дел урегулированы межведомственными правовыми актами.

Органы внутренних дел и налоговые органы в порядке, определяемом по соглашению между ними, информируют друг друга:

об имеющихся у них материалах о нарушении законодательства о налогах и сборах и налоговых преступлениях;

о принятых мерах по их пресечению;

о проводимых ими налоговых проверках.

Также в целях исполнения возложенных на них задач (п. 3 ст. 82 НК РФ) они осуществляют обмен другой необходимой информацией, в том числе:

при выявлении обстоятельств, требующих совершения действий, отнесенных НК РФ к полномочиям налоговых органов, органы внутренних дел обязаны в 10-дневный срок со дня выявления указанных обстоятельств направить материалы в соответствующий налоговый орган для принятия по ним решения (п. 2 ст. 36 НК РФ).

Порядок направления таких материалов урегулирован Инструкцией "О порядке направления органами внутренних дел материалов в налоговые органы при выявлении обстоятельств, требующих совершения действий, отнесенных к полномочиям налоговых органов, для принятия по ним решения" (приложение 2 к совместному Приказу МВД России и МНС России от 22 января 2004 г. N 76, АС-3-06/37);

если в течение двух месяцев со дня истечения срока исполнения требования об уплате налога (сбора) налогоплательщик (плательщик сбора) полностью не погасил указанную в данном требовании недоимку, размеры которой позволяют предполагать факт совершения налогового преступления, налоговые органы обязаны в течение десяти дней со дня выявления указанных обстоятельств направить материалы в органы внутренних дел для решения вопроса о возбуждении уголовного дела (п. 3 ст. 32 НК РФ).

В случае выявления признаков налоговых преступлений, предусмотренных ст. ст. 198, 199, 199.1, 199.2 УК РФ, налоговые органы направляют материалы проверки в орган внутренних дел в соответствии с Инструкцией "О порядке направления материалов налоговыми органами в органы внутренних дел при выявлении обстоятельств, позволяющих предполагать совершение нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления" (приложение 3 к совместному Приказу МВД России и МНС России от 22 января 2004 г. N 76, АС-3-06/37).

Взаимодействие органов внутренних дел с налоговыми органами организуется и по другим направлениям, таким как:

мероприятия по контролю за соблюдением организациями и индивидуальными предпринимателями требований Федерального закона от 22 мая 2003 г. N 54-ФЗ "О применении

контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт" <1>;

<1> СЗ РФ. 2003. N 21. Ст. 1957.

мероприятия по контролю за продажей и хождением в регионах специальных марок для маркировки алкогольной продукции; по выявлению и пресечению фактов подпольного производства и реализации неучтенной алкогольной продукции; по предотвращению незаконного предпринимательства в сфере торговли спиртными напитками; по раскрытию других замаскированных преступлений, связанных с производством и реализацией алкогольной продукции;

мероприятия по выявлению и пресечению нарушений налогового законодательства физическими и юридическими лицами, сдающими в аренду жилые и нежилые помещения; и др.

Механизм проведения совместных выездных налоговых проверок определен в Инструкции "О порядке взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов при осуществлении выездных налоговых проверок" (приложение 1 к совместному Приказу МВД России и МЧС России от 22 января 2004 г. N 76, АС-3-06/37) <1>.

<1> Российская газета. 2004. N 46.

Если в ходе проведения выездной налоговой проверки выявлены административные правонарушения, должностные лица налоговых органов и сотрудники органов внутренних дел возбуждают дело и осуществляют производство по делам об административных правонарушениях в соответствии с подведомственностью и в порядке, установленном КоАП РФ.

Какие меры защиты должностных лиц налоговых органов от противоправных посягательств при исполнении ими служебных обязанностей применяют органы внутренних дел?

Важной задачей органов внутренних дел в сфере налогообложения являются обеспечение безопасности деятельности налоговых органов, а также защита должностных лиц налоговых органов от противоправных посягательств при исполнении ими своих служебных обязанностей. Соответствующие полномочия органов внутренних дел определены в Федеральном законе от 20 апреля 1995 г. N 45-ФЗ "О государственной защите судей, должностных лиц правоохранительных и контролирующих органов" <1> (в ред. от 22 августа 2004 г. N 122-ФЗ).

<1> СЗ РФ. 1995. N 17. Ст. 1455.

В соответствии со ст. 3 указанного Закона государственной защите подлежат должностные лица контролирующих органов (в частности, сотрудники налоговых органов) и их близкие. Защищаемым лицам обеспечивается:

- 1) применение мер безопасности в целях защиты их жизни и здоровья, а также обеспечения сохранности их имущества;
- 2) применение мер правовой защиты, предусматривающих, в частности, повышенную уголовную ответственность за посягательство на их жизнь, здоровье и имущество;
- 3) осуществление мер социальной защиты, предусматривающих реализацию права на материальную компенсацию в случае их гибели (смерти), причинения им телесных повреждений или иного вреда их здоровью, уничтожения или повреждения их имущества в связи с их служебной деятельностью.

Для обеспечения защиты жизни и здоровья должностных лиц налоговых органов и их близких и сохранности их имущества органами внутренних дел могут применяться с учетом конкретных обстоятельств следующие меры безопасности (ст. 5 указанного Закона):

- 1) личная охрана, охрана жилища и имущества;
- 2) выдача оружия, специальных средств индивидуальной защиты и оповещения об опасности;
- 3) временное помещение в безопасное место;
- 4) обеспечение конфиденциальности сведений о защищаемых лицах;
- 5) перевод на другую работу (службу), изменение места работы (службы) или учебы;
- 6) переселение на другое место жительства;
- 7) замена документов, изменение внешности.

В целях реализации указанных мер безопасности органы внутренних дел могут проводить оперативно-розыскные мероприятия в порядке, установленном Федеральным законом от 12 августа 1995 г. N 144-ФЗ "Об оперативно-розыскной деятельности" <1> (в ред. от 2 декабря 2005 г. N 150-ФЗ).

<1> СЗ РФ. 1995. N 33. Ст. 3349.

Орган внутренних дел при наличии соответствующих повода и основания обязан в срок не более трех суток принять решение о применении либо об отказе в применении в отношении указанного лица мер безопасности. В случаях, не терпящих отлагательства, меры безопасности применяются незамедлительно.

В случае принятия решения о применении мер безопасности органом внутренних дел выносится мотивированное постановление, в котором указываются конкретные меры безопасности и сроки их осуществления. О вынесенном постановлении информируются защищаемое лицо и руководитель соответствующего налогового органа. При этом защищаемому лицу могут быть даны определенные предписания, соблюдение которых необходимо для его безопасности.

Порядок применения мер безопасности регулируется как Законом "О государственной защите судей, должностных лиц правоохранительных и контролирующих органов", так и изданными в его исполнение подзаконными нормативными актами <1>.

<1> См.: Приказ МВД России "О мерах по реализации Федерального закона "О государственной защите судей, должностных лиц правоохранительных и контролирующих органов" от 20 декабря 1995 г. N 483 (в ред. Приказов МВД России от 6 декабря 1996 г. N 642, от 12 августа 2004 г. N 506) (вместе с Временной инструкцией "О порядке обеспечения государственной защиты судей, должностных лиц правоохранительных и контролирующих органов") // Российские вести. 1996. N 48.

При устранении угрозы безопасности либо в случае возникновения иных оснований для отмены мер безопасности уполномоченным на то должностным лицом органа внутренних дел выносится соответствующее мотивированное постановление, которое объявляется защищаемому лицу. Указанное постановление, а также постановление об отказе в применении мер безопасности могут быть обжалованы заинтересованными лицами в вышестоящий по подчиненности орган внутренних дел, в прокуратуру либо в суд. Жалоба рассматривается незамедлительно (ст. ст. 14, 18 Закона).

Должностные лица органов внутренних дел, виновные в непринятии или в ненадлежащем осуществлении мер безопасности в отношении защищаемых лиц либо в разглашении сведений об указанных мерах, привлекаются к ответственности в соответствии с действующим законодательством. В частности, разглашение сведений о мерах безопасности, применяемых в отношении должностного лица контролирующего органа, а также его близких, если это деяние совершено в целях воспрепятствования его служебной деятельности, влечет уголовную ответственность по ст. 320 УК РФ.

Какова ответственность налоговых и таможенных органов?

Применительно к сфере налогообложения необходимо четко различать ответственность налоговых и таможенных органов (как государственных контролирующих органов) и ответственность должностных лиц этих органов. Виды, основания и механизм привлечения к ответственности налоговых и таможенных органов и их должностных лиц существенно различаются.

Согласно п. 1 ст. 35 НК РФ налоговые и таможенные органы несут ответственность за убытки, причиненные налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам вследствие своих неправомерных действий (решений) или бездействия, а равно неправомерных действий (решений) или бездействия должностных лиц и других работников этих органов при исполнении ими служебных обязанностей. При этом убытки подлежат возмещению в полном объеме.

Под убытками в соответствии с п. 2 ст. 15 ГК РФ понимаются расходы, которые лицо, чье право нарушено, произвело или должно будет произвести для восстановления нарушенного права, утрата или повреждение его имущества (реальный ущерб), а также неполученные доходы, которые это лицо получило бы при обычных условиях гражданского оборота, если бы его право не было нарушено (упущенная выгода).

Убытки, причиненные налогоплательщикам, плательщикам сборов, налоговым агентам и другим участникам налоговых правоотношений в результате неправомерных действий (решений) или бездействия налоговых и таможенных органов, а также их должностных лиц и других работников, возмещаются за счет средств федерального бюджета (абз. 2 п. 1 ст. 35 НК РФ).

Согласно п. 10 ст. 158 Бюджетного кодекса РФ по искам о возмещении вреда, причиненного незаконными действиями (решениями) или бездействием соответствующих органов и

должностных лиц, по ведомственной принадлежности в суде от имени казны РФ выступает главный распорядитель средств федерального бюджета. Для налоговых органов главным распорядителем средств федерального бюджета является ФНС России, для таможенных органов - ФТС России.

Вред, причиненный налогоплательщикам правомерными действиями (решениями) налоговых органов и таможенных органов, а также должностных лиц и других работников этих органов, возмещению не подлежит, за исключением случаев, предусмотренных законом (п. 3 ст. 1064 ГК РФ).

Статьей 35 НК РФ установлено, что налоговые органы, а также их должностные лица несут ответственность за убытки, причиненные налогоплательщикам вследствие своих неправомерных действий (решений) или бездействия, а равно неправомерных действий (решений) или бездействия должностных лиц и других работников налоговых органов при исполнении ими служебных обязанностей.

Какова ответственность должностных лиц и других работников налоговых и таможенных органов?

В соответствии с п. 3 ст. 35 НК РФ за неправомерные действия или бездействие в сфере налогообложения должностные лица и другие работники налоговых и таможенных органов несут ответственность в соответствии с законодательством РФ.

В соответствии с действующим законодательством за невыполнение или ненадлежащее выполнение должностными лицами налоговых и таможенных органов своих должностных обязанностей они привлекаются к дисциплинарной, материальной, административной и уголовной ответственности.

Каков порядок привлечения к дисциплинарной ответственности должностных лиц налоговых и таможенных органов?

Должностные лица налоговых органов, являясь государственными гражданскими служащими, несут дисциплинарную ответственность в соответствии с положениями Федерального закона от 27 июля 2004 г. N 79-ФЗ "О государственной гражданской службе Российской Федерации" <1> (в ред. от 2 февраля 2006 г.).

<1> Российская газета. 2004. N 162.

Должностные лица таможенных органов несут дисциплинарную ответственность согласно положениям Федерального закона от 21 июля 1997 г. N 114-ФЗ "О службе в таможенных органах Российской Федерации" <1> (в ред. от 1 апреля 2005 г.), а также Дисциплинарного устава таможенной службы Российской Федерации, утвержденного Указом Президента РФ от 16 ноября 1998 г. N 1396 <2>.

<1> СЗ РФ. 1997. N 30. Ст. 3586.
<2> Российская газета. 1998. N 224.

В соответствии с общими правилами привлечения к дисциплинарной ответственности следует отметить следующее.

За каждый дисциплинарный проступок может быть применено только одно дисциплинарное взыскание.

При применении дисциплинарного взыскания учитываются тяжесть совершенного должностным лицом налогового или таможенного органа дисциплинарного проступка, степень его вины, обстоятельства, при которых совершен дисциплинарный проступок, и предшествующие результаты исполнения его должностных обязанностей.

Применяется дисциплинарное взыскание непосредственно после обнаружения дисциплинарного проступка, но не позднее одного месяца со дня его обнаружения (не считая периода временной нетрудоспособности, пребывания его в отпуске, других случаев отсутствия его на службе по уважительным причинам, а также времени проведения служебной проверки). В любом случае дисциплинарное взыскание не может быть применено позднее шести месяцев со дня совершения дисциплинарного проступка, а по результатам проверки финансово-хозяйственной деятельности или аудиторской проверки - позднее двух лет со дня совершения дисциплинарного проступка. В эти сроки не включается, однако, время производства по уголовному делу.

Если в течение одного года со дня применения дисциплинарного взыскания должностное лицо налогового или таможенного органа не подвергнуто новому дисциплинарному взысканию, то

оно считается не имеющим дисциплинарного взыскания. Представитель нанимателя вправе снять с него дисциплинарное взыскание и до истечения одного года со дня его применения по собственной инициативе, по письменному заявлению должностного лица налогового или таможенного органа или по ходатайству его непосредственного руководителя.

Каков порядок привлечения к материальной ответственности должностных лиц и других работников налоговых и таможенных органов?

Материальную ответственность должностные лица и другие работники налоговых и таможенных органов несут перед тем налоговым или таможенным органом, с которым они связаны трудовым договором. В соответствии с положениями Трудового кодекса РФ материальная ответственность стороны трудового договора наступает за ущерб, причиненный ею другой стороне этого договора в результате ее виновного противоправного поведения (действий или бездействия). Каждая из сторон трудового договора обязана доказать размер причиненного ей ущерба.

Согласно ст. 238 Трудового кодекса РФ работник обязан возместить работодателю причиненный ему прямой действительный ущерб. Неполученные доходы (упущенная выгода) взысканию с работника не подлежат.

Под прямым действительным ущербом понимается реальное уменьшение наличного имущества работодателя или ухудшение состояния указанного имущества (в том числе имущества третьих лиц, находящегося у работодателя, если работодатель несет ответственность за сохранность этого имущества), а также необходимость для работодателя произвести затраты либо излишние выплаты на приобретение, восстановление имущества либо на возмещение ущерба, причиненного работником третьим лицам.

За причиненный ущерб работник несет материальную ответственность в пределах своего месячного заработка, если иное не предусмотрено Трудовым кодексом РФ или иными федеральными законами.

В случаях, указанных в Трудовом кодексе РФ и иных федеральных законах, работник несет полную материальную ответственность. Полная материальная ответственность работника состоит в его обязанности возмещать причиненный работодателю прямой действительный ущерб в полном размере.

Кроме того, полная материальная ответственность может быть установлена трудовым договором, заключаемым с заместителями руководителя организации или главным бухгалтером.

Административная ответственность должностных лиц налоговых и таможенных органов

Правовую основу привлечения должностных лиц налоговых и таможенных органов к административной ответственности за неправомерные действия или бездействие в сфере налогообложения составляет КоАП РФ.

Согласно ст. 2.4 КоАП РФ должностное лицо подлежит административной ответственности в случае совершения им административного правонарушения в связи с неисполнением либо ненадлежащим исполнением своих служебных обязанностей.

При этом под должностным лицом для целей привлечения к административной ответственности следует понимать лицо, постоянно, временно или в соответствии со специальными полномочиями осуществляющее функции представителя власти, то есть наделенное в установленном законом порядке распорядительными полномочиями в отношении лиц, не находящихся в служебной зависимости от него, а равно лицо, выполняющее организационно-распорядительные или административно-хозяйственные функции в государственных органах, органах местного самоуправления, государственных и муниципальных организациях, а также в Вооруженных Силах РФ, других войсках и воинских формированиях РФ.

Организационно-распорядительные функции реализуются в сфере подчиненности одних лиц другим, то есть выполняются начальником в процессе его взаимоотношений с подчиненными по службе. Они включают в себя, например, подбор и расстановку кадров, организацию труда и службы подчиненных, поддержание дисциплины, применение мер поощрения и наложение дисциплинарных взысканий.

Административно-хозяйственные функции представляют собой полномочия по управлению и распоряжению имуществом и денежными средствами, находящимися на балансе и банковских счетах органов и учреждений, по принятию решений о начислении заработной платы и премий, по осуществлению контроля за движением материальных ценностей, определению порядка их хранения и т.д.

Данные определения организационно-распорядительных и административно-хозяйственных функций отсутствуют в КоАП РФ. Они приведены в п. 3 Постановления ВС РФ от 10 февраля 2000

г. N 6 "О судебной практике по делам о взяточничестве и коммерческом подкупе" <1>. Однако в связи с тем, что трактовка понятия должностного лица в примечании 1 к ст. 285 УК РФ аналогична трактовке понятия должностного лица в ст. 2.4 КоАП РФ, указанные определения организационно-распорядительных и административно-хозяйственных функций применимы не только в уголовном, но и в административном праве. То же и с трактовкой термина "представитель власти".

<1> Российская газета. 2000. N 38.

В соответствии со ст. 2.4 КоАП РФ представитель власти - это должностное лицо, "наделенное в установленном законом порядке распорядительными полномочиями в отношении лиц, не находящихся в служебной зависимости от него". Применительно к уголовному праву подобное определение содержится в примечании к ст. 318 УК РФ, которое надлежит рассматривать в совокупности с уже указанным примечанием 1 к ст. 285 УК РФ.

В соответствии с примечанием к ст. 318 УК РФ представителем власти признается "должностное лицо правоохранительного или контролирующего органа, а также иное должностное лицо, наделенное в установленном законом порядке распорядительными полномочиями в отношении лиц, не находящихся от него в служебной зависимости". Данное определение представителя власти имеет значительное сходство с определением должностного лица, приведенным в примечании 1 к ст. 285 УК РФ: представителем власти признается должностное лицо, а должностное лицо - это лицо, осуществляющее (среди прочего) функции представителя власти, или, иначе говоря, функции должностного лица.

В известной степени подобная нечеткость законодательных дефиниций нивелируется разъяснениями Верховного Суда РФ. Так, согласно п. 2 уже упомянутого Постановления ВС РФ от 10 февраля 2000 г. N 6 к представителям власти следует относить, в частности, лиц, осуществляющих исполнительную власть, а также работников государственных надзорных или контролирующих органов, наделенных в установленном законом порядке распорядительными полномочиями в отношении лиц, не находящихся от них в служебной зависимости, либо правом принимать решения, обязательные для исполнения гражданами, а также организациями независимо от их ведомственной подчиненности (например, наделенные соответствующими полномочиями работники налоговых и таможенных органов). Безусловно, данное разъяснение ВС РФ имеет значение как в уголовном, так и в административном праве.

Согласно ст. 2.4 КоАП РФ и примечанию 1 к ст. 285 УК РФ функции всех указанных выше видов (функции представителя власти, организационно-распорядительные и административно-хозяйственные) могут осуществляться постоянно, временно или по специальному полномочию. Постоянное осуществление функций предполагает занятие лицом определенной должности - по выборам, по назначению. Временное осуществление функций - также замещение определенной должности, но только по назначению и на конкретный, как правило непродолжительный, срок. Осуществление функций по специальному полномочию означает, что лицо выполняет определенные функции, возложенные на него (без замещения должности) законом, иным нормативным актом, приказом или распоряжением вышестоящего должностного лица либо уполномоченным на то органом или должностным лицом (например, стажеры налоговых и таможенных органов). Такие функции могут осуществляться в течение конкретно обозначенного периода времени или для выполнения заранее указанного объема работы, либо они могут носить разовый характер.

При этом в случае привлечения к любому виду ответственности (будь то дисциплинарная, административная или уголовная) необходимо учитывать следующее. Должностное лицо может нести ответственность по службе только при условии, что должностные функции были возложены на данное лицо в установленном законом порядке и только в пределах предоставленных ему прав и возложенных на него обязанностей.

В сфере налогообложения должностными лицами налоговых и таможенных органов могут быть совершены следующие административные правонарушения:

отказ в предоставлении гражданину информации (ст. 5.39 КоАП РФ);

разглашение информации с ограниченным доступом (ст. 13.14 КоАП РФ);

невыполнение законных требований члена Совета Федерации или депутата Государственной Думы (ст. 17.1 КоАП РФ);

воспрепятствование деятельности Уполномоченного по правам человека в Российской Федерации (ст. 17.2 КоАП РФ);

неисполнение распоряжения судьи или судебного пристава (ст. 17.3 КоАП РФ);

непринятие мер по частному определению суда или по представлению судьи (ст. 17.4 КоАП РФ).

Как видно, все вышеперечисленные составы административных правонарушений имеют общий характер. Составов, специально посвященных административным правонарушениям должностных лиц налоговых и таможенных органов, КоАП РФ в настоящее время не содержит. То

же можно сказать и о положениях УК РФ в части уголовной ответственности должностных лиц налоговых органов.

Уголовная ответственность должностных лиц налоговых и таможенных органов

Уголовная ответственность к должностным лицам налоговых и таможенных органов применяется в общем порядке и на общих основаниях, предусмотренных Уголовным кодексом РФ. В сфере налогообложения должностные лица налоговых и таможенных органов могут быть привлечены к уголовной ответственности за совершение таких преступлений, как:

незаконное получение и разглашение сведений, составляющих коммерческую, налоговую или банковскую тайну (ст. 183 УК РФ);

разглашение государственной тайны (ст. 283 УК РФ);

утрата документов, содержащих государственную тайну (ст. 284 УК РФ);

злоупотребление должностными полномочиями (ст. 285 УК РФ);

превышение должностных полномочий (ст. 286 УК РФ);

отказ в предоставлении информации Федеральному Собранию РФ или Счетной палате РФ (ст. 287 УК РФ);

получение взятки (ст. 290 УК РФ);

служебный подлог (ст. 292 УК РФ);

халатность (ст. 293 УК РФ);

неисполнение приговора суда, решения суда или иного судебного акта (ст. 315 УК РФ).

Необходимо отметить, что на сегодняшний день уголовное законодательство РФ имеет направленность на привлечение к уголовной ответственности налогоплательщиков (плательщиков сборов, налоговых агентов). Напротив, для должностных лиц налоговых органов нарушение закона, в том числе и уголовного, фактически ничего не значит. В результате - полная безнаказанность работников налоговых органов на фоне причинения крупного ущерба налогоплательщику, нарушения нормального функционирования налоговых органов и подрыва их репутации.

Объясняется подобная ситуация во многом тем обстоятельством, что все вышеперечисленные преступления должностных лиц налоговых органов имеют общий характер и к тому же труднодоказуемы.

Какова ответственность органов внутренних дел в сфере налогообложения?

В сфере налогообложения необходимо четко различать ответственность органов внутренних дел (как государственных правоохранительных органов) и ответственность должностных лиц этих органов (как государственных служащих). Виды, основания и механизм привлечения к ответственности органов внутренних дел и их должностных лиц абсолютно различны.

В соответствии с п. 1 ст. 37 НК РФ органы внутренних дел несут ответственность за убытки, причиненные налогоплательщикам вследствие своих неправомерных действий (решений) или бездействия, а равно неправомерных действий (решений) или бездействия должностных лиц и других работников этих органов при исполнении ими служебных обязанностей.

Поскольку в законе (п. 1 ст. 37 НК РФ) возмещение убытков в меньшем размере не предусмотрено, то убытки, причиненные налогоплательщикам органами внутренних дел, возмещаются в полном объеме.

Убытки, причиненные налогоплательщикам при проведении выездных налоговых проверок с участием органов внутренних дел, возмещаются за счет федерального бюджета в порядке, предусмотренном НК РФ и иными федеральными законами (абз. 2 п. 1 ст. 37 НК РФ).

Согласно п. 10 ст. 158 Бюджетного кодекса РФ по искам о возмещении вреда, причиненного незаконными решениями (действиями) или бездействием соответствующих должностных лиц и органов, по ведомственной принадлежности в суде от имени казны РФ выступает главный распорядитель средств федерального бюджета. Применительно к органам внутренних дел главным распорядителем средств федерального бюджета является МВД России.

Вред, причиненный налогоплательщикам правомерными действиями (решениями) органов внутренних дел (их должностных лиц и других работников), возмещению не подлежит, за исключением случаев, предусмотренных законом (п. 3 ст. 1064 ГК РФ).

Какова ответственность должностных лиц и других работников органов внутренних дел в сфере налогообложения?

Согласно п. 2 ст. 37 НК РФ за правомерные действия или бездействие в сфере налогообложения должностные лица и другие работники органов внутренних дел несут ответственность в соответствии с законодательством РФ.

В сфере налогообложения должностные лица органов внутренних дел могут быть привлечены к дисциплинарной, административной или уголовной ответственности.

Дисциплинарная ответственность должностных лиц и других работников органов внутренних дел

Условия и порядок привлечения сотрудников органов внутренних дел к дисциплинарной ответственности определены в Законе РФ "О милиции" и Положении о службе в органах внутренних дел Российской Федерации, утвержденном Постановлением Верховного Совета РФ от 23 декабря 1992 г. N 4202-1 (в ред. от 1 апреля 2005 г., с изм. от 25 июля 2002 г.) <1>.

<1> Ведомости СНД и ВС РСФСР. 1993. N 2. Ст. 70.

Виды дисциплинарных взысканий, которые могут налагаться за нарушение служебной дисциплины на сотрудников органов внутренних дел, перечислены в ст. 38 указанного Положения.

За каждый случай нарушения служебной дисциплины может быть наложено только одно дисциплинарное взыскание (ст. 39 Положения).

Дисциплинарные взыскания применяются прямыми начальниками в пределах предоставленных им прав. При этом под прямыми начальниками понимаются начальники, которым сотрудники ОВД подчинены по службе, хотя бы и временно.

Дисциплинарные взыскания объявляются приказами лично, перед строем или на собрании (совещании). Замечание и выговор могут быть объявлены устно (без вынесения соответствующего приказа).

До наложения взыскания от сотрудника ОВД согласно ст. 39 Положения должно быть истребовано письменное объяснение. При необходимости проводится проверка указанных в нем сведений с вынесением заключения по результатам проверки.

Наложено дисциплинарное взыскание должно быть до истечения десяти суток с того дня, когда начальнику стало известно о совершенном дисциплинарном проступке, а в случаях проведения служебной проверки, возбуждения уголовного дела или дела об административном правонарушении - не позднее одного месяца соответственно со дня окончания проверки, рассмотрения судом, иным компетентным органом или должностным лицом уголовного дела или дела об административном правонарушении и вынесения по ним окончательного решения (не считая времени болезни виновного сотрудника ОВД или нахождения его в отпуске).

При этом дисциплинарное взыскание не может быть наложено во время болезни сотрудника ОВД либо в период его нахождения в отпуске или командировке, а также в случае, если со дня совершения проступка прошло более шести месяцев, а по результатам ревизии или проверки финансово-хозяйственной деятельности - более двух лет со дня его совершения. В указанные сроки не включаются период нахождения сотрудника ОВД в отпуске, время болезни, а также время производства по уголовному делу или делу об административном правонарушении.

Дисциплинарное взыскание приводится в исполнение, как правило, немедленно либо через определенный срок, но не позднее одного месяца со дня его наложения. По истечении этого срока взыскание в исполнение не приводится, но подлежит учету.

Письменное дисциплинарное взыскание считается снятым, если в течение одного года со дня его наложения сотрудник ОВД не будет подвергнут новому взысканию. Устное взыскание считается снятым по истечении одного месяца. В порядке поощрения дисциплинарное взыскание (как письменное, так и устное) может быть снято досрочно - начальником, наложившим это взыскание, равным ему или вышестоящим прямым начальником (ст. 39 Положения).

Права начальников по наложению дисциплинарных взысканий устанавливаются Министерством внутренних дел РФ. Если к сотруднику ОВД, по мнению начальника, необходимо применить меры наказания, выходящие за пределы его прав, то он ходатайствует об этом перед вышестоящим начальником. При этом вышестоящий начальник имеет право отменить или смягчить дисциплинарное взыскание, наложенное нижестоящим начальником, либо наложить более строгое взыскание, если ранее объявленное не соответствует тяжести совершенного проступка.

Начальник, превысивший предоставленные ему права по наложению дисциплинарных взысканий, несет за это дисциплинарную ответственность (ст. 40 Положения).

Административная ответственность должностных лиц и других работников органов внутренних дел

Правовую основу привлечения сотрудников органов внутренних дел к административной ответственности за неправомерные действия или бездействие в сфере налогообложения составляет КоАП РФ.

В соответствии со ст. 2.4 должностное лицо подлежит административной ответственности в случае совершения им административного правонарушения в связи с неисполнением либо ненадлежащим исполнением своих служебных обязанностей.

В сфере налогообложения сотрудниками органов внутренних дел могут быть совершены следующие административные правонарушения:

- отказ в предоставлении гражданину информации (ст. 5.39 КоАП РФ);
- разглашение информации с ограниченным доступом (ст. 13.14 КоАП РФ);
- невыполнение законных требований члена Совета Федерации или депутата Государственной Думы (ст. 17.1 КоАП РФ);
- воспрепятствование деятельности Уполномоченного по правам человека в Российской Федерации (ст. 17.2 КоАП РФ);
- неисполнения распоряжения судьи или судебного пристава (ст. 17.3 КоАП РФ);
- непринятие мер по частному определению суда или по представлению судьи (ст. 17.4 КоАП РФ).

Уголовная ответственность должностных лиц и других работников органов внутренних дел

Уголовная ответственность к сотрудникам органов внутренних дел применяется в общем порядке и на общих основаниях, указанных в УК РФ.

В сфере налогообложения сотрудники органов внутренних дел могут быть привлечены к уголовной ответственности за совершение таких преступлений, как:

- незаконное получение и разглашение сведений, составляющих коммерческую, налоговую или банковскую тайну (ст. 183 УК РФ);
- разглашение государственной тайны (ст. 283 УК РФ);
- утрата документов, содержащих государственную тайну (ст. 284 УК РФ);
- злоупотребление должностными полномочиями (ст. 285 УК РФ);
- превышение должностных полномочий (ст. 286 УК РФ);
- отказ в предоставлении информации Федеральному Собранию РФ или Счетной палате РФ (ст. 287 УК РФ);
- получение взятки (ст. 290 УК РФ);
- служебный подлог (ст. 292 УК РФ);
- халатность (ст. 293 УК РФ);
- привлечение заведомо невиновного к уголовной ответственности (ст. 299 УК РФ);
- незаконное освобождение от уголовной ответственности (ст. 300 УК РФ);
- незаконное задержание, заключение под стражу или содержание под стражей (ст. 301 УК РФ);
- принуждение к даче показаний (ст. 302 УК РФ);
- фальсификация доказательств (ст. 303 УК РФ);
- провокация взятки (ст. 304 УК РФ).

Тема 6. ОБЩИЕ ПРАВИЛА ИСПОЛНЕНИЯ ОБЯЗАННОСТИ ПО УПЛАТЕ НАЛОГОВ И СБОРОВ

Что в НК РФ понимается под объектом налогообложения?

Основным условием, порождающим для конкретного лица обязанность по уплате того или иного предусмотренного законом налога, является наличие объекта налогообложения. Это главный юридический факт или совокупность юридических фактов, порождающие налоговую обязанность и налоговые правоотношения. Только при точном определении всех элементов налогообложения, и объекта налогообложения в первую очередь, налог может считаться установленным (п. 6 ст. 3, п. 1 ст. 17 НК РФ). В то же время Налоговый кодекс РФ не дает легального определения объекта налогообложения, а лишь перечисляет возможные виды объектов налогообложения и указывает на обязательные для них свойства.

Объект налогообложения - это определенное экономическое обстоятельство, имеющее стоимостную, количественную или физическую характеристики, с наличием которого законодательство о налогах и сборах связывает возникновение обязанности по уплате налога. Иными словами, для признания конкретного экономического обстоятельства объектом налогообложения необходимо выполнение двух условий: 1) наличие хотя бы одной из трех вышеперечисленных характеристик и 2) закрепление в качестве объекта налогообложения в

законодательстве о налогах и сборах. Наличие стоимостной характеристики у объекта налогообложения предполагает возможность его оценки; количественной - возможность измерения или подсчета; физической - вещественную форму (определенные вес, объем, глубину, ширину, высоту и другие физические параметры).

В соответствии с п. 1 ст. 38 НК РФ объектом налогообложения могут являться:

операции по реализации товаров (работ, услуг);

имущество;

прибыль;

доход;

иное обстоятельство, имеющее стоимостную, количественную или физическую характеристики.

Данная норма неоднократно подвергалась критике, главным образом в связи с тем что открытый перечень объектов налогообложения, наряду с отсутствием легального определения объекта налогообложения, имеет следствием неоднозначное понимание и толкование соответствующих положений НК РФ. Кроме того, рассматриваемая норма не согласуется с принципом точности и определенности норм законодательства о налогах и сборах (п. п. 6, 7 ст. 3 НК РФ). Несомненно, подобные замечания имеют под собой основание. Однако нельзя не учитывать, что норма п. 1 ст. 38 НК РФ содержит только общие правила об объекте налогообложения. Подробные же перечни объектов налогообложения применительно к конкретным налогам содержатся в соответствующих главах части второй НК РФ и актах законодательства о конкретных налогах. Каждый налог имеет самостоятельный объект налогообложения.

Реализацией товаров, работ или услуг организацией или индивидуальным предпринимателем признаются совершенные на возмездной основе, а в случаях, предусмотренных НК РФ, - и на безвозмездной основе передача права собственности на товары, результатов выполненных работ, оказание услуг (п. 1 ст. 39 НК РФ). Операции по реализации товаров, работ, услуг являются объектом налогообложения, например, по налогу на добавленную стоимость и акцизам.

Товаром признается любое имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации (п. 3 ст. 38 НК РФ). В целях регулирования отношений, связанных с взиманием таможенных платежей, к товарам относится и иное имущество, определяемое Таможенным кодексом РФ. В соответствии с Таможенным кодексом РФ к товарам относятся любое перемещаемое через таможенную границу движимое имущество, а также перемещаемые через таможенную границу отнесенные к недвижимым вещам транспортные средства, за исключением транспортных средств, используемых в международных перевозках (подп. 1, 5 п. 1 ст. 11). Практическое значение данное положение приобретает в тех случаях, когда через таможенную границу перемещается какое-либо имущество, не реализованное и не предназначенное для реализации, в отношении которого подлежат уплате таможенные пошлины и налоги. Например, товары, временно ввозимые в РФ с частичным условным освобождением от уплаты таможенных пошлин и налогов; товары, перемещаемые физическими лицами для личного пользования свыше пределов, установленных Таможенным кодексом РФ для полного освобождения от уплаты таможенных пошлин и налогов.

Работой для целей налогообложения признается деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы для удовлетворения потребностей организации и (или) физических лиц (п. 4 ст. 38 НК РФ).

Услугой для целей налогообложения признается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности (п. 5 ст. 38 НК РФ).

Под имуществом понимаются виды объектов гражданских прав (за исключением имущественных прав), относящихся к имуществу в соответствии с Гражданским кодексом РФ. Имущество может являться объектом налогообложения транспортным налогом, налогом на имущество организации. Например, транспортное средство по своей стоимостной характеристике будет являться частью налогооблагаемой базы по налогу на имущество организации, а по своим физическим параметрам, таким как мощность мотора, измеряемая в лошадиных силах, будет являться объектом транспортного налога.

Что же касается прибыли и дохода, то НК РФ не дает детального определения данным понятиям и не указывает на различия между ними. В самом общем виде прибыль можно определить как экономическую выгоду лица за вычетом расходов, связанных с ее получением (превышение доходов над расходами). Доход - как экономическую выгоду лица без вычета расходов, связанных с ее получением. Однако точное юридическое и экономическое наполнение этих понятий в качестве объекта налогообложения конкретными налогами должно определяться в каждом отдельно взятом случае применительно к соответствующим налогам согласно положениям части второй НК РФ, а также ст. ст. 41 - 43 НК РФ. Доход установлен в качестве объекта налогообложения, например, налогом на доходы физических лиц, налогом по упрощенной системе

налогообложения, единым налогом на вмененный доход для отдельных видов деятельности; прибыль - налогом на прибыль организаций.

Что в соответствии с НК РФ признается реализацией товаров, работ или услуг?

В соответствии с п. 1 ст. 39 НК РФ реализацией товаров, работ, услуг организацией или индивидуальным предпринимателем признаются совершенная на возмездной основе передача (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ, оказание услуг, а в случаях, специально предусмотренных НК РФ, - также совершение указанных действий на безвозмездной основе.

К таким случаям относятся, в частности, нормы ст. 146 и ст. 182 НК РФ, в соответствии с которыми реализацией для целей определения объекта налогообложения налогом на добавленную стоимость и акцизами признаются передача права собственности на товары, результатов выполненных работ и оказание услуг также и на безвозмездной основе.

Передача на возмездной основе предполагает, что одно лицо получает от другого лица плату или иное встречное предоставление за переданные этому лицу товары, результаты выполненных работ или оказанные услуги. Передача на безвозмездной основе, напротив, не предполагает никакой платы или иного встречного предоставления. Под платой следует понимать передачу денег, а в качестве иного встречного предоставления может выступать встречная передача товаров, результатов работ или оказание услуг. При этом возмездный характер передачи сохраняется и в том случае, когда встречное предоставление поступило не от самого контрагента, а по его поручению от третьего лица.

Реализация товаров может иметь различные правовые формы. Наиболее распространенной из них в настоящее время является договор купли-продажи (гл. 30 ГК РФ), в силу которого одна сторона (продавец) обязуется передать товар в собственность другой стороне (покупателю), а покупатель обязуется принять этот товар и уплатить за него определенную денежную сумму (цену). Товаром по договору купли-продажи могут быть вещи, кроме денег (за исключением целей нумизматики), иное имущество, а также имущественные права. В действующей редакции ГК РФ выделяет следующие виды договора купли-продажи: договор розничной купли-продажи, договор поставки, договор поставки для государственных нужд, договор контрактации (поставки сельскохозяйственной продукции), договор энергоснабжения, договор продажи недвижимости и договор продажи предприятия. Кроме того, в число специальных видов договоров купли-продажи следует включить договоры продажи ценных бумаг, валютных ценностей и оружия, которые также имеют ряд особенностей по сравнению с общими положениями § 1 гл. 30 ГК РФ.

Помимо договора купли-продажи возмездная реализация товаров возможна также в форме: договора мены (гл. 31 ГК РФ);

договора ренты и пожизненного содержания с иждивением (гл. 33 ГК РФ).

Основной правовой формой реализации работ является договор подряда (гл. 37 ГК РФ), в силу которого одна сторона (подрядчик) обязуется своими силами и за счет своих средств, если иное не предусмотрено договором, выполнить по заданию другой стороны (заказчика) определенную работу и сдать ее результат заказчику, а заказчик обязуется принять результат работы и оплатить его. Также правовой формой реализации работ является договор выполнения научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ (гл. 38 ГК РФ).

Что касается реализации услуг, то гражданское законодательство предусматривает различные виды услуг, которые можно разделить на три группы: фактические услуги (например, перевозка), юридические услуги (например, поручение) и финансовые услуги (например, кредит).

Правовой формой безвозмездной реализации товаров, работ или услуг является договор дарения (гл. 32 ГК РФ), в силу которого одна сторона (даритель) безвозмездно передает или обязуется передать другой стороне (одаряемому) вещь в собственность либо имущественное право (требование) к себе или к третьему лицу либо освобождает или обязуется освободить ее от имущественной обязанности перед собой или перед третьим лицом.

В силу того что в соответствии со ст. 421 ГК РФ в рамках гражданского оборота действует принцип свободы договора, приведенный перечень правовых форм реализации товаров, работ и услуг не является исчерпывающим. Участники предпринимательской деятельности вправе заключить и иные договоры, условия которых при этом не должны противоречить действующему правопорядку.

Место и момент фактической реализации товаров, работ или услуг применительно к каждому налогу определяются отдельно.

Каким образом определяется цена товаров, работ или услуг для целей налогообложения?

Цена товаров, работ, услуг является основой для исчисления налоговой базы, определяемой применительно к конкретным налогам в соответствии с частью второй НК РФ и положениями ст. 40 НК РФ.

По общему правилу для целей налогообложения принимается цена товаров, работ или услуг, указанная сторонами сделки. Пока не доказано обратное, предполагается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен (п. 1 ст. 40 НК РФ).

Проверять правильность применения цен налоговые органы вправе лишь в случаях, предусмотренных в п. 2 ст. 40 НК РФ:

- 1) по сделкам между взаимозависимыми лицами;
- 2) по товарообменным (бартерным) операциям;
- 3) при совершении внешнеторговых сделок;

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

Закрепление законодателем указанных случаев проверки налоговыми органами правильности применения цен по сделкам объясняется повышенным риском искусственного занижения (завышения) цены товаров, работ или услуг с целью занижения подлежащих уплате налогов, а также усложнением процедуры определения цены сделки.

1. Сделки между взаимозависимыми лицами. Понятие и основания признания лиц взаимозависимыми предусмотрены в ст. 20 НК РФ. В соответствии с п. 1 ст. 20 НК РФ взаимозависимыми лицами для целей налогообложения признаются физические лица и (или) организации, отношения между которыми могут оказывать влияние на условия или экономические результаты их деятельности или деятельности представляемых ими лиц, а именно:

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

одно физическое лицо подчиняется другому физическому лицу по должностному положению; лица состоят в соответствии с Семейным кодексом РФ в брачных отношениях, отношениях родства или свойства, усыновителя и усыновленного, а также попечителя и опекаемого.

Суд может признать лиц взаимозависимыми и по иным основаниям, кроме предусмотренных в п. 1 ст. 20 НК РФ. Однако лишь при том условии, что эти основания указаны в других правовых актах, а отношения между лицами объективно могут повлиять на результаты сделок по реализации товаров, работ или услуг.

2. Товарообменные (бартерные) операции. Бартерными принято называть операции, содержание которых состоит в обмене товарами, работами или услугами в сфере внешней торговли. Правовой формой таких операций является договор мены (гл. 31 ГК РФ), в силу которого каждая из сторон обязуется передать в собственность другой стороны один товар в обмен на другой. При этом каждая из сторон признается продавцом товара, который она обязуется передать, и покупателем товара, который она обязуется принять в обмен. При совершении товарообменных (бартерных) операций, если иное не предусмотрено соглашением сторон, обмениваемые товары, работы, услуги признаются равными по стоимости.

От товарообменных (бартерных) операций следует отличать операции по применению зачета, под которым законодатель понимает взаимное погашение встречных однородных требований, срок исполнения которых наступил, но не определен или определен моментом востребования (ст. 410 ГК РФ). При зачете не происходит перехода материальных благ от одного лица к другому. Напротив, имеет место прекращение материальных благ, выраженных в имущественных правах (требованиях) сторон.

3. Внешнеторговые сделки. Внешнеторговыми сделками признаются гражданско-правовые договоры, одной из сторон которых является российская организация или индивидуальный предприниматель, а второй стороной - иностранная организация или индивидуальный предприниматель.

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

Таким образом, при отклонении цен на 19%, что может весьма существенно отразиться на сумме подлежащих уплате налогов, налоговые органы не имеют формальных оснований для оспаривания правильности применения цен и пересчета суммы налогов исходя из рыночных цен. Аналогичными будут последствия и в том случае, когда заниженные или завышенные более чем на 20% цены применяются налогоплательщиком в отношениях с постоянным партнером в течение длительного периода времени. Однако отсутствие законодательно определенного периода

времени, который признавался бы непродолжительным для целей исчисления налоговой базы, является причиной частых разногласий между налогоплательщиками и налоговыми органами.

Если в результате проверки правильности применения цен по сделкам будет обнаружено, что цена сделки отклоняется более чем на 20% от рыночной цены и это влечет неполную уплату налога в бюджет, налоговые органы вправе доначислить налог и взыскать с налогоплательщика суммы недоимки и пени, рассчитывая их таким образом, как если бы результаты указанной сделки были оценены исходя из применения рыночных цен на соответствующие товары, работы или услуги. При наличии соответствующих оснований рассматривается вопрос о привлечении лица к налоговой ответственности по ст. 122 НК РФ ("Неуплата или неполная уплата сумм налога").

Для целей налогообложения в порядке строго последовательного применения используется цена товаров, работ, услуг:

- 1) указанная сторонами сделки;
- 2) рыночная цена, определяемая налоговыми органами на основе: рыночной цены идентичных (а при их отсутствии - однородных) товаров, работ, услуг; метода цены последующей реализации; затратного метода.

При невозможности применения цены товаров, работ, услуг, указанной сторонами сделки (отклонении цены сделки более чем на 20% от рыночной цены), применяется рыночная цена соответствующих товаров, работ, услуг. По определению п. 4 ст. 40 НК РФ рыночной ценой товара, работы, услуги признается цена, сложившаяся при взаимодействии спроса и предложения на рынке идентичных, а при их отсутствии - однородных товаров, работ, услуг в сопоставимых экономических условиях. В частности, учитываются такие условия сделок, как количество (объем) поставляемых товаров, сроки исполнения обязательства, условия платежей, обычно применяемые в сделках данного вида, а также иные разумные условия, которые могут оказывать влияние на цены. При этом по общему правилу принимаются во внимание сделки между независимыми лицами. Сделки между взаимозависимыми лицами могут приниматься во внимание только в тех случаях, когда взаимозависимость этих лиц не повлияла на результаты таких сделок.

При невозможности использования рыночной цены (по причине отсутствия на соответствующем рынке товаров, работ, услуг сделок по идентичным и однородным товарам, работам, услугам или отсутствия предложения на этом рынке таких товаров, работ, услуг, а также при невозможности определения рыночной цены ввиду отсутствия либо недоступности источников информации) используется метод цены последующей реализации. Суть данного метода состоит в том, что рыночная цена товаров, работ, услуг, реализованных продавцом, определяется на основе цены, по которой товары, работы, услуги были в последующем реализованы (перепроданы) покупателем. Из этой цены вычитаются обычные в подобных условиях затраты на продвижение товаров, работ, услуг на рынок и их перепродажу (не учитывая затраты на их приобретение у продавца) и обычная для этой сферы деятельности прибыль покупателя (перепродавца).

При отсутствии информации о цене товаров, работ, услуг, в последующем реализованных покупателем, используется затратный метод. Суть его состоит в том, что рыночная цена товаров, работ, услуг определяется как сумма всех произведенных затрат (в том числе обычных в подобных условиях прямых и косвенных затрат на производство (приобретение) и реализацию товаров, работ, услуг, на транспортировку, хранение, страхование и т.п.) и обычной для данной сферы деятельности прибыли.

Специальное правило определения цены предусмотрено в отношении товаров, реализуемых по государственным регулируемым ценам (тарифам), установленным в соответствии с законодательством РФ: в данном случае для целей налогообложения принимаются указанные цены (тарифы).

Как в законодательстве о налогах и сборах определяется доход?

Налоговый кодекс РФ в ст. 41 дает определение дохода как экономической выгоды в денежной или натуральной форме, учитываемой в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемой в соответствии с гл. 23 ("Налог на доходы физических лиц") и 25 ("Налог на прибыль организаций") НК РФ.

Приведенное определение дохода включает в себя следующие его признаки:

- 1) доход представляет собой экономическую выгоду налогоплательщика, то есть получение дохода предполагает увеличение имущественного состояния налогоплательщика;
- 2) доход может быть получен как в денежной, так и в натуральной форме;
- 3) для целей налогообложения доход подлежит оценке и учету в денежной форме;
- 4) применительно к каждому налогу в отдельности в соответствующих главах части второй НК РФ (23 и 25) устанавливаются самостоятельные принципы определения дохода.

Анализ действующего гражданского законодательства и законодательства о налогах и сборах дает возможность выделить следующие виды дохода физических лиц и организаций:

прибыль - доход от осуществления предпринимательской деятельности;
заработная плата - доход физических лиц от осуществления трудовой деятельности;
рентные платежи - доход получателя ренты (на основании договоров ренты и пожизненного содержания с иждивением);

дивиденды - доход участника хозяйственного общества или иной коммерческой организации от участия в такой организации при распределении ее прибыли;

проценты - заранее объявленный доход от предоставления денежных средств на условиях договора займа, кредита, банковского вклада и т.д.

Доход становится объектом налогообложения только в том случае, когда об этом есть прямое указание в соответствующей главе части второй НК РФ. При этом необходимо иметь в виду, что законодатель в ст. 42 разделяет два источника доходов:

- 1) доходы от источников в РФ;
- 2) доходы от источников за пределами РФ.

Если невозможно однозначно определить, к какому виду относится тот или иной доход - от источников в РФ или от источников за пределами РФ, отнесение дохода к тому или иному источнику осуществляет ФНС России.

В статье 43 НК РФ дается легальное определение таких видов доходов, как дивиденды и проценты.

Под дивидендом принято понимать любой доход, полученный участником коммерческой организации при распределении прибыли, остающейся после уплаты налогов и сборов, по принадлежащим этому участнику акциям (долям) пропорционально долям акционеров (участников) в уставном (складочном) капитале этой организации.

Анализ действующего гражданского законодательства позволяет выделить следующие формы дивидендов, которые могут быть получены от участия в российских организациях:

- 1) прибыль полных товарищей;
- 2) доход вкладчиков (коммандитистов) от участия в коммандитных товариществах (товариществах на вере);
- 3) доход участников обществ с ограниченной ответственностью и обществ с дополнительной ответственностью;
- 4) дивиденды акционеров;
- 5) доход членов производственных кооперативов (артелей) и потребительских кооперативов.

Процентами признается заранее заявленный доход, в том числе в виде дисконта, полученный по долговому обязательству любого вида (независимо от способа его оформления).

Когда возникает, изменяется и прекращается обязанность по уплате налога или сбора?

Обязанность по уплате налога или сбора возникает, изменяется и прекращается при наличии оснований, установленных в законодательстве о налогах и сборах (п. 1 ст. 44 НК РФ).

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

Основания прекращения обязанности по уплате налога или сбора можно разделить на три большие группы:

- 1) уплата налога или сбора налогоплательщиком или плательщиком сборов;
- 2) смерть или признание умершим налогоплательщика - физического лица, ликвидация налогоплательщика - юридического лица;

3) возникновение иных обстоятельств, с которыми законодательство о налогах и сборах связывает прекращение обязанности по уплате соответствующего налога или сбора. К таким обстоятельствам можно отнести, например, случаи отмены налога или сбора, предусмотренные в ст. 5 НК РФ, или случаи признания налога или сбора не соответствующим НК РФ.

Смерть гражданина согласно ст. 47 ГК РФ является обстоятельством, отнесенным к числу актов гражданского состояния и, следовательно, подлежащим государственной регистрации. Такая регистрация представляет собой юридический акт признания и удостоверения смерти гражданина со стороны государства и осуществляется органами ЗАГС, образованными органами государственной власти субъектов РФ. Государственная регистрация смерти гражданина предполагает совершение записи акта о смерти, а также выдачу свидетельства о смерти.

От фактической смерти важно отличать объявление гражданина умершим. В последнем случае доподлинно не известно, жив гражданин или мертв, но в целях гражданского оборота и налогообложения он считается умершим. Иными словами, объявление гражданина умершим - это юридическая смерть.

Согласно п. 1 ст. 45 ГК РФ гражданин может быть объявлен судом умершим, если в месте его жительства нет сведений о месте его пребывания в течение пяти лет, а если он пропал без вести при обстоятельствах, угрожавших смертью или дающих основание предполагать его гибель от определенного несчастного случая, - в течение шести месяцев. Военнослужащий или иной гражданин, пропавший без вести в связи с военными действиями, может быть объявлен судом умершим не ранее чем по истечении двух лет со дня окончания военных действия (п. 2 ст. 45 ГК РФ).

На основании решения суда производится регистрация смерти в органах ЗАГС, и наступают те же последствия, что и при физической смерти. Однако в отличие от физической смерти юридическая смерть не всегда безвозвратна. Если гражданин фактически жив - он явился либо поступили сведения о его месте пребывания, новым решением суда отменяется решение об объявлении его умершим, и на этом основании аннулируется запись о его смерти.

При этом следует особо отметить, что задолженность умершего лица или лица, объявленного умершим, по поимущественным налогам погашается в пределах стоимости наследственного имущества.

Ликвидация юридического лица согласно п. 1 ст. 61 ГК РФ представляет собой прекращение юридического лица без правопреемства. Тем самым предполагается, что с момента ликвидации права и обязанности юридического лица к другим субъектам не переходят.

Когда обязанность по уплате налога считается исполненной налогоплательщиком?

Исполнение обязанности по уплате налога (сбора) состоит в совершении налогоплательщиком (плательщиком сбора) действий по исчислению налога (сбора) и перечислению его суммы в бюджет соответствующего уровня. В основе данной деятельности лежат следующие принципы:

- самостоятельность уплаты налога или сбора;
- обязательность уплаты налога или сбора;
- реальность уплаты налога или сбора;
- исполнение обязанности по уплате налога и сбора надлежащим образом;
- исполнение обязанности по уплате налога или сбора под контролем налоговых органов.

Налогоплательщик (плательщик сбора) обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога (сбора), если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах. Самостоятельность исполнения обязанности по уплате налога или сбора предполагает, что сумма налога или сбора исчисляется и перечисляется в бюджет соответствующего уровня непосредственно самим налогоплательщиком (плательщиком сбора). Принцип самостоятельности уплаты налога или сбора имеет ряд исключений, связанных с деятельностью налоговых агентов.

Реальность уплаты налога или сбора предполагает, что сумма налога или сбора должна быть зачислена на счет соответствующего бюджета. В соответствии с п. 3 ст. 45 НК РФ момент исполнения обязанности налогоплательщика по уплате налога в бюджетную систему РФ различается в зависимости от избранного налогоплательщиком или предписанного ему законом способа уплаты налога.

Физическое лицо может уплатить налог наличными денежными средствами через банк, кассу местной администрации либо организацию федеральной почтовой связи. В этом случае моментом уплаты будет являться момент внесения соответствующих наличных денежных средств. Для организаций, которым открыт лицевой счет, моментом уплаты налога будет являться момент отражения операции по перечислению на лицевом счете. Если налогоплательщик уплачивает налог путем перечисления денежных средств со своего счета в банке, то момент уплаты налога совпадает с моментом предъявления в банк поручения на перечисление в бюджетную систему РФ подлежащих уплате денежных средств при наличии достаточного денежного остатка на день платежа.

При этом налог не признается уплаченным в случае:

1) отзыва налогоплательщиком или возврата банком налогоплательщику неисполненного поручения на перечисление суммы налога в бюджет (возврата местной администрацией либо организацией почтовой связи денежных средств, принятых для их перечисления в бюджет);

2) неправильного указания налогоплательщиком в поручении на перечисление суммы налога номера счета Федерального казначейства и наименования банка получателя, повлекшего неперечисление этой суммы в бюджет;

3) если на день предъявления налогоплательщиком в банк (орган Федерального казначейства, иной уполномоченный орган, осуществляющий открытие и ведение лицевых счетов) поручения на перечисление сумм налога в бюджет этот налогоплательщик имеет иные неисполненные требования, которые в соответствии с гражданским законодательством РФ исполняются в первоочередном порядке, а на этом счете (лицевом счете) нет достаточного остатка для удовлетворения всех требований.

В случае если у налогоплательщика имеются суммы излишне уплаченных или излишне взысканных налогов, пеней и штрафов, налоговый орган по заявлению налогоплательщика выносит решение о зачете указанных сумм. В такой ситуации обязанность по уплате налога считается исполненной со дня вынесения налоговым органом решения о зачете.

Если обязанность по исчислению, удержанию налога и перечислению его в бюджетную систему РФ возложена законодательством на налогового агента, то обязанность налогоплательщика по уплате налога считается исполненной со дня удержания соответствующих сумм налоговым агентом.

Обязанность по уплате налога или сбора должна быть исполнена налогоплательщиком (плательщиком сбора) надлежащим образом. Условиями надлежащего исполнения обязанности по уплате налога или сбора являются:

- 1) уплата налога или сбора в надлежащий срок;
- 2) уплата налога или сбора в денежной форме.

Обязанность по уплате налога должна быть исполнена в срок, установленный законодательством о налогах и сборах. При этом налогоплательщик вправе исполнить обязанность по уплате налога и досрочно.

Неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанности по уплате налога является основанием для направления налоговым органом или таможенным органом налогоплательщику требования об уплате налога в соответствии со ст. 69 НК РФ. В случае неуплаты или неполной уплаты налога в срок, установленный в требовании об уплате налога, налоговым органом производится принудительное взыскание налога в порядке, предусмотренном ст. ст. 46, 47 (для организации или индивидуального предпринимателя) и ст. 48 НК РФ (для физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем).

Законодательством о налогах и сборах установлена исключительно денежная форма исполнения обязанности по уплате налога или сбора. Согласно бюджетному законодательству РФ формирование доходов бюджетов разных уровней бюджетной системы РФ осуществляется за счет денежных средств, зачисленных в доходы бюджетов. Следовательно, исполнение обязанности по уплате налога или сбора в неденежной форме не допускается, и органы исполнительной власти субъектов РФ и органы местного самоуправления не вправе принимать нормативные правовые акты, допускающие неденежные формы расчетов по уплате налогов и сборов, как противоречащие бюджетному законодательству РФ. Должностные лица налоговых и таможенных органов несут дисциплинарную ответственность за принятие к учету различных неденежных форм исполнения обязанности по уплате налогов и сборов.

Уплата налогов и сборов осуществляется под контролем налоговых органов. Одним из средств такого контроля в настоящее время является ведение налоговыми органами электронной базы данных "Расчеты с бюджетом" <1>.

<1> См.: Приказ ФНС России от 12 мая 2005 г. N ШС-3-10/201@ "Об утверждении Рекомендаций по порядку ведения в налоговых органах базы данных "Расчеты с бюджетом" (документ опубликован не был)

Каков порядок взыскания налогов и сборов с налогоплательщиков (налоговых агентов, плательщиков сборов) - организаций или индивидуальных предпринимателей?

Налоговый кодекс РФ в действующей редакции предусматривает два различных порядка взыскания налога (сбора) - административный (внесудебный) и судебный.

Взыскание налога (сбора) с налогоплательщика (налогового агента, плательщика сборов) - организации или индивидуального предпринимателя производится по общему правилу в административном порядке - на основании решения налогового органа.

Взыскание налога (сбора) с организаций или индивидуальных предпринимателей в административном (бесспорном) порядке можно представить как систему последовательных обязательных действий налоговых органов. Сначала взыскание должно быть обращено на безналичные денежные средства организаций или индивидуальных предпринимателей (ст. 46 НК РФ), и лишь при невозможности осуществления взыскания за счет этих средств оно может быть осуществлено за счет иного имущества организаций или индивидуальных предпринимателей (ст. 47 НК РФ). Несоблюдение данной процедуры взыскания является основанием для признания недействительными актов налоговых органов о взыскании налога или сбора за счет иного имущества должника - организации или индивидуального предпринимателя <1>.

<1> См., например: Постановления ФАС Северо-Кавказского округа от 12 марта 2003 г. N Ф08-661/2003-238А; ФАС Северо-Западного округа от 31 марта 2003 г. по делу N А66-6074-02; ФАС Московского округа от 12 мая 2003 г. по делу N КА-А40/2736-03.

Взыскание налога (сбора) с организаций или индивидуальных предпринимателей в судебном порядке производится в случае пропуска налоговым органом срока на беспорное взыскание налога (сбора), наличия неразрешенных разногласий между налоговым органом и налогоплательщиком по поводу обоснованности соответствующих требований, а также в случаях, указанных в п. 2 ст. 45 НК РФ.

Законодатель в п. 2 ст. 45 НК РФ указывает на исключительно судебный порядок взыскания налога (сбора):

1) с организации, которой открыт лицевой счет;

2) в целях взыскания недоимки, числящейся более трех месяцев за организациями, являющимися в соответствии с гражданским законодательством РФ зависимыми (дочерними) обществами (предприятиями), с соответствующих основных (преобладающих, участвующих) обществ (предприятий) в случаях, когда на счета последних в банках поступает выручка за реализуемые товары (работы, услуги) зависимых (дочерних) обществ (предприятий), а также за организациями, являющимися в соответствии с гражданским законодательством РФ основными (преобладающими, участвующими) обществами (предприятиями), с зависимых (дочерних) обществ (предприятий), когда на их счета в банках поступает выручка за реализуемые товары (работы, услуги) основных (преобладающих, участвующих) обществ (предприятий);

3) с организации или индивидуального предпринимателя, если их обязанность по уплате налога, пеней и штрафа основана на изменении налоговым органом юридической квалификации сделки, совершенной таким налогоплательщиком, или статуса и характера деятельности этого налогоплательщика.

В каком порядке осуществляется взыскание налогов и сборов за счет денежных средств, находящихся на счетах налогоплательщиков (налоговых агентов, плательщиков сборов) - организаций или индивидуальных предпринимателей в банках?

В соответствии со ст. 69 НК РФ при обнаружении у налогоплательщика (налогового агента) или плательщика сборов недоимки по налогу или сбору налоговый орган направляет ему об этом письменное извещение, которое называется требованием об уплате налога (сбора). В извещении помимо суммы недоимки и соответствующих пеней указывается установленный налоговым органом срок, в течение которого налогоплательщик обязан уплатить недостающие суммы. Как правило, такой срок составляет 10 календарных дней, если более продолжительный срок не указан в самом извещении (п. 4 ст. 69 НК РФ).

Если в установленный в требовании срок налогоплательщик (налоговый агент, плательщик сборов) все же не перечислит требуемые суммы в бюджет, налоговый орган принимает решение о взыскании неуплаченных сумм в принудительном порядке за счет денежных средств налогоплательщика (налогового агента, плательщика сборов) - организации или индивидуального предпринимателя на счетах в банках.

Данное решение может быть принято только после истечения срока исполнения требования об уплате налога или сбора. Решение о взыскании, принятое до истечения указанного срока, должно быть признано недействительным на основании ст. 13 ГК РФ, как акт ненормативного характера, нарушающий гражданские права и охраняемые законом интересы гражданина или юридического лица (в данном случае - право собственности на денежные средства) <1>.

<1> См.: Постановления ФАС Северо-Западного округа от 20 февраля 2002 г. по делу N 2809, от 26 февраля 2003 г. по делу N А66-6329-02; ФАС Московского округа от 25 апреля 2003 г. по делу N КА-А40/2274-03.

Полномочия налоговых органов по вынесению решений о взыскании в беспорном порядке налога (сбора) за счет денежных средств на счетах организаций и индивидуальных предпринимателей в банках ограничены также пресекательным сроком. Согласно абз. 1 п. 3 ст. 46 НК РФ соответствующее решение должно быть вынесено не позднее двух месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате налога (сбора). Решение о взыскании, принятое по истечении указанного двухмесячного срока, считается недействительным и исполнению банком не подлежит (абз. 1 п. 3 ст. 46 НК РФ). В таком случае взыскание неуплаченных сумм производится только в судебном порядке. А именно налоговая инспекция в течение шести месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате налога (сбора) может обратиться в суд с иском о взыскании с организации или индивидуального предпринимателя причитающихся к уплате суммы налога или сбора, а также пеней. Причем пропущенный по уважительной причине срок подачи искового заявления может быть восстановлен судом по правилам, установленным АПК РФ.

Если иск о взыскании с организации или индивидуального предпринимателя сумм недоимки и соответствующих пеней подан до истечения двухмесячного срока на беспорное списание

недостающих сумм со счетов налогоплательщика в банке, такой иск может быть принят судом к рассмотрению только при наличии неразрешенных разногласий между налоговым органом и налогоплательщиком по поводу обоснованности указанных требований.

Решение о взыскании недоимки и пеней за счет денежных средств на счетах в банке в обязательном порядке должно быть доведено налоговым органом до сведения налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора) в течение шести дней после вынесения указанного решения. В случае невозможности вручения указанного решения налогоплательщику (налоговому агенту, плательщику сбора) под расписку или передачи иным способом, свидетельствующим о дате его получения, такое решение направляется по почте заказным письмом и считается полученным по истечении шести дней со дня направления заказного письма. При этом соответствующая налоговая процедура признается соблюденной независимо от фактического получения налогоплательщиком (налоговым агентом, плательщиком сбора) соответствующего документа, направленного заказным письмом.

В течение одного месяца со дня принятия решения о взыскании налоговый орган направляет в банк, в котором открыты счета налогоплательщика - организации или индивидуального предпринимателя, инкассовое поручение на списание и перечисление в бюджетную систему РФ необходимых денежных средств со счетов налогоплательщика (п. 4 ст. 46 НК РФ).

Инкассовое поручение налогового органа должно содержать указание на те счета налогоплательщика, с которых должно быть произведено перечисление недоимки и пеней, и сумму, подлежащую перечислению. При отсутствии в инкассовом поручении какого-либо из необходимых реквизитов, неправильном заполнении полей инкассового поручения либо приложенных к нему документов исполняющий банк обязан немедленно известить об этом налоговый орган. В случае неустранения указанных недостатков банк вправе возвратить без исполнения инкассовое поручение и все документы, приложенные к нему, налоговому органу (п. 1 ст. 875 ГК РФ).

Под "счетами" для целей налогообложения понимаются расчетные (текущие) счета и иные счета в банках, открытые на основании договора банковского счета, на которые зачисляются и с которых могут расходоваться денежные средства организаций или индивидуальных предпринимателей (абз. 10 п. 2 ст. 11 НК РФ).

Указанное определение счета включает в себя следующие его признаки:

1) под счетами понимаются счета в кредитных организациях, то есть в банках и небанковских кредитных организациях, имеющих лицензию ЦБ РФ. Следовательно, например, счета, открываемые профессиональными участниками рынка ценных бумаг, не являющимися банками, своим клиентам, не могут рассматриваться как "счета" для целей налогового законодательства;

2) основанием для открытия счета является договор банковского счета, в соответствии с которым банк обязуется принимать и зачислять поступающие на счет, открытый клиенту (владельцу счета), денежные средства, выполнять распоряжения клиента о перечислении и выдаче соответствующих сумм со счета и проведении других операций по счету (п. 1 ст. 845 ГК РФ). Депозитные счета, открываемые на основании договора банковского вклада, и ссудные счета, открываемые на основании кредитного договора, для целей налогообложения "счетами" не признаются;

3) счета открываются организациями или индивидуальными предпринимателями. То есть в качестве "счетов" для целей налогообложения не рассматриваются счета физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями;

4) денежные средства на счетах организаций и индивидуальных предпринимателей должны принадлежать указанным организациям или индивидуальным предпринимателям. "Счетом" организации или индивидуального предпринимателя для целей налогообложения не может быть признан счет, открытый на имя этой организации или индивидуального предпринимателя, если на этом счете в соответствии с его правовым режимом не могут находиться принадлежащие этой организации или индивидуальному предпринимателю денежные средства. Такими счетами являются, например, брокерские счета;

5) режим счета должен предусматривать возможность зачисления и расходования денежных средств организации и индивидуального предпринимателя.

С учетом понятия счета, используемого в законодательстве о налогах и сборах, взыскание сумм недоимки и пеней может производиться только с рублевых расчетных (текущих) счетов, а при недостаточности средств на рублевых счетах - с валютных счетов налогоплательщика (налогового агента, плательщика сборов) - организации или индивидуального предпринимателя (абз. 2 п. 5 ст. 46 НК РФ). Взыскание недоимки и пеней с валютных счетов производится в сумме, эквивалентной сумме платежа в рублях по курсу ЦБ РФ, установленному на дату продажи валюты (абз. 3 п. 5 ст. 46 НК РФ).

Взыскание недоимки и пеней не может производиться с депозитного счета налогоплательщика, если не истек срок действия соответствующего депозитного договора. В такой ситуации налоговый орган вправе дать банку поручение на перечисление по истечении срока

действия депозитного договора денежных средств с депозитного счета на расчетный (текущий) счет налогоплательщика, если к этому времени не будет исполнено направленное в этот банк инкассовое поручение налогового органа на перечисление недоимки и пеней (абз. 4 п. 5 ст. 46 НК РФ).

Таким образом, инкассовое поручение направляется налоговым органом в любой банк, где открыты расчетные (текущие) счета налогоплательщика (налогового агента, плательщика сборов) - организации или индивидуального предпринимателя, причем налоговый орган вправе выставить инкассовые поручения абсолютно на все расчетные счета налогоплательщика (налогового агента, плательщика сборов). В случае открытия налогоплательщику нового расчетного счета налоговый орган вправе выставить повторное инкассовое поручение в тот же самый банк <1>.

<1> Постановление ФАС Дальневосточного округа от 11 мая 2005 г. по делу N Ф03-А59/05-2/796.

Какая-либо последовательность в направлении инкассовых поручений на расчетные счета налогоплательщика не установлена. Однако в случае выставления налоговым органом инкассовых поручений на несколько счетов налогоплательщика общая сумма инкассовых поручений должна соответствовать сумме задолженности налогоплательщика, указанной в требовании об уплате налога (сбора) и пеней, с учетом сумм, уплаченных налогоплательщиком по этому требованию <1>.

<1> Письмо Минфина России от 14 июня 2005 г. N 03-02-07/1-144 //

Инкассовое поручение налогового органа о перечислении сумм налога (сбора) и соответствующих пеней в бюджетную систему РФ подлежит безусловному исполнению банком в очередности, установленной ГК РФ (п. 4 ст. 46 НК РФ). Безусловность исполнения в данном случае означает, что банк при списании и перечислении денежных средств со счета своего клиента (налогоплательщика, налогового агента или плательщика сборов) не учитывает возражения последнего.

Если это не нарушает порядок очередности платежей, установленный ГК РФ, инкассовое поручение налогового органа должно быть исполнено банком:

не позднее одного операционного дня, следующего за днем получения указанного поручения, - если взыскание производится с рублевых счетов;

не позднее двух операционных дней со дня получения указанного поручения - если взыскание производится с валютных счетов.

При недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах налогоплательщика (налогового агента, плательщика сборов) - организации или индивидуального предпринимателя в день получения банком инкассового поручения налогового органа такое поручение исполняется по мере поступления денежных средств на эти счета. И если это не нарушает порядок очередности платежей, установленный ГК РФ:

не позднее одного операционного дня, следующего за днем каждого такого поступления на рублевые счета;

не позднее двух операционных дней, следующих за днем каждого такого поступления на валютные счета.

Особо следует отметить, что действующее законодательство о налогах и сборах не содержит запрета на повторное выставление налоговым органом инкассового поручения взамен ранее выставленных налогоплательщику и возвращенных банком без исполнения ввиду отсутствия на них необходимых денежных средств <1>.

<1> Постановления ФАС Поволжского округа от 21 ноября 2006 г. по делу N А49-1545/2006-114А/19, от 21 ноября 2006 г. по делу N А49-1541/2006-122А/21.

В каком порядке осуществляется взыскание налога и сбора за счет иного имущества налогоплательщика (налогового агента, плательщика сборов) - организации или индивидуального предпринимателя?

В случае неуплаты или неполной уплаты налогоплательщиком сумм недоимки и пеней в срок, установленный в требовании об уплате налога (сбора), налоговые органы обращают взыскание в первую очередь на денежные средства, находящиеся на счетах налогоплательщиков в банках. Если же денежных средств на счетах налогоплательщиков оказывается недостаточно для полного погашения недостающих сумм либо у налоговых органов нет информации о счетах налогоплательщика, налоговый орган вправе взыскать недоимку и пени за счет иного имущества налогоплательщика (п. 1 ст. 47 НК РФ).

Решение о взыскании недоимки и пеней за счет иного имущества организации или индивидуального предпринимателя должно быть принято налоговым органом в течение года после истечения срока исполнения требования об уплате налога (сбора), пеней и штрафа (абз. 3 п. 1 ст. 47 НК РФ). При этом последствия нарушения налоговым органом данного срока в НК РФ не предусмотрены. Представляется, что при пропуске указанного срока взыскание недоимки и пеней за счет иного имущества организации или индивидуального предпринимателя может производиться только в судебном порядке путем подачи налоговым органом искового заявления в арбитражный суд.

В течение трех дней с момента вынесения решения о взыскании налога (сбора) и пеней за счет имущества налогоплательщика-организации или индивидуального предпринимателя налоговый орган направляет соответствующее постановление судебному приставу-исполнителю для исполнения в порядке, предусмотренном Федеральным законом "Об исполнительном производстве" <1>, с учетом особенностей, предусмотренных ст. 47 НК РФ.

<1> Федеральный закон от 21 июля 1997 г. N 119-ФЗ "Об исполнительном производстве" (в ред. от 3 ноября 2006 г. N 175-ФЗ) // СЗ РФ. 1997. N 30. Ст. 3591.

Судебный пристав-исполнитель в течение трех дней со дня поступления к нему постановления налогового органа выносит постановление о возбуждении исполнительного производства. В этом постановлении судебный пристав-исполнитель устанавливает срок для добровольной уплаты налогоплательщиком сумм задолженности, который не может превышать пяти дней со дня возбуждения исполнительного производства, и уведомляет налогоплательщика о принудительном взыскании сумм задолженности по истечении установленного срока.

Копия постановления о возбуждении исполнительного производства не позднее следующего дня после дня его вынесения направляется налоговому органу и налогоплательщику (под расписку или заказным письмом). В случае направления копии постановления о возбуждении исполнительного производства налогоплательщику заказным письмом оно считается полученным по истечении шести дней со дня его отправления независимо от фактического получения налогоплательщиком.

Если в установленном в постановлении о возбуждении исполнительного производства срок (пять дней) суммы недоимки и пеней не будут уплачены налогоплательщиком, судебный пристав-исполнитель приступает к принудительному исполнению. Исполнительные действия должны быть совершены и требования, содержащиеся в постановлении налогового органа, исполнены судебным приставом-исполнителем в двухмесячный срок со дня поступления к нему указанного постановления (п. 4 ст. 47 НК РФ).

Обращение взыскания на имущество налогоплательщика состоит из ареста (описи) имущества, его изъятия и принудительной реализации.

В соответствии с п. 5 ст. 47 НК РФ взыскание сумм задолженности за счет имущества налогоплательщика (налогового агента, плательщика сборов) - организации или индивидуального предпринимателя производится последовательно в отношении:

1) наличных денежных средств и денежных средств в банках, на которые не было обращено взыскание в соответствии со ст. 46 НК РФ;

2) имущества, не участвующего непосредственно в производстве продукции (товаров), в частности ценных бумаг, валютных ценностей, непромышленных помещений, легкового автотранспорта, предметов дизайна служебных помещений;

3) готовой продукции (товаров), а также иных материальных ценностей, не участвующих и (или) не предназначенных для непосредственного участия в производстве;

4) сырья и материалов, предназначенных для непосредственного участия в производстве, а также станков, оборудования, зданий, сооружений и других основных средств;

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

6) другого имущества, за исключением предназначенного для повседневного личного пользования индивидуальным предпринимателем или членами его семьи, определяемого в соответствии с законодательством РФ.

Необходимо отметить, что перечень имущества, не участвующего непосредственно в производстве продукции, носит примерный характер. Применительно к каждому налогоплательщику (налоговому агенту, плательщику сборов) вопрос о том, является ли имущество, на которое обращается взыскание, не участвующим непосредственно в производстве продукции, необходимо устанавливать отдельно. Так, например, для транспортных организаций, осуществляющих пассажирские перевозки легковым автотранспортом, такой транспорт будет являться оборудованием, то есть на него может быть обращено взыскание только в четвертую

очередь. Аналогично должен быть решен вопрос в отношении правового режима ценных бумаг, принадлежащих организации - профессиональному участнику рынка ценных бумаг, и т.п.

При решении вопроса о возможности взыскания имущества, переданного по договору во владение, в пользование или распоряжение другим лицам без перехода к ним права собственности на это имущество, важно учитывать, что такое взыскание правомерно только при условии, что соответствующие договоры расторгнуты или признаны недействительными в установленном порядке. Причем в соответствии с положениями гл. 9 и 29 ГК РФ, регламентирующими вопросы расторжения договоров и недействительности сделок, потребность обратить взыскание недоимки по налогу (сбору) и пеней на конкретное имущество сама по себе не может рассматриваться в качестве достаточного основания для расторжения или недействительности договора, по которому данное имущество было передано третьему лицу <1>.

<1> См. пункт 14 Постановления ВС РФ и ВАС РФ от 11 июня 1999 г. N 41/9 "О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации" // Российская газета. 1999. N 128.

При взыскании налога (сбора) и пеней за счет имущества налогоплательщика-гражданина следует иметь в виду, что взыскание не может быть обращено на имущество, предназначенное для повседневного личного пользования гражданина или членов его семьи. В соответствии со ст. 446 ГПК РФ взыскание по исполнительным документам не может быть обращено на следующее имущество, принадлежащее гражданину-должнику на праве собственности:

жилое помещение (его части), если для гражданина-должника и членов его семьи, совместно проживающих в принадлежащем помещении, оно является единственным пригодным для постоянного проживания помещением, за исключением случая, когда указанное жилое помещение (его часть) является предметом ипотеки и на него в соответствии с законодательством об ипотеке может быть обращено взыскание;

земельный участок, на котором расположено указанное жилое помещение (его части), а также земельные участки, использование которых не связано с осуществлением гражданином-должником предпринимательской деятельности, за исключением того случая, когда указанные земельные участки являются предметом ипотеки и на них в соответствии с законодательством об ипотеке может быть обращено взыскание;

предметы обычной домашней обстановки и обихода, вещи индивидуального пользования (одежда, обувь и т.п.), за исключением драгоценностей и других предметов роскоши;

имущество, необходимое для профессиональных занятий гражданина-должника, за исключением предметов, стоимость которых превышает 100 МРОТ;

племенной, молочный и рабочий скот, олени, кролики, птица, пчелы, используемые для целей, не связанных с осуществлением предпринимательской деятельности, а также хозяйственные строения и сооружения, корма, необходимые для их содержания;

семена, необходимые для очередного посева;

продукты питания и деньги на общую сумму не менее трехкратной установленной величины прожиточного минимума самого гражданина-должника и лиц, находящихся на его иждивении, а в случае их нетрудоспособности - шестикратной установленной величины прожиточного минимума на каждого из указанных лиц;

топливо, необходимое семье гражданина-должника для приготовления своей ежедневной пищи и отопления в течение отопительного сезона своего жилого помещения;

средства транспорта и другое необходимое гражданину-должнику в связи с его инвалидностью имущество;

призы, государственные награды, почетные и памятные знаки, которыми награжден гражданин-должник.

Реализация недвижимого имущества осуществляется путем проведения публичных торгов, движимого имущества - на комиссионных началах. При этом должностные лица налоговых органов не вправе приобретать имущество налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора) - организации или индивидуального предпринимателя, реализуемое в порядке исполнения решения о взыскании налога (сбора) и пеней за счет имущества налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора) - организации или индивидуального предпринимателя.

В каком порядке осуществляется взыскание налога и сбора с налогоплательщика (плательщика сбора) - физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем?

Налоговый кодекс РФ устанавливает исключительно судебный порядок взыскания налога (сбора) за счет имущества физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем.

В соответствии с п. 1 ст. 48 НК РФ в случае неисполнения физическим лицом, не являющимся индивидуальным предпринимателем, в установленный срок требования об уплате налога (сбора) налоговый орган вправе обратиться в суд с иском о взыскании недостающих сумм за счет имущества данного физического лица в пределах сумм, указанных в требовании об уплате налога (сбора).

Исковое заявление о взыскании налога (сбора) и пеней за счет имущества физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, подается в суд общей юрисдикции или мировому судье по месту жительства недоимщика. Если место жительства недоимщика неизвестно либо недоимщик не имеет места жительства на территории РФ, исковое заявление (по выбору налогового органа) может быть предъявлено в суд по месту нахождения имущества недоимщика или по его последнему известному месту жительства на территории РФ.

Деятельность судов общей юрисдикции и мировых судей по рассмотрению и разрешению гражданских дел о взыскании недоимок по налогам (сборам), пеней и штрафов регулируется ГПК РФ.

В настоящее время ГПК РФ предусматривает две формы рассмотрения указанных дел:

- 1) приказное производство;
- 2) исковое производство.

В соответствии со ст. ст. 121, 122 ГПК РФ судебный приказ - это судебное постановление, вынесенное судьей единолично на основании заявления о взыскании денежных сумм или об истребовании движимого имущества от должника, в частности на основании заявления о взыскании с гражданина недоимок по налогам и сборам. Судебный приказ может быть вынесен судьей только в том случае, когда между налогоплательщиком (плательщиком сбора) и налоговым органом отсутствует спор о праве. В противном случае гражданское дело о взыскании недоимки по налогу или сбору рассматривается в порядке искового производства (п. 4 ч. 1 ст. 125 ГПК РФ). Выдача судебных приказов находится в компетенции мировых судей.

Мировой судья отказывает в принятии заявления о вынесении судебного приказа по общим основаниям, предусмотренным ст. 134 и ст. 135 ГПК РФ. Кроме того, мировой судья отказывает в принятии заявления о вынесении судебного приказа в случаях, если:

- 1) место жительства должника находится вне пределов РФ;
- 2) налоговым органом не представлены документы, подтверждающие заявленное требование;
- 3) из заявления и представленных документов усматривается наличие спора о праве.

Об отказе в принятии заявления о вынесении судебного приказа мировой судья в течение трех дней со дня поступления заявления налогового органа выносит соответствующее определение (ст. 125 ГПК РФ).

Судебный приказ по существу заявленного требования выносится в течение пяти дней со дня поступления заявления налогового органа. При этом судебный приказ выносится без судебного разбирательства и вызова сторон для заслушивания их объяснений (ст. 126 ГПК РФ).

Судебный приказ составляется на специальном бланке в двух экземплярах, которые подписываются мировым судьей. Один экземпляр судебного приказа остается в производстве суда. Для должника изготавливается копия судебного приказа.

Судья высылает копию судебного приказа должнику, который в течение десяти дней со дня получения приказа имеет право представить возражения относительно его исполнения (ст. 128 ГПК РФ). Если такие возражения в установленный срок будут должником представлены, мировой судья отменяет судебный приказ. В определении об отмене судебного приказа мировой судья разъясняет налоговому органу, что заявленное требование им может быть предъявлено в порядке искового производства. Копии определения мирового судьи об отмене судебного приказа направляются сторонам не позднее трех дней после дня его вынесения (ст. 129 ГПК РФ).

Если в установленный срок от должника не поступят в суд возражения относительно исполнения судебного приказа, мировой судья выдает налоговому органу второй экземпляр судебного приказа, заверенный гербовой печатью суда, для предъявления его к исполнению. По просьбе налогового органа судебный приказ может быть сразу направлен мировым судьей судебному приставу-исполнителю для исполнения в порядке, установленном Федеральным законом "Об исполнительном производстве" с учетом особенностей, предусмотренных НК РФ.

В соответствии с п. 2 ст. 48 НК РФ исковое заявление о взыскании налога (сбора) и пеней за счет имущества физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, может быть подано налоговым органом в суд общей юрисдикции в течение шести месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате налога (сбора), пеней и штрафа. Пропущенный по уважительной причине срок подачи заявления может быть восстановлен судом.

Судья в течение пяти дней со дня поступления искового заявления в суд обязан рассмотреть вопрос о его принятии к производству. О принятии искового заявления к производству суда судья выносит соответствующее определение, на основании которого возбуждается гражданское дело в суде первой инстанции (ст. 133 ГПК РФ). Рассмотрение дел по искам о взыскании налога (сбора),

пеней или штрафа за счет имущества налогоплательщика (плательщика сбора) - физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, производится в соответствии с правилами, установленными гл. 13 - 22, 39 - 42 ГПК РФ.

Если суд примет решение о взыскании сумм налога (сбора), пени и штрафа за счет имущества налогоплательщика (плательщика сбора) - физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, такое взыскание осуществляется в соответствии с Федеральным законом "Об исполнительном производстве" с учетом особенностей, предусмотренных НК РФ.

Согласно п. 6 ст. 48 НК РФ взыскание налога (сбора), пеней и штрафа за счет имущества налогоплательщика (плательщика сборов) - физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, производится последовательно в отношении:

- 1) денежных средств на счетах в банке;
- 2) наличных денежных средств;
- 3) имущества, переданного по договору во владение, в пользование или распоряжение другим лицам без перехода к ним права собственности на это имущество, если для обеспечения исполнения обязанности по уплате налога (сбора), пеней и штрафа такие договоры расторгнуты или признаны недействительными в установленном порядке;
- 4) другого имущества, за исключением предназначенного для повседневного личного пользования физическим лицом или членами его семьи.

Должностные лица налоговых органов не вправе приобретать имущество налогоплательщика (плательщика сбора) - физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, реализуемое в порядке исполнения решения суда о взыскании налога (сбора), пеней и штрафов за счет имущества налогоплательщика (плательщика сборов) - физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем.

Каким образом исполняется обязанность по уплате налогов (сборов), пеней и штрафов при ликвидации организации?

Согласно ст. 61 ГК РФ ликвидация юридического лица влечет его прекращение без перехода прав и обязанностей в порядке правопреемства. Тем самым предполагается, что с момента ликвидации права и обязанности юридического лица к другим лицам не переходят.

Ликвидация может быть добровольной и принудительной.

Добровольная ликвидация осуществляется по решению учредителей (участников) либо органа юридического лица, уполномоченного на то учредительными документами. Причиной добровольной ликвидации могут служить такие обстоятельства, как истечение срока, на который создано юридическое лицо, достижение цели, ради которой оно создано, и т.д.

Принудительная ликвидация осуществляется по решению суда. Основанием вынесения такого решения могут служить: осуществление юридическим лицом деятельности, запрещенной законом либо без необходимого разрешения (лицензии); иное систематическое, неоднократное или даже однократное, но грубое нарушение закона или иных нормативных правовых актов; признание судом недействительной регистрации юридического лица в связи с допущенными при его создании неустранимыми нарушениями законодательства. В отношении общественных или религиозных организаций (объединений), благотворительных или иных фондов законодателем отдельно отмечено такое основание принудительной ликвидации, как систематическое осуществление деятельности, противоречащей уставным целям. Принудительная ликвидация может быть произведена и в иных случаях, предусмотренных ГК РФ, например ввиду несостоятельности (банкротства).

Требование о принудительной ликвидации юридического лица по вышеуказанным основаниям может быть предъявлено в суд государственным органом, в том числе налоговым, или органом местного самоуправления, которому право на предъявление такого требования предоставлено законом. Решение суда по иску о ликвидации юридического лица принимается судом с учетом всех обстоятельств дела, включая оценку характера допущенных юридическим лицом нарушений и вызванных им последствий.

Процесс ликвидации начинается с того, что учредители (участники) юридического лица или орган, принявший решение о ликвидации, незамедлительно направляют письменное сообщение о предстоящей ликвидации налоговому органу, который осуществляет государственную регистрацию юридических лиц. Данное сообщение является основанием для внесения в Единый государственный реестр юридических лиц записи о том, что юридическое лицо находится в процессе ликвидации.

Лица, выступившие с инициативой ликвидации юридического лица, самостоятельно назначают ликвидационную комиссию или наделяют ее полномочиями единоличного ликвидатора. Персональный состав ликвидационной комиссии, а также порядок и сроки проведения ликвидации должны быть согласованы с налоговым органом.

В случаях принудительной ликвидации в решении суда может быть предусмотрено возложение обязанностей ликвидатора на самих участников либо на тех лиц, которые уполномочены на проведение ликвидации учредительными документами юридического лица. При этом обязанности по осуществлению ликвидации юридического лица ни при каких обстоятельствах не могут быть возложены судом на государственный, в том числе налоговый, или муниципальный орган, по иску которого судом было принято соответствующее решение <1>.

<1> Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 13 января 2000 г. N 50 "Обзор практики разрешения споров, связанных с ликвидацией юридических лиц" // Вестник ВАС РФ. 2000. N 3. С. 30.

На протяжении всего процесса ликвидации юридическое лицо продолжает существовать в качестве объекта гражданского оборота и налогообложения. Все полномочия по управлению юридическим лицом, в частности по представлению его интересов в суде и погашению кредиторской задолженности, переходят к ликвидационной комиссии.

Работа ликвидационной комиссии начинается с извещения кредиторов юридического лица о предстоящей ликвидации. Извещение должно включать информацию о порядке и сроках обращения кредиторов со своими требованиями. Первоначально извещение помещается в том печатном органе, который обычно публикует сообщения о государственной регистрации юридических лиц. Однако задача ликвидационной комиссии состоит в том, чтобы собрать все долги юридического лица и рассчитаться (по возможности) со всеми его кредиторами. Поэтому, не ограничиваясь общим извещением, ликвидационная комиссия направляет персональные уведомления о предстоящей ликвидации всем выявленным ею кредиторам (включая и тех, срок требования которых не наступил).

После истечения указанного в извещении срока, который не может быть менее двух месяцев, ликвидационная комиссия составляет промежуточный ликвидационный баланс, утверждаемый учредителями (участниками) или органом, принявшим решение о ликвидации, по согласованию с налоговым органом. Промежуточный ликвидационный баланс должен содержать данные о том, что представляет собой имущество юридического лица, какие именно требования кредиторов удалось выявить и каков результат их рассмотрения ликвидационной комиссией.

Погашение кредиторской задолженности начинается со дня утверждения и согласования с налоговым органом промежуточного ликвидационного баланса. И только требования тех кредиторов, которые не пользуются привилегиями (кредиторы пятой очереди), согласно п. 4 ст. 63 ГК РФ должны быть удовлетворены спустя месяц со дня утверждения промежуточного ликвидационного баланса.

После завершения расчетов с кредиторами ликвидационная комиссия составляет окончательный ликвидационный баланс, утверждаемый учредителями (участниками) юридического лица или органом, принявшим решение о ликвидации, и согласуемый с налоговым органом. После утверждения ликвидационного баланса в Единый государственный реестр юридических лиц вносится запись о ликвидации юридического лица. Именно с этого момента юридическое лицо считается прекратившим свое существование в качестве объекта гражданского оборота и налогообложения.

Все обязательства ликвидируемого юридического лица, в том числе и налоговые обязательства перед бюджетной системой РФ, погашаются ликвидационной комиссией за счет денежных средств ликвидируемой организации. Если денежных средств организации не хватает, обязательства по уплате налогов (сборов), пеней и штрафов погашаются за счет денежных средств, полученных от реализации имущества организации. Правило об обязательной реализации имущества должника, не обладающего достаточными денежными средствами для расчетов с кредиторами, распространяется на все юридические лица, кроме казенных предприятий и частных и бюджетных учреждений, по обязательствам которых субсидиарную ответственность несут собственники их имущества.

Также в пределах и в порядке, установленных гражданским законодательством РФ, недостающая сумма уплачивается учредителями (участниками) ликвидируемой организации. Статья 56 ГК РФ предполагает самостоятельную ответственности организации по ее обязательствам: если иное не установлено законом, юридическое лицо не отвечает по обязательствам своих учредителей (участников), а участники юридического лица не отвечают по его обязательствам. Поэтому субсидиарная ответственность учредителей (участников) юридического лица по долгам ликвидируемой организации возможна только в случаях, прямо предусмотренных ГК РФ, в отношении:

- 1) полных товарищей в хозяйственных товариществах (ст. 69, п. 2 ст. 82 ГК РФ);
- 2) обществ с дополнительной ответственностью (ст. 95 ГК РФ);
- 3) производственных и потребительских кооперативов (ст. 107 и ст. 116 ГК РФ);
- 4) казенных предприятий (ст. 115 ГК РФ);

5) частных и бюджетных учреждений (ст. 120 ГК РФ).

Кроме того, в соответствии со ст. 87 и ст. 96 ГК РФ участники обществ с ограниченной ответственностью и акционеры акционерных обществ несут солидарную ответственность по обязательствам таких обществ в пределах неоплаченной части вкладов.

Обязанности по уплате налогов (сборов), пеней и штрафов в случае ликвидации организации исполняются ликвидационной комиссией. Очередность исполнения обязанностей по уплате налоговых платежей среди расчетов с другими кредиторами ликвидируемой организации определяется ГК РФ.

При этом суммы излишне уплаченных ликвидируемой организацией или излишне взысканных с этой организации налогов (сборов), пеней и штрафов подлежат зачету налоговым органом в счет погашения недоимки по иным налогам (сборам) и задолженности по пеням и штрафам в порядке, установленном НК РФ. Подлежащая зачету сумма излишне уплаченных или излишне взысканных налогов (сборов), пеней и штрафов распределяется пропорционально недоимке по иным налогам (сборам) и задолженности по пеням и штрафам, подлежащим уплате в бюджетную систему РФ. При отсутствии у ликвидируемой организации задолженности по уплате налогов (сборов), пеней и штрафов сумма излишне уплаченных или излишне взысканных налогов (сборов), пеней и штрафов подлежит возврату этой организации не позднее одного месяца со дня подачи соответствующего заявления налогоплательщика-организации.

Каким образом исполняется обязанность по уплате налогов (сборов), пеней и штрафов при реорганизации юридического лица?

Реорганизация юридического лица возможна в форме слияния, присоединения, разделения, выделения и преобразования.

В соответствии со ст. 57 ГК РФ реорганизация юридического лица может быть добровольной и принудительной.

Добровольная реорганизация осуществляется по решению учредителей (участников) либо органа юридического лица, уполномоченного на то учредительными документами. В некоторых случаях реорганизация в форме слияния, присоединения или преобразования может быть осуществлена только с согласия уполномоченных государственных органов.

Принудительная реорганизация - в форме разделения или выделения - осуществляется в случаях, установленных законом, по решению уполномоченных государственных органов или суда.

Юридическое лицо считается реорганизованным, за исключением случаев реорганизации в форме присоединения, с момента государственной регистрации вновь возникших юридических лиц. При реорганизации юридического лица в форме присоединения к нему другого юридического лица первое из них считается реорганизованным с момента внесения в Единый государственный реестр юридических лиц записи о прекращении деятельности присоединенного юридического лица.

При реорганизации юридического лица происходит правопреемство, то есть переход прав и обязанностей к другому юридическому лицу (правопреемнику). Вместе с другими обязанностями по передаточному акту или разделительному балансу к юридическому лицу, являющемуся правопреемником, переходят и налоговые обязательства реорганизованного юридического лица. Исключением является только реорганизация в форме выделения, относительно которой в НК РФ прямо указано, что правопреемства по отношению к реорганизованному юридическому лицу в части исполнения его обязанностей по уплате налогов (сборов), пеней и штрафов не возникает. Однако если в результате выделения из состава юридического лица одного или нескольких юридических лиц налогоплательщик не имеет возможности исполнить в полном объеме обязанность по уплате налогов и такая реорганизация была направлена на неисполнение обязанности по уплате налогов, то по решению суда выделившиеся юридические лица могут быть привлечены к солидарной ответственности по уплате налогов реорганизованного юридического лица (п. 8 ст. 50 НК РФ).

Обязанности по уплате налогов реорганизованного юридического лица возлагаются на правопреемников независимо от того, было ли им известно до завершения реорганизации о существовании указанных обязанностей. Обязанности по уплате налогов переходят к правопреемнику в том виде, в каком они существовали у реорганизованного юридического лица. Поэтому сроки исполнения и объем первоначальных налоговых обязанностей остаются прежними, а имеющиеся у реорганизованного юридического лица суммы излишне уплаченных или излишне взысканных налогов (сборов), пеней и штрафов подлежат зачету либо возврату по заявлению юридических лиц-правопреемников в соответствии с долей каждого правопреемника, определяемой на основании разделительного баланса.

При отсутствии у реорганизуемого юридического лица задолженности по уплате налогов (сборов), пеней и штрафов сумма излишне уплаченных или излишне взысканных налогов (сборов),

пеней и штрафов подлежит возврату его правопреемнику не позднее одного месяца со дня подачи правопреемником соответствующего заявления. При этом сумма излишне уплаченного или излишне взысканного налога (сбора), пеней и штрафов возвращается правопреемникам реорганизованного юридического лица в соответствии с долей каждого правопреемника, определяемой на основании разделительного баланса.

Каким образом исполняются обязанности по уплате налогов и сборов безвестно отсутствующего или недееспособного лица?

Признание лица безвестно отсутствующим или недееспособным осуществляется судом в порядке особого производства.

Необходимость признания гражданина безвестно отсутствующим обусловлена тем, что он отсутствует в месте своего жительства продолжительное время и не подает о себе никаких вестей и в интересах его семьи, кредиторов, а также других лиц возникает потребность в устранении возникшей неопределенности. Именно по этой причине согласно ст. 42 ГК РФ гражданин может быть признан безвестно отсутствующим, если в течение года в месте его жительства нет сведений о месте его пребывания и принятые судом меры к получению таких сведений не дали результатов.

Признание гражданина безвестно отсутствующим влечет определенные последствия: право собственности на имущество не прекращается и в случае необходимости его имущество на основании решения суда передается в доверительное управление. Из принадлежащего ему имущества выдаются средства на содержание лиц, которых безвестно отсутствующий обязан был содержать, и удовлетворяются требования кредиторов, в том числе по налогам и сборам. Обязанность по уплате налогов и сборов безвестно отсутствующего гражданина исполняется лицом, уполномоченным органом опеки и попечительства управлять имуществом безвестно отсутствующего. С таким лицом орган опеки и попечительства заключает договор доверительного управления имуществом безвестно отсутствующего. (Органами опеки и попечительства в соответствии с п. 1 ст. 34 ГК РФ являются органы местного самоуправления.)

Согласно п. 1 ст. 51 НК РФ доверительный управляющий обязан уплатить всю не уплаченную налогоплательщиком (плательщиком сбора) сумму налогов и сборов, а также пени и штрафы, причитающиеся на день признания гражданина безвестно отсутствующим. Исполнение данной обязанности осуществляется за счет имущества безвестно отсутствующего.

Дееспособность физического лица связана с определенными личностными качествами: способность понимать значение своих действий и (или) руководить ими. Данные качества зависят не только от возраста гражданина, но также и от состояния его психики. Поэтому, если физическое лицо вследствие психического расстройства не в состоянии правильно оценивать совершаемые действия и предвидеть их последствия либо руководить своими действиями, оно может быть признано судом недееспособным.

Лицу, признанному судом недееспособным, назначается опекун, который совершает от его имени все сделки и несет ответственность как по этим сделкам, так и за вред, причиненный недееспособным. Сделки, совершенные недееспособным, в силу закона являются ничтожными. Однако в интересах недееспособного суд может по требованию опекуна признать такую сделку действительной, если будет установлено, что такая сделка совершена к выгоде недееспособного (п. 2 ст. 171 ГК РФ).

Согласно п. 2 ст. 51 НК РФ опекун лица, признанного судом недееспособным, обязан уплатить всю не уплаченную налогоплательщиком (плательщиком сборов) сумму налогов или сборов, а также пени и штрафы, причитающиеся на день признания лица недееспособным. Исполнение данной обязанности осуществляется за счет имущества недееспособного.

Доверительный управляющий имуществом безвестно отсутствующего лица и опекун недееспособного лица пользуются всеми правами и исполняют все обязанности, предусмотренные НК РФ, с учетом вышеуказанных особенностей. Если доверительный управляющий или опекун привлекается к ответственности за виновное совершение налогового правонарушения в связи с неисполнением обязанностей по уплате налогов и сборов соответственно за безвестно отсутствующего или недееспособного, штрафы за такие правонарушения уплачиваются доверительным управляющим и опекуном за счет своего имущества. Такие штрафы не могут уплачиваться за счет имущества лица, признанного безвестно отсутствующим или недееспособным, так как субъектом, привлекаемым к налоговой ответственности, а следовательно, и имеющим соответствующую обязанность по уплате штрафа, является не недееспособный или безвестно отсутствующий, а исполняющее его обязанности лицо.

При недостаточности или отсутствии денежных средств или имущества безвестно отсутствующего или недееспособного для исполнения обязанности по уплате налогов (сборов), пеней и штрафов налоговый орган принимает решение о приостановлении исполнения данных обязанностей.

Лишение лица дееспособности и признание лица безвестно отсутствующим не безвозвратно. Если отпадут основания, в силу которых гражданин был признан недееспособным, суд выносит решение о признании его дееспособным, и на основании этого решения отменяется установленная над гражданином опека. Явка лица, признанного безвестно отсутствующим, или обнаружение его места пребывания влекут отмену решения суда о признании его безвестно отсутствующим. На основании решения суда отменяется доверительное управление имуществом этого лица. При принятии решения об отмене признания лица безвестно отсутствующим или недееспособным приостановленное исполнение обязанности по уплате налогов и сборов возобновляется со дня принятия указанного решения.

Каков общий порядок исчисления налога?

Под исчислением налога понимается деятельность налогоплательщика и иных лиц, направленная на определение суммы налога. При исчислении суммы налога принимаются во внимание налоговый период, налоговая база, налоговая ставка и налоговые льготы. Согласно ч. 1 ст. 52 НК РФ налогоплательщик самостоятельно исчисляет сумму налога, подлежащую оплате.

В некоторых случаях, предусмотренных законодательством РФ о налогах и сборах, обязанность по исчислению суммы налога может быть возложена на налогового агента или на налоговый орган.

Если обязанность по исчислению суммы налога возложена на налоговый орган, то последний не позднее 30 дней до наступления срока платежа направляет налогоплательщику налоговое уведомление, в котором должны быть указаны: размер налога, подлежащего уплате, расчет налоговой базы и срок уплаты налога. Форма налогового уведомления устанавливается ФНС России.

Налоговое уведомление может быть передано руководителю организации (ее законному или уполномоченному представителю) или физическому лицу (его законному или уполномоченному представителю) лично под расписку или иным способом, подтверждающим факт и дату его получения. В случае, когда указанные лица уклоняются от получения налогового уведомления, оно направляется по почте заказным письмом.

Что следует понимать под налоговой базой и каков порядок исчисления налоговой базы?

Налоговая база является одним из основных элементов налогообложения, без определения которого налог не может считаться установленным. Налоговый кодекс РФ в п. 1 ст. 53 определяет налоговую базу как стоимостную, физическую или иную характеристики объекта налогообложения. Налоговая база позволяет установить, действительно ли существует объект налогообложения, и сумму налога, так как именно к ней применяется ставка налога.

Оценку налоговой базы можно производить с помощью стоимостных показателей (например, сумма прибыли, дохода), объемно-стоимостных показателей (например, объем реализованной продукции, работ или услуг), физических показателей (например, добытого сырья).

Налоговая база устанавливается применительно к каждому конкретному налогу. При этом налоговая база и порядок ее определения устанавливаются исключительно на федеральном уровне, в НК РФ.

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

Бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе и обязательствах организации и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций. Объектами бухгалтерского учета являются имущество организации, обязательства и операции, осуществляемые в процессе хозяйственной деятельности. Бухгалтерский учет ведется в валюте РФ - в рублях. Имущество, являющееся собственностью организации, учитывается обособленно от имущества других юридических лиц, находящегося у данной организации. Все хозяйственные операции, проводимые организацией, и результаты инвентаризации подлежат своевременной регистрации на счетах бухгалтерского учета без каких-либо пропусков или изъятий.

Все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет. Первичный учетный документ должен быть составлен в момент совершения хозяйственной операции, а если это невозможно - непосредственно после ее совершения. Своевременное и качественное оформление первичных учетных документов, передачу их в установленные сроки для отражения в бухгалтерском учете, а

также достоверность содержащихся в них данных обеспечивают лица, составившие и подписавшие эти документы.

Внесение исправлений в кассовые и банковские документы организации не допускается. В остальные первичные учетные документы исправления могут вноситься только после согласования с участниками соответствующих хозяйственных операций.

Для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных документах, составляются регистры бухгалтерского учета. Хозяйственные операции организации должны отражаться в регистрах бухгалтерского учета в строго хронологической последовательности и группироваться по соответствующим счетам бухгалтерского учета. Правильность отражения хозяйственных операций в регистрах бухгалтерского учета обеспечивают лица, составившие и подписавшие их.

При хранении регистры бухгалтерского учета должны быть защищены от несанкционированных исправлений. Исправление ошибки в регистре бухгалтерского учета должно быть обоснованно и подтверждено подписью лица, внесшего исправление, с указанием даты исправления.

При обнаружении ошибок (искажений) в исчислении налоговой базы, относящихся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, в текущем налоговом периоде перерасчет налоговой базы и суммы налога производится за период, в котором были совершены ошибки (искажения). Налоговые декларации заполняются с указанием на титульном листе признака корректировки и номера корректировки, форма налоговой декларации должна соответствовать данному налоговому периоду.

Если невозможно определить период совершения ошибки, перерасчет налоговой базы и суммы налога производится за налоговый (отчетный) период, в котором эти ошибки выявлены.

При этом перерасчет налоговых обязательств может быть произведен как в сторону их увеличения, так и в сторону их уменьшения.

Индивидуальные предприниматели, нотариусы, занимающиеся частной практикой, и адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных учета доходов и расходов хозяйственных операций в порядке, определяемом Минфином России. Учет доходов, расходов и хозяйственных операций ведется индивидуальными предпринимателями путем фиксирования в Книге учета доходов и расходов и хозяйственных операций индивидуального предпринимателя операций о полученных доходах и произведенных расходах в момент их совершения на основе первичных документов позиционным способом, отдельно по каждому из видов осуществляемой предпринимательской деятельности. В Книге учета отражаются имущественное положение индивидуального предпринимателя, а также результаты предпринимательской деятельности за налоговый период. Учет доходов и расходов и хозяйственных операций ведется в валюте РФ - в рублях. Записи в Книге учета по валютным счетам, а также по операциям в иностранной валюте производятся в рублях в суммах, определяемых путем перерасчета иностранной валюты по курсу ЦБ РФ, установленному на дату фактического получения дохода (фактического осуществления расхода).

Выполнение хозяйственных операций, связанных с осуществлением индивидуальной предпринимательской деятельности, должно быть подтверждено первичными учетными документами. Первичные учетные документы должны быть составлены в момент совершения хозяйственной операции, а если это невозможно - непосредственно по окончании операции. Внесение исправлений в кассовые и банковские документы не допускается; в остальные первичные учетные документы исправления могут вноситься только после согласования с лицами, составившими и подписавшими эти документы.

Остальные налогоплательщики - физические лица исчисляют налоговую базу на основе получаемых в установленных случаях от организаций и физических лиц сведений о суммах выплаченных им доходов, об объектах налогообложения, а также данных собственного учета полученных доходов, объектов налогообложения.

В случаях, предусмотренных НК РФ, налоговые органы исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе имеющихся у них данных.

Что следует понимать под налоговой ставкой?

Налоговая ставка является одним из основных элементов налогообложения, без определения которого налог не может считаться установленным. Налоговая ставка определяет налоговое бремя, возлагаемое на лицо.

В соответствии с п. 1 ст. 53 НК РФ налоговая ставка - это величина налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы. Практически это означает, что для определения суммы налога налогоплательщик умножает величину налоговой базы по конкретному налогу на соответствующую налоговую ставку.

Наиболее распространенными в настоящее время являются налоговые ставки, определяемые в процентах от единицы обложения (например, ставки по налогу на прибыль организаций). Также налоговые ставки могут устанавливаться в твердой денежной сумме: на каждую единицу обложения определяется фиксированный размер налога - такие ставки называются специфическими (налог на игорный бизнес). Либо могут сочетать в себе два элемента процентных и твердых ставок - комбинированные налоговые ставки.

В зависимости от отношения к налоговой базе налоговые ставки различают на: пропорциональные - не зависят от величины налоговой базы, прогрессивные - чем больше налоговая база, тем больше ставка налога и регрессивные - чем больше налоговая база, тем меньше ставка налога.

В отличие от налоговой базы, которая может быть установлена только на федеральном уровне, налоговые ставки по региональным налогам устанавливаются законами субъектов РФ, а по местным налогам - нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований. Однако и на региональном, и на местном уровнях налоговая ставка может устанавливаться лишь в пределах, предусмотренных НК РФ.

Что следует понимать под налоговым периодом?

Налоговый период является одним из существенных элементов налогообложения, без определения которого в соответствующей главе части второй НК РФ или ином акте законодательства о налогах и сборах налог не считается установленным.

В соответствии с п. 1 ст. 55 НК РФ под налоговым периодом понимается отрезок времени, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате. Налоговый период может состоять из одного или нескольких отчетных периодов.

Чаще всего налоговый период устанавливается сроком в один календарный год, который начинается с 1 января и заканчивается 31 декабря. Однако встречаются и другие налоговые периоды (один месяц, один квартал).

В тех случаях, когда фактический период налогооблагаемой деятельности организации не совпадает с продолжительностью налогового периода, установленной НК РФ или иным актом законодательства о налогах и сборах, действуют особые правила исчисления налогового периода.

Так, если налоговый период равняется календарному году, действуют следующие правила:

1) если организация была создана после начала календарного года, первым налоговым периодом для нее является период времени с ее создания до конца данного года. При этом днем создания организации признается день ее государственной регистрации;

2) если организация создана в день, попадающий в период времени с 1 декабря по 31 декабря, первым налоговым периодом для нее является период времени со дня создания до конца календарного года, следующего за годом создания;

3) если организация была ликвидирована или реорганизована до конца календарного года, последним налоговым периодом для нее является период времени от начала этого года до дня ликвидации или реорганизации;

4) если организация, созданная после начала календарного года, ликвидирована или реорганизована до конца этого года, налоговым периодом для нее является период времени со дня создания до дня ликвидации или реорганизации;

5) если организация была создана в день, попадающий в период времени с 1 декабря по 31 декабря текущего календарного года, и ликвидирована или реорганизована до конца следующего календарного года, следующего за годом создания, налоговым периодом для нее является период времени со дня создания до дня ликвидации или реорганизации (данное правило не действует в отношении организаций, из состава которых выделяются либо к которым присоединяются одна или несколько организаций).

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

Что следует понимать под льготами по налогам и сборам?

Льготы по налогам и сборам - это преимущества, которые предоставляются отдельным категориям налогоплательщиков или плательщиков сборов по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов. Применение льгот является не обязанностью налогоплательщика, а правом, которым он может и не воспользоваться и исчислять налоги на общих основаниях. Если же налогоплательщик желает воспользоваться предоставляемыми ему законодательством о налогах и сборах льготами, ему необходимо выполнить все условия, которые установлены законодательством для их применения.

Налоговый кодекс РФ предусматривает следующие общие принципы предоставления налоговых льгот:

1) не допускается установление налоговых льгот в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала;

2) нормы законодательства о налогах и сборах, определяющие основания, порядок и условия применения налоговых льгот, не могут носить индивидуального характера. Реализация данного принципа призвана способствовать формированию равных условий для всех налогоплательщиков и препятствовать искусственному созданию "индивидуально облегченных" условий хозяйствования для конкретных налогоплательщиков;

3) налогоплательщик вправе отказаться от использования налоговой льготы либо приостановить ее использование на один или несколько налоговых периодов, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах;

4) законодательные (представительные) органы субъектов РФ вправе предусматривать налоговые льготы, основания и порядок их применения при установлении региональных налогов;

5) представительные органы муниципальных образований вправе предусматривать налоговые льготы, основания и порядок их применения при установлении местных налогов;

6) налоговые льготы могут быть предоставлены только и исключительно актами законодательства о налогах и сборах. На практике это означает, что налоговые льготы не могут быть предоставлены, например, законодательством об иностранных инвестициях, образовании, культуре и т.п.

Основными целями предоставления льгот по налогам и сборам могут являться:

реализация федеральных, региональных и местных программ и социально-экономических задач, отнесенных к числу приоритетных;

стимулирование использования финансовых ресурсов налогоплательщиков для расширения и обновления производств и технологий с целью увеличения объемов производства, выпуска конкурентоспособной продукции и создания новых рабочих мест;

повышение уровня социальной защиты населения;

обеспечение полноты и своевременности поступлений сумм налогов и сборов в бюджеты соответствующих уровней.

В каких формах могут предоставляться налоговые льготы?

Налогоплательщикам и плательщикам сборов могут предоставляться льготы по налогам и сборам в следующих формах:

необлагаемый минимум объекта налога (сбора);

изъятие из обложения определенных объектов налога (сбора);

освобождение от уплаты налога (сбора);

понижение налоговых ставок;

вычет из суммы налога (сбора), подлежащей к уплате;

иные предусмотренные законодательством о налогах и сборах.

Налогоплательщики (плательщики сборов) вправе:

1) использовать льготы по налогам и сборам на основании и в порядке, установленном законодательством о налогах и сборах;

2) отказаться от использования льгот по налогам и сборам либо приостановить их использование на один или несколько налоговых периодов, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах.

При использовании права на налоговые льготы налогоплательщик представляет в налоговый или финансовый орган сведения о сумме, на которую уменьшена величина платежа в результате использования льгот.

Каким образом могут определяться сроки уплаты налогов и сборов?

Срок уплаты налога и сбора относится к тем элементам налогообложения, без определения которых налог и сбор не могут считаться установленными. Сроки уплаты налогов и сборов применительно к конкретному налогу и сбору устанавливаются в специальной части НК РФ.

Налоговый кодекс РФ предусматривает несколько способов определения сроков уплаты налогов и сборов. Согласно ст. 57 НК РФ сроки могут определяться:

календарной датой;

истечением периода времени, исчисляемого годами, кварталами, месяцами и днями;

указанием на событие, которое должно наступить или произойти;

указанием на действие, которое должно быть совершено.

Как правило, срок уплаты налога (сбора) привязывается к моменту завершения соответствующего налогового периода или какой-то части налогового периода, то есть к моменту завершения отчетного периода, по итогам которого уплачиваются авансовые платежи.

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

Какие последствия наступают при нарушении налогоплательщиком сроков уплаты налогов и сборов?

Обязанность по уплате налога (сбора) должна быть выполнена в срок, установленный законодательством о налогах и сборах. Налогоплательщик вправе исполнить обязанность по уплате налога (сбора) досрочно.

Неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанности по уплате налога или сбора является основанием для направления налоговым органом налогоплательщику требования об уплате налога (сбора) в соответствии со ст. 69 НК РФ. В случае неуплаты или неполной уплаты налога в срок, установленный в требовании об уплате налога, налоговым органом производится принудительное взыскание налога в порядке, предусмотренном ст. ст. 46, 47 (для организации или индивидуального предпринимателя) и ст. 48 НК РФ (для физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем).

При уплате налога (сбора) в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки налогоплательщик уплачивает пени. Уплата пеней является мерой обеспечения полной уплаты налогов и сборов в бюджет, а не мерой ответственности за совершение налогового правонарушения. Именно поэтому сумма пеней уплачивается помимо собственно сумм налога (сбора), подлежащего уплате, и независимо от применения других обеспечительных мер и мер ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах.

Пеня начисляется за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности по уплате налога или сбора, начиная со следующего за установленным в законодательстве о налогах и сборах дня уплаты налога или сбора. Расчет пени производится умножением неуплаченной суммы налога и 1/300 ставки рефинансирования, определяемой ЦБ РФ, за каждый день просрочки.

Пени могут быть уплачены как одновременно с уплатой сумм налога (сбора), так и после уплаты этих сумм в полном объеме.

В каком порядке уплачиваются суммы налогов и сборов?

В соответствии с НК РФ налоги и сборы могут уплачиваться в наличной или безналичной форме. Анализ законодательства о налогах и сборах позволяет сделать вывод о том, что в наличной форме налог могут уплачивать только физические лица, тогда как юридические лица должны перечислять денежные средства в бюджет в безналичной форме.

На практике, если физическое лицо желает уплатить налог в наличной форме, требуемая сумма вносится им в кассу банка. Если же в той местности, где проживает физическое лицо, отсутствует отделение банка, то налоги и сборы могут быть уплачены через кассу местной администрации либо организацию федеральной почтовой связи.

Денежные средства, принятые местной администрацией от налогоплательщика в наличной форме, в течение пяти дней со дня их приема подлежат внесению в банк или организацию федеральной почтовой связи для их перечисления в бюджетную систему РФ на соответствующий счет Федерального казначейства. В случае если в связи со стихийным бедствием или обстоятельством непреодолимой силы денежные средства, принятые от налогоплательщика, не могут быть внесены в установленный срок в банк или организацию федеральной почтовой связи для их перечисления в бюджет, указанный срок продлевается до устранения таких обстоятельств.

Уплата налога по общему правилу производится разовой уплатой всей суммы, определяемой по итогам налогового периода. Также НК РФ может быть предусмотрена уплата налога несколькими частями (например, по итогам отчетного периода).

Если в соответствии с НК РФ предусматривается уплата в течение налогового периода предварительных платежей по налогу (авансовых платежей), то обязанность по уплате авансовых платежей признается исполненной в порядке, аналогичном для уплаты налога. В случае уплаты авансовых платежей с нарушением установленных сроков на сумму несвоевременно уплаченных авансовых платежей начисляются пени. Однако нарушение порядка исчисления и уплаты авансовых платежей не может рассматриваться в качестве основания для привлечения лица к налоговой ответственности.

Конкретный порядок уплаты налога (сбора) устанавливается применительно к каждому налогу (сбору) отдельно. Порядок уплаты федеральных налогов устанавливается НК РФ,

региональных и местных - соответственно законами субъектов РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований в соответствии с положениями НК РФ.

Что происходит с безнадежными долгами по налогам и сборам?

Если по причинам экономического, социального или юридического характера (например, смерть налогоплательщика, кроме случаев погашения задолженности по отдельным налогам за счет наследственного имущества; ликвидация организации-налогоплательщика, в том числе по причине банкротства) недоимку по налогам и сборам, пени и штрафы взыскать невозможно, такая недоимка списывается по правилам, установленным исполнительными органами соответствующего уровня:

Правительством РФ - по федеральным налогам и сборам;
исполнительными органами государственной власти субъектов РФ - по региональным налогам;

местными администрациями - по местным налогам.

Так, на федеральном уровне действует Постановление Правительства РФ от 12 февраля 2001 г. N 100 "О порядке признания безнадежными к взысканию и списания недоимки и задолженности по страховым взносам в государственные социальные внебюджетные фонды" <1>. В этом Постановлении установлен порядок:

<1> СЗ РФ. 2001. N 8. Ст. 752.

признания долгов по налогам и сборам безнадежными к взысканию;

собственно списания безнадежных к взысканию долгов по налогам и сборам.

Недоимка по налогам и сборам и задолженность по пеням и штрафам по федеральным налогам и сборам признаются безнадежными к взысканию и списываются в случае:

ликвидации организации;

признания банкротом индивидуального предпринимателя - в части задолженности, не погашенной по причине недостаточности имущества должника;

смерти или объявления судом умершим физического лица - по всем налогам и сборам, а в части поимущественных налогов - в размере, превышающем стоимость его наследственного имущества, либо в случае перехода наследства к государству.

Решение о признании безнадежной к взысканию и списании задолженности (кроме задолженности, образовавшейся в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ) принимается налоговым органом по месту учета налогоплательщика.

Решение о признании безнадежной к взысканию и списании задолженности, образовавшейся в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ, принимается:

1) ФТС России по представлению региональных таможенных управлений и таможен, непосредственно подчиненных ФТС России;

2) ФТС России по согласованию с Минфином России - если размер задолженности составляет более 20 млн. руб.

В этом же Постановлении органам исполнительной власти субъектов РФ и органам местного самоуправления рекомендовано решать вопросы признания безнадежными к взысканию и списания недоимки и задолженности по пеням и штрафам по региональным налогам аналогично порядку, определенному Правительством РФ.

Какие обязанности в области налогообложения возложены на банки?

Банки в налоговых отношениях, помимо обязанностей по уплате налогов в качестве налогоплательщиков и налоговых агентов, исполняют также специфические публично-правовые функции. Специфика публично-правовых функций банков обусловлена непосредственным участием банков во всех расчетных отношениях, осуществляемых в безналичной форме.

Одной из главных публично-правовых обязанностей банков в области налогообложения является обязанность по исполнению поручений на перечисление налогов и сборов в бюджетную систему РФ.

В соответствии со ст. 60 НК РФ банки обязаны исполнять поручение налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора) на перечисление налога или сбора в бюджетную систему РФ на соответствующий счет Федерального казначейства, а также инкассовое поручение налогового органа на перечисление налога или сбора в бюджетную систему РФ за счет денежных средств налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора).

Решение о взыскании недоимок по налогу (сбору), пеней и штрафа за счет денежных средств со счета организации или индивидуального предпринимателя принимается налоговым

органом не в отношении банка, а в отношении соответствующего налогоплательщика (налогового агента) или плательщика сбора, у которого есть в этом банке счет. Для банка основанием для списания и перечисления в бюджетную систему РФ сумм задолженности налогоплательщика служит расчетный документ - инкассовое поручение налогового органа. При этом банки, принимая от налоговых органов инкассовые поручения, проверяют лишь правильность их составления и не обязаны касаться вопросов правомерности вынесения самого решения налогового органа.

Поручение налогоплательщика или поручение налогового органа исполняется банком в течение одного операционного дня, следующего за днем получения такого поручения, если иное не предусмотрено НК РФ. При предъявлении физическим лицом поручения на перечисление налога в обособленное подразделение банка, не имеющее корреспондентского счета (субсчета), указанный срок продлевается на время доставки такого поручения организацией федеральной почтовой связи в обособленное подразделение банка, имеющее корреспондентский счет (субсчет), но не более чем на пять операционных дней.

При наличии денежных средств на счете налогоплательщика банки не вправе задерживать исполнение поручения налогоплательщика или налогового органа. При невозможности исполнения поручения налогоплательщика или налогового органа в установленный НК РФ срок в связи с недостаточностью или отсутствием денежных средств на корреспондентском счете банка, открытом в учреждении ЦБ РФ, банк обязан в течение дня, следующего за днем истечения установленного НК РФ срока исполнения поручения, сообщить о неисполнении (частичном исполнении) поручения налогоплательщика в налоговый орган по месту нахождения банка и налогоплательщику, а о неисполнении (частичном исполнении) поручения налогового органа - в налоговый орган, который направил это поручение, и в налоговый орган по месту нахождения банка (его обособленных подразделений).

За неисполнение или ненадлежащее исполнение указанных обязанностей банки несут ответственность, установленную ст. 133 и ст. 135 НК РФ. При этом применение мер налоговой ответственности не освобождает банк от обязанности перечислить в бюджетную систему РФ сумму налога (сбора). В случае неисполнения банком указанной обязанности в установленный срок к этому банку применяются меры по взысканию неперечисленных сумм налога (сбора) за счет денежных средств в порядке, предусмотренном ст. 46 НК РФ, а за счет иного имущества - в порядке, предусмотренном ст. 47 НК РФ.

Неоднократное нарушение указанных обязанностей в течение одного календарного года является основанием для обращения налогового органа в ЦБ РФ с ходатайством об аннулировании лицензии банка на осуществление банковской деятельности.

Аналогичные правила действуют и в отношении исполнения банком поручений местных администраций и организаций федеральной почтовой связи на перечисление в бюджетную систему РФ денежных средств, принятых от физических лиц - налогоплательщиков (налоговых агентов, плательщиков сборов).

Что следует понимать под изменением срока уплаты налога и сбора и в каких формах может осуществляться такое изменение?

Изменение срока уплаты налога и сбора - это перенос установленного срока уплаты налога и сбора на более поздний срок (п. 1 ст. 61 НК РФ).

Изменение срока уплаты налога и сбора не отменяет существующей и не создает новой обязанности по уплате налога и сбора. Изменены могут быть любые сроки, в том числе сроки уплаты авансовых платежей. Причем срок уплаты налога может быть изменен в отношении как всей подлежащей уплате суммы налога, так и определенной ее части.

Изменение срока уплаты налога или сбора может осуществляться в следующих формах:

- отсрочка;
- рассрочка;
- инвестиционный налоговый кредит.

Отсрочка и рассрочка - наиболее простые формы изменения срока уплаты налога или сбора по сравнению с инвестиционным налоговым кредитом.

Отсрочка предполагает изменение срока уплаты налога или сбора на срок не более одного года с одновременной уплатой налогоплательщиком всей суммы задолженности по истечении срока, на который предоставлена отсрочка.

Рассрочка предполагает изменение срока уплаты налога или сбора на срок не более одного года с поэтапной уплатой налогоплательщиком суммы задолженности в течение периода, на который предоставлена рассрочка.

Отсрочка или рассрочка по уплате федеральных налогов (сборов) в части, зачисляемой в федеральный бюджет, на срок более одного года, но не превышающий три года, может быть в исключительных случаях предоставлена по решению Правительства РФ.

Отсрочка или рассрочка по уплате налога (сбора) могут быть предоставлены заинтересованному лицу при наличии хотя бы одного из следующих оснований:

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

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

3) угрозы банкротства этого лица в случае единовременной выплаты им налога (сбора), утверждения арбитражным судом мирового соглашения либо графика погашения задолженности в ходе процедуры финансового оздоровления;

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

5) если производство и (или) реализация товаров, работ или услуг лицом носит сезонный характер. Перечень отраслей и видов деятельности, имеющих сезонный характер, утверждается Правительством РФ.

Особые основания предоставления отсрочки или рассрочки предусмотрены Таможенным кодексом РФ в отношении налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ. В частности, в ст. 334 ТК РФ в качестве оснований для предоставления отсрочки или рассрочки уплаты таможенных платежей названы такие специфические основания, как быстрая порча товаров, перемещаемых через таможенную границу, и осуществление лицом поставок по межправительственным соглашениям.

Как видно, оба основания тесно связаны с внешнеторговой деятельностью. Так, предоставление отсрочки или рассрочки по уплате таможенных платежей в отношении товаров, подвергающихся быстрой порче, может существенно сократить время на осуществление таможенных процедур, что, в свою очередь, имеет существенное значение для торговли скоропортящимися товарами. А предоставление отсрочки или рассрочки в связи с осуществлением лицом поставок по межправительственным соглашениям призвано создать благоприятный правовой режим для участников внешнеторговой деятельности, функционирующих в рамках межправительственных соглашений.

Однако важно отметить, что наряду с основаниями изменения сроков уплаты таможенных платежей ТК РФ закрепляет в ст. 335 также обстоятельства, исключающие предоставление отсрочки или рассрочки:

в отношении лица возбуждено уголовное дело по признакам преступления, связанного с нарушением таможенного законодательства;

в отношении лица возбуждена процедура банкротства.

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

В зависимости от конкретного основания предоставления отсрочки или рассрочки решается вопрос о начислении процентов на сумму задолженности, по которой предоставлена отсрочка или рассрочка. Проценты начисляются в размере 1/2 ставки рефинансирования ЦБ РФ, действовавшей за период отсрочки или рассрочки. При этом не начисляются проценты, если отсрочка или рассрочка предоставлена в связи с причинением ущерба в результате действия обстоятельств непреодолимой силы, а также в связи с задержкой финансирования из бюджета или оплаты выполненного государственного заказа.

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

Инвестиционный налоговый кредит предполагает такое изменение срока уплаты налога, при котором организации предоставляется возможность в течение определенного срока и в определенных пределах уменьшать платежи по налогу с последующей поэтапной уплатой суммы кредита и начисленных процентов. Уменьшение производится по каждому платежу за каждый отчетный период до тех пор, пока общая сумма таких уменьшений (накопленная сумма кредита) не станет равной сумме кредита, предусмотренной соответствующим договором. При этом уплата налога может быть перенесена на значительный срок - на период от одного до пяти лет.

Инвестиционный налоговый кредит может быть предоставлен организации-налогоплательщику при наличии одного из следующих оснований:

1) проведение этой организацией научно-исследовательских или опытно-конструкторских работ либо технического перевооружения собственного производства, в том числе направленного на создание рабочих мест для инвалидов или защиту окружающей среды от загрязнения промышленными отходами;

2) осуществление этой организацией внедренческой или инновационной деятельности, в том числе создание новых или совершенствование применяемых технологий, создание новых видов сырья или материалов;

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

В отличие от отсрочки и рассрочки, инвестиционный налоговый кредит может быть предоставлен только по одному из федеральных налогов - налогу на прибыль (доход) организации. Что касается региональных и местных налогов, то здесь в НК РФ ограничений не содержится, и инвестиционный налоговый кредит может быть предоставлен по любому из них. Причем законодательным органам государственной власти субъектов РФ и представительным органам местного самоуправления дано право расширить перечень оснований, по которым может быть предоставлен инвестиционный налоговый кредит в части соответственно региональных и местных налогов.

Еще одна важная особенность инвестиционного налогового кредита - это обязательное начисление процентов на сумму кредита независимо от того, по какому основанию он предоставлен. Проценты на сумму кредита устанавливаются в размере не менее 1/2, но и не более 3/4 ставки рефинансирования ЦБ РФ.

Любое изменение срока уплаты налога (сбора), будь то отсрочка, рассрочка или же инвестиционный налоговый кредит, может производиться только под залог имущества либо при наличии поручительства.

Какие органы уполномочены принимать решения об изменении сроков уплаты налогов и сборов?

Компетенция уполномоченных органов по принятию решений об изменении сроков уплаты налогов и сборов распределяется в зависимости от вида налога и сбора.

По общему правилу решения об изменении сроков уплаты налогов и сборов принимаются:

по федеральным налогам и сборам - ФНС России;

по региональным и местным налогам - налоговым органом по месту нахождения (жительства) заинтересованного лица по согласованию с соответствующими финансовыми органами субъектов РФ, муниципальных образований.

Особый порядок принятия решения об изменении сроков уплаты предусматривается для некоторых федеральных налогов и сборов:

1) налоги, подлежащие уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ.

Речь идет о налоговой составляющей таможенных платежей - таможенной пошлине, а также о налоге на добавленную стоимость и акцизах, взимаемых при ввозе товаров на таможенную территорию РФ (ст. 318 ТК РФ).

В отношении указанных федеральных налогов решение об изменении сроков уплаты принимают ФТС России и уполномоченные им таможенные органы;

2) государственная пошлина.

Порядок изменения сроков уплаты государственной пошлины установлен гл. 25.3 части второй НК РФ. В соответствии со ст. 333.41 отсрочка или рассрочка уплаты государственной пошлины предоставляется по ходатайству заинтересованного лица на срок до шести месяцев. При этом на сумму государственной пошлины, в отношении которой предоставлена отсрочка или рассрочка, проценты не начисляются в течение всего срока, на который предоставлена отсрочка или рассрочка;

3) единый социальный налог.

Решения об изменении сроков уплаты единого социального налога принимаются ФНС России по согласованию с органами соответствующих государственных внебюджетных фондов (Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования).

Также особый порядок принятия решения об изменении сроков уплаты предусматривается в отношении тех федеральных и региональных налогов, которые подлежат зачислению в бюджеты различных уровней.

Так, если федеральные налоги и сборы подлежат зачислению в федеральный бюджет и (или) бюджеты субъектов РФ, местные бюджеты, то решения об изменении сроков уплаты таких налогов и сборов принимает ФНС России, при этом в части сумм, подлежащих зачислению в региональный и местный бюджеты, - по согласованию с финансовыми органами соответствующих субъектов РФ, муниципальных образований.

Если региональные налоги подлежат зачислению в бюджеты субъектов РФ и (или) местные бюджеты, решения об изменении сроков уплаты таких налогов принимают налоговые органы по месту нахождения (жительства) заинтересованных лиц, при этом в части сумм, подлежащих зачислению:

в бюджеты субъектов РФ - по согласованию с финансовыми органами соответствующих субъектов РФ;

в местные бюджеты - по согласованию с финансовыми органами соответствующих муниципальных образований.

При каких обстоятельствах изменение срока уплаты налога и сбора невозможно?

В соответствии со ст. 62 НК РФ решение об изменении срока уплаты налога не выносится, а вынесенное решение отменяется, если на момент вынесения такого решения в отношении заинтересованного лица:

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

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

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

Следует отметить, что обстоятельства, указанные в п. 3, являются юридически неопределенными. Поэтому при возникновении спора уполномоченный орган, ссылающийся на такие обстоятельства, как на мотив отказа в изменении срока уплаты налога, должен доказать факт их наступления.

Законодатель наделяет заинтересованное лицо правом обжалования решения об отказе в изменении срока уплаты налога и сбора или об отмене ранее вынесенного решения.

Что такое требование об уплате налога?

Требование об уплате налога - это письменное извещение налогоплательщика о неуплаченной сумме налога и об обязанности уплатить неуплаченную сумму налога, а также соответствующие пени (п. 1 ст. 69 НК РФ).

Необходимым условием направления налогоплательщику требования об уплате налога является наличие у него недоимки, под которой понимается сумма налога или сбора, не уплаченная в установленный законодательством о налогах и сборах срок (абз. 14 п. 2 ст. 11 НК РФ). Недоимка также может образоваться и в результате неправильного исчисления налога (в том числе и умышленного). Однако требование об уплате налога направляется налогоплательщику независимо от привлечения его к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах, а также уголовной или административной ответственности.

Требование об уплате налога должно удовлетворять ряду обязательных условий. В настоящее время форма и содержание требования об уплате налога определяются п. п. 4, 5 ст. 69 НК РФ. Форма требования утверждена Приказом ФНС России от 1 декабря 2006 г. N САЭ-3-19/825@ <1>. В соответствии с приложениями 1 и 2 к этому Приказу требование об уплате налога должно содержать:

<1> См.: Приказ ФНС России от 1 декабря 2006 г. N САЭ-3-19/825@ "Об утверждении форм требования об уплате налога, сбора, пени, штрафа, документа о выявлении недоимки у налогоплательщика (плательщика сборов) или налогового агента, а также документов, используемых налоговыми органами при применении обеспечительных мер и мер принудительного взыскания задолженности по обязательным платежам в бюджетную систему Российской Федерации" // Российская газета. 2006. N 289.

подробные сведения об основаниях взимания налога (сбора) и пеней со ссылкой на положения законодательства о налогах и сборах, устанавливающие обязанность налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора) уплатить налог (сбор) и пени;

реквизиты решения налогового органа, вынесенного по результатам налоговой проверки;

сведения о сумме задолженности по налогу (сбору) и размере пеней, выявленных на момент направления требования;

сведения о сроке исполнения требования;

сведения о мерах по обеспечению исполнения обязанности по уплате налога (сбора) и пеней и мерах по принудительному взысканию налога (сбора) и пеней, которые будут применены в случае неисполнения требования до установленного срока.

Отсутствие в требовании об уплате налога обязательных реквизитов может послужить поводом для оспаривания его налогоплательщиком. При этом необходимо учитывать, что несоответствие указанного требования по форме и содержанию нормам НК РФ само по себе еще не является безусловным основанием для признания его недействительным. Иными словами, вышестоящий налоговый орган или суд, рассматривающие жалобу налогоплательщика, должны

оценить характер допущенных нарушений и их влияние на законность и обоснованность направленного налогоплательщику требования <1>. Недействительным требование об уплате налога (сбора), пеней и штрафа может быть признано только в том случае, если нарушения, допущенные при его составлении, являются существенными <2>; по одним лишь формальным основаниям указанное требование не может быть признано недействительным <3>.

<1> См., например: Постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 31 июля 2006 г. N Ф04-4862/2006(25046-А45-40) по делу N А45-224/06-49/13; от 16 ноября 2006 г. N Ф04-6992/2006(27632-А45-43) по делу N А45-9453/06-14/347; от 17 января 2007 г. N Ф04-8772/2006(29893-А46-33) по делу N А46-3277/2006.

<2> Постановления ФАС Поволжского округа от 21 июня 2006 г. N А55-9571/05-22; ФАС Северо-Кавказского округа от 27 июня 2006 г. N Ф08-2622/2006-1108А по делу N А32-21730/2005-34/736.

<3> См., например: Постановления ФАС Поволжского округа от 20 апреля 2006 г. по делу N А12-28779/2005-С29; ФАС Волго-Вятского округа от 26 апреля 2006 г. по делу N А79-7258/2005; ФАС Дальневосточного округа от 25 мая 2006 г. N Ф03-А37/06-2/1495 по делу N А37-4616/05-7/9.

Каковы сроки направления требования об уплате налога и сбора?

Обязательное условие и предпосылка направления требования об уплате налога и сбора - наличие недоимки по какому-либо налогу или сбору. Недоимка по налогу (сбору) должна быть выявлена, а затем в установленном порядке зафиксирована налоговым органом, так как именно с этого момента начинает течь срок для направления требования об уплате налога или сбора.

По общему правилу требование об уплате налога (сбора) должно быть направлено налогоплательщику в течение трех месяцев со дня выявления недоимки по налогу или сбору (абз. 1 п. 1 ст. 70 НК РФ). Однако при выявлении недоимки в результате налоговой проверки срок для направления требования об уплате налога (сбора) равняется десяти дням с даты вступления в силу соответствующего решения налогового органа (п. 2 ст. 70 НК РФ).

Требование об уплате налога направляется налогоплательщику тем налоговым органом, в котором налогоплательщик состоит на учете (п. 5 ст. 69 НК РФ). При этом требование может быть передано руководителю организации (ее законному или уполномоченному представителю) или физическому лицу (его законному или уполномоченному представителю) лично под расписку либо иным способом, подтверждающим факт и дату получения этого требования. Вручение требования главному бухгалтеру организации также признается надлежащим способом вручения данного документа налогоплательщику (налоговому агенту, плательщику сборов) <1>.

<1> Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 30 августа 2006 г. по делу N А43-5201/2006-30-170.

Если же должник (его представители) уклоняется от получения требования, оно направляется по почте заказным письмом и считается полученным по истечении шести дней с даты направления заказного письма (п. 6 ст. 69 НК РФ). При этом в силу прямого указания закона соответствующая налоговая процедура признается соблюденной независимо от фактического получения налогоплательщиком либо его представителем требования об уплате налога, направленного заказным письмом <1>.

<1> См. пункт 18 Постановления ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. N 5 "О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации" // Вестник ВАС РФ. 2001. N 7.

Если налоговый орган пропустил срок направления требования об уплате налога, это не влечет изменения порядка исчисления срока на принудительное взыскание налога и пеней.

В то же время следует отметить, что НК РФ не разделяет понятий "дата вынесения требования" и "дата отправления требования" (фактическое доведение его до сведения налогоплательщика). Подразумевается, что требование отправляется после его вынесения. Но не названы правовые последствия направления требования в срок, исключающий возможность его своевременного получения налогоплательщиком. Анализ норм НК РФ позволяет сделать вывод о том, что требование об уплате налога должно быть вынесено в пределах сроков, предусмотренных ст. 70 НК РФ, и направлено налогоплательщику непосредственно после его вынесения, чтобы предположение о добровольной уплате налога в установленный срок было реальным <1>.

<1> Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 8 февраля 2006 г. по делу N Ф08-165/2006-88А.

Каков срок исполнения требования об уплате налога и сбора?

По общему правилу требование об уплате налога (сбора) должно быть исполнено налогоплательщиком в течение десяти календарных дней с даты его получения (п. 4 ст. 69 НК РФ). Однако в самом требовании может быть указан и более продолжительный срок.

При исчислении срока для исполнения требования об уплате налога (сбора) необходимо учитывать, что в соответствии с п. 2 ст. 6.1 НК РФ течение срока начинается на следующий день после календарной даты или наступления события (совершения действия), которым определено его начало. Поэтому срок для исполнения требования об уплате налога (сбора) начинает течь на следующий день после получения должником указанного требования либо, в случае если требование было направлено заказным письмом, на седьмой день после направления заказного письма. В случае же, когда последний день срока, установленного для исполнения соответствующего требования, приходится на нерабочий день, днем окончания срока считается ближайший следующий за ним рабочий день (п. 7 ст. 6.1 НК РФ).

По общему правилу действие, для совершения которого установлен срок, может быть выполнено до 24 часов последнего дня срока (абз. 1 п. 8 ст. 6.1 НК РФ). Однако в нашем случае данное правило не работает. Требование об уплате налога исполняется путем перечисления налогоплательщиком соответствующих сумм на указанные в данном требовании коды бюджетной классификации. Поэтому срок для исполнения этого требования истекает в тот час, когда в банках, через которые возможно перечисление денежных средств на счета Федерального казначейства, по правилам внутреннего распорядка прекращаются соответствующие операции. Данная норма отсутствует в НК РФ, однако в качестве примера можно привести положение п. 1 ст. 194 ГК РФ, в котором указано, что если действие должно быть совершено в организации, то срок истекает в тот час, когда в этой организации по установленным правилам прекращаются соответствующие операции.

Также необходимо отметить, что в соответствии с НК РФ срок для исполнения требования об уплате налога (сбора) является пресекательным и восстановлению не подлежит.

Если обязанность налогоплательщика (налогового агента) или плательщика сборов по уплате налога или сбора изменилась после направления требования об уплате налога (сбора), налоговая инспекция обязана отозвать у налогоплательщика (налогового агента, плательщика сборов) первоначальное требование и направить ему уточненное требование (ст. 71 НК РФ). Срок для исполнения требования в таком случае начинает течь со дня, следующего за днем направления уточненного требования.

На основании выставленного налоговым органом требования налогоплательщик (налоговый агент, плательщик сборов) обязан уплатить соответствующую сумму налога или сбора, а также пеней. Неисполнение в установленный срок указанного требования является основанием для применения налоговым органом обеспечительных мер и мер принудительного взыскания налога (сбора) и пеней. Однако нарушение прав налогоплательщика при направлении требования об уплате налога является основанием для признания незаконными всех последующих решений и действий налогового органа по принудительному взысканию недостающих сумм <1>.

<1> Постановления ФАС Поволжского округа от 20 июля 2006 г. по делу N А55-29199/05-3; ФАС Восточно-Сибирского округа от 4 октября 2006 г. N А58-1474/06-Ф02-5157/06-С1 по делу N А58-1474/06.

Какие существуют способы обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов?

Налоговый кодекс РФ в п. 1 ст. 72 закрепляет исчерпывающий перечень способов исполнения обязанности по уплате налогов и сборов, в который входят:

залог имущества;

поручительство;

пеня;

приостановление операций по счетам в банке;

наложение ареста на имущество налогоплательщика.

Применение иных мер обеспечения не допускается.

Залог как способ обеспечения исполнения обязанности
по уплате налогов и сборов

Прежде всего следует отметить, что залог может быть применен в качестве способа обеспечения только при изменении срока уплаты налога (сбора). Во всех иных случаях исполнение обязанности по уплате налогов и сборов не может быть обеспечено залогом.

Институт залога подробно разработан в рамках гражданского права, поэтому НК РФ ориентируется лишь на нормы гражданского законодательства с учетом особенностей налоговых правоотношений. Кроме ст. 73 НК РФ и общих норм, регулирующих залоговые отношения (§ 3 гл. 23 ГК РФ), существует также ряд нормативных правовых актов, специально посвященных вопросам залога имущества. К ним относятся Закон РФ от 29 мая 1992 г. N 2872-1 "О залоге" <1>, нормы которого действуют в части, не противоречащей ГК РФ, Федеральный закон от 16 июля 1998 г. N 102-ФЗ "Об ипотеке (залоге недвижимости)" <2> и иные правовые акты.

<1> Российская газета. 1992. N 129.

<2> СЗ РФ. 1998. N 29. Ст. 3400.

В силу залога налоговый орган (залогодержатель) имеет преимущественное право получить удовлетворение из стоимости заложенного имущества перед другими кредиторами, за изъятиями, установленными законом.

В налоговых отношениях основанием возникновения залога является договор, который может быть заключен между залогодателем и налоговым органом (залогодержателем), если в отношении налогоплательщика (плательщика сбора) принято решение об изменении срока уплаты налога (сбора). В зависимости от того, кто является залогодателем, договоры залога делятся на основные и поддерживающие. В первом типе договора залогодателем является сам налогоплательщик или плательщик сбора; во втором - третье лицо, которое не несет ответственности по уплате налога или сбора, но поддерживает налогоплательщика (плательщика сбора), предоставляя имущество для залога. Во втором случае залогодатель не обязан уплачивать саму сумму налога (сбора) за налогоплательщика, а несет ответственность лишь в пределах стоимости заложенного имущества.

Согласно п. 1 ст. 335 ГК РФ залогодателем может быть как юридическое, так и физическое лицо, достигшее возраста 18 лет. Несовершеннолетние в возрасте от 14 до 18 лет могут закладывать свое имущество только с согласия законных представителей (п. 1 ст. 26 ГК РФ). Вещь, переданная в залог, должна принадлежать залогодателю на праве собственности либо на праве хозяйственного ведения (п. 2 ст. 335 ГК РФ). О субъекте права оперативного управления ГК РФ умалчивает, что, однако, противоречит более общим нормам гражданского права.

Так, в п. 1 ст. 297 ГК РФ указано, что казенное предприятие вправе отчуждать или иным образом распоряжаться закрепленным за ним имуществом. Такое распоряжение может включать в себя и заключение договора залога. Совершается оно только с согласия собственника, но стороной в договоре залога является само казенное предприятие, а не собственник закрепленного за ним имущества.

Похожая ситуация складывается и в отношении учреждения. В пункте 2 ст. 298 ГК РФ указано, что если в соответствии с учредительными документами учреждению предоставлено право осуществлять приносящую доходы деятельность, то доходы, полученные от такой деятельности, и приобретенное за счет этих доходов имущество поступают в самостоятельное распоряжение учреждения и учитываются на отдельном балансе. Отсюда следует, что такое имущество может быть и предметом залога. Однако важно учитывать, что согласно абз. 2 п. 1 ст. 298 ГК РФ автономное учреждение не вправе распоряжаться без согласия собственника недвижимым имуществом, а также особо ценным движимым имуществом, закрепленным за ним собственником или приобретенным за счет средств, выделенных ему на приобретение такого имущества. А согласно абз. 1 п. 1 ст. 298 ГК РФ частное или бюджетное учреждение не вправе отчуждать либо иным способом распоряжаться имуществом, закрепленным за ним собственником или приобретенным этим учреждением за счет средств, выделенных ему собственником на приобретение такого имущества. Таким образом, в последнем случае учреждение не вправе быть стороной в договоре даже и при наличии согласия собственника.

Предметом залога может быть имущество, в отношении которого может быть установлен залог по гражданскому законодательству РФ, кроме единственного исключения: предметом залога в налоговых отношениях не может быть предмет залога по другому договору (п. 4 ст. 73 НК РФ). Замена предмета залога допускается только с согласия налогового органа (залогодержателя), если законом или договором не предусмотрено иное. Если предмет залога погиб, поврежден либо право собственности или право хозяйственного ведения на него прекращено по основаниям, установленным законом, залогодатель вправе в разумный срок восстановить предмет залога или заменить его другим равноценным имуществом (если в договоре не предусмотрено иное).

Заложенное имущество может оставаться у залогодателя либо передаваться за счет средств залогодателя налоговому органу (залогодержателю) с возложением на последнего обязанности по обеспечению сохранности заложенного имущества (п. 5 ст. 73 НК РФ). При этом

согласно п. 1 ст. 346 ГК РФ залогодатель, если иное не предусмотрено договором и не вытекает из существа залога, вправе пользоваться предметом залога в соответствии с его назначением, в частности, извлекать из него плоды и доходы. Распоряжение же предметом залога, в том числе и совершение сделок, направленных на погашение задолженности по налогам и сборам, возможно только с согласия залогодержателя - налогового органа (п. 6 ст. 73 НК РФ).

В случае неисполнения налогоплательщиком или плательщиком сбора обязанности по уплате причитающихся сумм налога или сбора и соответствующих пеней налоговый орган осуществляет исполнение этой обязанности за счет стоимости заложенного имущества в порядке, установленном гражданским законодательством РФ (п. 3 ст. 73 НК РФ).

Поручительство как способ обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов

Поручительство, так же как и залог имущества, может быть применено в качестве способа обеспечения только при изменении срока уплаты налога (сбора). Во всех иных случаях исполнение обязанности по уплате налогов и сборов не может быть обеспечено поручительством.

Институт поручительства подробно разработан в рамках гражданского права, поэтому НК РФ ориентируется лишь на нормы гражданского законодательства с учетом особенностей налоговых правоотношений. Поручительство оформляется в соответствии с ГК РФ договором между налоговым органом и поручителем. В силу договора поручительства поручитель обязывается перед налоговыми органами исполнить в полном объеме обязанность налогоплательщика по уплате налогов, если последний не уплатит в установленный срок причитающиеся суммы налога и соответствующих пеней (п. 2 ст. 74 НК РФ). Данное определение понятия "поручительство" в целом соответствует определению, содержащемуся в ст. 361 ГК РФ. Основное отличие состоит в том, что ГК РФ допускает возможность использования института поручительства и за частичное исполнение обязательства.

Поручителем может быть как физическое, так и юридическое лицо. Причем по одной обязанности по уплате налога допускается одновременное участие нескольких поручителей (п. 5 ст. 74 НК РФ).

По остальным содержательным и формальным моментам поручительства вступают в регулирование нормы гражданского законодательства.

Согласно ст. 362 ГК РФ договор поручительства должен быть совершен в письменной форме. Несоблюдение письменной формы влечет недействительность договора поручительства. В то же время в ст. 74 НК РФ вопрос о том, с каким налоговым органом заключается договор поручительства, прямо не прописан. В соответствии с первоначальной редакцией ст. 74 НК РФ договор поручительства подлежал регистрации в налоговом органе по месту учета налогоплательщика или иного обязанного лица в течение трех рабочих дней со дня его заключения. Федеральным законом от 9 июля 1999 г. N 154-ФЗ "О внесении изменений и дополнений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации" <1> данное положение было отменено. То есть была отменена лишь необходимость регистрации договора поручительства, но порядок его заключения от этого не изменился, и поэтому заключать его следует с налоговым органом по месту учета налогоплательщика или плательщика сбора.

<1> СЗ РФ. 1999. N 28. Ст. 3487.

В случае неисполнения или ненадлежащего исполнения обеспеченной поручительством налоговой обязанности ответственность налогоплательщика и поручителя возникает одновременно. В отличие от ГК РФ, допускающего возможность установления субсидиарной ответственности поручителя, ст. 74 НК РФ предусматривает солидарную ответственность поручителя и налогоплательщика.

При неисполнении поручителем своей обязанности по договору поручительства принудительное взыскание налога (сбора) и пеней с поручителя производится налоговым органом исключительно в судебном порядке (п. 3 ст. 74 НК РФ). При исполнении поручителем налоговой обязанности налогоплательщика у поручителя возникает право требовать от налогоплательщика не только уплаченных сумм, но и процентов по этим суммам, а также возмещения убытков, понесенных в связи с исполнением обязанности налогоплательщика (п. 4 ст. 74 НК РФ).

Пеня как способ обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов

В российском законодательстве понятие "пеня" используется в нескольких значениях. Гражданский кодекс РФ понимает под пеней разновидность неустойки, при которой сумма неустойки возрастает пропорционально сроку задолженности. Пеня в гражданском праве

выступает в качестве длящейся неустойки, которая подлежит взысканию за каждый день просрочки обязательства, не исполненного в установленный срок. Налоговый кодекс признает пеню в качестве одного из способов обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов.

В соответствии с п. 1 ст. 75 НК РФ пеня - это денежная сумма, которую налогоплательщик должен выплатить в случае нарушения срока уплаты налогов (сборов), в том числе налогов, уплачиваемых в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ (п. 1 ст. 75 НК РФ).

Важно отметить, что сумма соответствующих пеней уплачивается помимо причитающейся к уплате суммы недоимки по налогу (сбору) и независимо от применения других мер обеспечения исполнения обязанности по уплате налога или сбора, а также мер ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах.

Сравнение гражданского и налогового законодательства позволяет выделить следующие общие черты, характеризующие общеправовое понятие "пеня":

1) пеня - это денежная сумма;

2) основанием уплаты пени служит пропуск срока, установленного для исполнения имущественной обязанности;

3) целью взыскания пени является обеспечение исполнения имущественных обязанностей.

Сумма пени начисляется за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности по уплате налога или сбора, начиная со следующего за установленным законодательством о налогах и сборах дня уплаты налога или сбора (п. 3 ст. 75 НК РФ). Расчет пени производится умножением неуплаченной суммы налога (сбора) и 1/300 ставки рефинансирования, определяемой ЦБ РФ, за каждый день просрочки. Вопрос о возможности уменьшения пени судом при несоразмерности сумм недоимки и суммы начисленной пени был предметом обсуждения Высшего Арбитражного Суда РФ. Как указал ВАС РФ в Постановлении от 5 апреля 2000 г., суд может уменьшить размер пени ввиду ее несоразмерности сумме недоимки, так как прямого запрета на это законодательство о налогах и сборах не содержит, а следовательно, к налоговым отношениям применимы по аналогии нормы, регулирующие сходные отношения в гражданском праве (ч. 1 ст. 333 ГК РФ).

Налоговый кодекс РФ в ст. 75 предусмотрел два случая, когда при фактической недоимке пеня не начисляется.

Во-первых, пеня не начисляется на сумму недоимки, которую налогоплательщик не мог погасить в силу того, что по решению налогового органа или суда были приостановлены операции налогоплательщика в банке или наложен арест на имущество налогоплательщика (абз. 2 п. 3 ст. 75 НК РФ).

Во-вторых, не начисляются пени на сумму недоимки, которая образовалась у налогоплательщика в результате выполнения им письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты налога или по иным вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти в пределах его компетенции. Указанные обстоятельства устанавливаются при наличии соответствующего документа этого органа, по смыслу и содержанию относящегося к налоговым (отчетным) периодам, по которым образовалась недоимка, независимо от даты издания такого документа. При этом важно учитывать, что данное положение не применяется в том случае, если письменные разъяснения уполномоченного органа были основаны на неполной или недостоверной информации (п. 8 ст. 75 НК РФ).

Пени уплачиваются одновременно с уплатой сумм налога или сбора либо после уплаты таких сумм в полном размере. При неисполнении налогоплательщиком обязанности по уплате пеней они могут быть взысканы принудительно в порядке, аналогичном порядку взыскания налогов и сборов. Отдельно следует отметить, что уплата реальной задолженности по пене, по которой истек срок для принудительного взыскания, не нарушает прав налогоплательщика <1>.

<1> Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 3 мая 2006 г. N Ф08-1336/2006-721А.

Приостановление операций по счетам в банке
как способ обеспечения исполнения обязанности
по уплате налогов и сборов

Приостановление операций по счету представляет собой прекращение банком всех расходных операций по данному счету в пределах суммы, указанной в постановлении налогового органа о приостановлении операций по счету (абз. 3 п. 2 ст. 76 НК РФ).

Приостановление операций по счету как способ обеспечения исполнения обязанности по уплате налога (сбора) возможно только в строго определенных случаях и при соблюдении строго определенных условий, установленных в ст. 76 НК РФ.

Приостановление операций по счетам в банке применяется только в двух случаях:

в целях обеспечения решения о взыскании налога (сбора), а также пеней и штрафа за счет денежных средств на счетах налогоплательщика в банке, вынесенного в порядке ст. 46 НК РФ; в случае непредставления налогоплательщиком налоговой декларации.

Приостановление операций по счетам в банке может быть применено только в отношении организаций и индивидуальных предпринимателей, являющихся налогоплательщиками (налоговыми агентами, плательщиками сбора), а также в отношении нотариусов, занимающихся частной практикой, и адвокатов, учредивших адвокатские кабинеты, - налогоплательщиков или налоговых агентов.

По своей правовой природе приостановление операций по счету означает прекращение банком всех расходных операций по этому счету. Однако, если данный способ применяется для обеспечения исполнения решения о взыскании недоимки и пеней, вынесенного в соответствии со ст. 46 НК РФ, приостановление операций по счету означает прекращение банком расходных операций по этому счету только в пределах суммы, указанной в решении налогового органа (абз. 3 п. 2 ст. 76 НК РФ). Иными словами, если сумма на счете превышает сумму задолженности, то этот "остаток" налогоплательщик может использовать свободно, по своему усмотрению <1>. Также без ограничений могут осуществляться и любые операции налогоплательщика по зачислению денежных средств на соответствующий счет.

<1> Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 22 августа 2005 г. N А11-13537/2004-К2-Е-11965.

Напротив, согласно абз. 3 п. 2 ст. 76 НК РФ банк не вправе выполнять какие бы то ни было распоряжения клиента-налогоплательщика о перечислении и выдаче соответствующих сумм со счета и проведении других расходных операций по счету, за исключением:

платежей, очередность исполнения которых в соответствии с гражданским законодательством РФ предшествует исполнению обязанности по уплате налогов (сборов); операций по списанию денежных средств в счет уплаты налогов (авансовых платежей), сборов, соответствующих пеней и штрафов и по их перечислению в бюджетную систему РФ.

Налоговые органы вправе приостанавливать операции по нескольким счетам налогоплательщика. Однако, если налоговый орган принимает решение о приостановлении одновременно по нескольким счетам, сумма денежных средств на которых (на всех вместе или на каждом в отдельности) превышает сумму обеспечиваемого требования об уплате налога (сбора) и пеней, налогоплательщик вправе подать в налоговый орган заявление об отмене приостановления по своим счетам (п. 9 ст. 76 НК РФ). В течение двух дней со дня получения этого заявления налоговый орган обязан принять решение об отмене приостановления операций по счетам налогоплательщика в банке в части превышения суммы денежных средств, указанной в решении о приостановлении операций по счетам налогоплательщика в банке.

Решение о приостановлении операций по счетам в банке принимается руководителем (заместителем руководителя) налогового органа, в котором налогоплательщик состоит на учете, в форме, утвержденной в приложении 4 к Приказу ФНС России от 1 декабря 2006 г. N САЭ-3-19/825@.

При этом решение о приостановлении операций по счету не может быть вынесено ранее вынесения решения о взыскании недоимки и пеней за счет денежных средств на счетах организации или индивидуального предпринимателя в банке (абз. 1, 2 п. 2 ст. 76 НК РФ). А в случае непредставления налогоплательщиком налоговой декларации решение о приостановлении операций по счету в банке может быть вынесено только в течение десяти дней по истечении установленного срока представления декларации (абз. 1 п. 3 ст. 76 НК РФ).

Решение о приостановлении операций по счетам в банке передается налоговым органом в банк на бумажном носителе или в электронном виде. Форма и порядок направления в банк указанных решений на бумажном носителе устанавливаются ФНС России.

Копия указанного решения передается налогоплательщику-организации под расписку или заказным письмом с уведомлением о вручении.

Решение о приостановлении операций по счету в банке действует с момента получения банком указанного решения и до его отмены. Моментом получения банком решения налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика, направленного в банк на бумажном носителе, являются:

для решения, направленного в банк заказным письмом, - дата и время, указанные в уведомлении о вручении;

для решения, врученного под расписку представителю банка, - дата и время, указанные в отметке о принятии решения.

Дата и время получения банком решения о приостановлении операций по счетам при отправлении этого решения в электронном виде определяются в порядке, установленном ЦБ РФ по согласованию с ФНС России.

Решение налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика подлежит безусловному исполнению банком (п. 6 ст. 76 НК РФ). Безусловность исполнения в данном случае означает обязанность банка воздерживаться от исполнения любых платежных документов, на основании которых могут быть осуществлены расходные операции по соответствующему счету, в пределах суммы задолженности, указанной в решении налогового органа. Банк не может выдвигать какие бы то ни было возражения против исполнения указанного решения, основанные на его отношениях с владельцем счета (налогоплательщиком) <1>, а также не обязан проверять на соответствие законодательству РФ основания вынесения такого решения и не имеет законных оснований для его оспаривания в суде <2>.

<1> Постановление ФАС Поволжского округа от 28 февраля 2002 г. по делу N А49-5419/01-129А/19.

<2> Постановления ФАС Уральского округа от 12 мая 2003 г. по делу N Ф09-1312/03-АК; ФАС Западно-Сибирского округа от 31 октября 2006 г. N Ф04-7271/2006(27959-А27-19) по делу N А27-8465/06-2.

В соответствии с п. 2 ст. 845 ГК РФ банк гарантирует право клиента беспрепятственно распоряжаться денежными средствами, внесенными по договору банковского счета. В случае же нарушения нормы п. 2 ст. 845 ГК РФ в отношении банка наступают последствия, предусмотренные п. 1 ст. 395 ГК РФ, согласно которому за пользование чужими денежными средствами вследствие их неправомерного удержания, уклонения от их возврата, иной просрочки в их уплате либо неосновательного получения или сбережения за счет другого лица подлежат уплате проценты на сумму этих средств. В то же время Налоговым кодексом РФ, в частности ст. 76, предусмотрен ряд ограничений принципа свободы договора банковского счета в публично-правовых целях. Банк при получении в соответствии со ст. 76 НК РФ решения налогового органа о приостановлении операций по счету налогоплательщика обязан отступить от гарантий, предоставленных им клиенту в соответствии с п. 2 ст. 845 ГК РФ. В связи с этим в п. 10 ст. 76 НК РФ законодатель нашел целесообразным указать, что банк не несет ответственности за убытки, понесенные налогоплательщиком в результате приостановления его операций по счету в банке по решению налогового органа.

Также п. 12 ст. 76 НК РФ вводит дополнительный элемент правового содержания решения о приостановлении операций по счету, действие которого существенно ограничивает гражданские права банков и их клиентов, а именно банк не вправе, получив такое решение, открывать соответствующему клиенту другой счет. Мораторий на открытие счета действует с момента получения банком указанного решения и до отмены его налоговым органом, то есть в период действия режима приостановления операций по счету. При этом даже в период действия моратория на открытие счетов налогоплательщику банк тем не менее может совершать все действия, которые в соответствии с гражданским и банковским законодательством РФ не подпадают под понятие "открытие счета" (например, заключать договоры банковского счета и совершать другие действия, не влекущие вынесение руководством банка решения об открытии счета).

Кроме того, необходимо учитывать, что в соответствии с абз. 10 п. 2 ст. 11 НК РФ под "счетами" в целях налогообложения понимаются только расчетные (текущие) и иные счета в банках, открытые на основании договора банковского счета, на которые зачисляются и с которых могут расходоваться денежные средства организаций и индивидуальных предпринимателей. Напротив, депозитные и ссудные счета не отвечают понятию "счет" в смысле ст. 11 НК РФ. Поэтому решение о приостановлении операций по счетам налогоплательщика не может являться основанием для отказа банка открыть этому налогоплательщику депозитный и (или) ссудный счет <1>.

<1> Постановления ФАС Московского округа от 14 мая 2005 г., 16 мая 2005 г. N КА-А41/3746-05, от 15 августа 2005 г., 18 августа 2005 г. N КА-А41/7704-05.

С другой стороны, возникает вопрос о праве банка на закрытие счета клиента. В соответствии с п. 1 ст. 859 ГК РФ договор банковского счета должен быть расторгнут по заявлению клиента в любое время. Расторжение договора банковского счета служит основанием закрытия банковского счета клиента, при этом остаток денежных средств на этом счете выдается клиенту либо по его указанию перечисляется на другой счет. Иными словами, расторжение договора банковского счета при наличии остатка денежных средств на счете сопряжено с проведением расходных операций по указанному счету - выдачей клиенту или перечислением на другой счет остатка денежных средств. Учитывая это и исходя из положений ст. 76 НК РФ, в случае приостановления по решению налогового органа операций по счету налогоплательщика при наличии остатка денежных средств на указанном счете банк не вправе выдавать клиенту-

налогоплательщику либо перечислять по его указанию на другой счет остаток денежных средств на счете и соответственно не вправе закрыть указанный счет клиента. При отсутствии же денежных средств на счете банк по заявлению клиента вправе закрыть указанный счет, поскольку расторжение договора банковского счета в данном случае не повлечет проведения расходных операций по счету <1>.

<1> Письмо МНС России от 16 сентября 2002 г. N 24-1-13/1083-АД665 // Бизнес и банки. 2003. N 3.

За нарушение режима приостановления операций по счету банк несет ответственность в соответствии со ст. 134 НК РФ. Параллельно с этим налоговый орган вправе предъявлять в суд иск о возмещении ущерба, причиненного государству или муниципальному образованию вследствие неправомерных действий банка по списанию денежных средств со счета налогоплательщика после получения решения налогового органа о приостановлении операций по этому счету, если в результате таких действий стало невозможным взыскание налоговым органом недоимки, пеней и штрафов (подп. 14 п. 1 ст. 31 НК РФ).

Приостановление операций по счету налогоплательщика отменяется решением налогового органа не позднее одного операционного дня, следующего за днем получения налоговым органом документов (их копий), подтверждающих факт взыскания налога (сбора), пеней и штрафа (п. 8 ст. 76 НК РФ).

В случае приостановления операций по счетам налогоплательщика в связи с непредставлением им налоговой декларации данная мера отменяется решением налогового органа не позднее одного операционного дня, следующего за днем представления этим налогоплательщиком налоговой декларации (абз. 2 п. 3 ст. 76 НК РФ).

Арест имущества как способ обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов

Арестом имущества в качестве способа обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов признается действие налогового органа, направленное на временное ограничение права собственности налогоплательщика в отношении его имущества (п. 1 ст. 77 НК РФ). Арест имущества применяется только в отношении налогоплательщика-организации, налогового агента - организации и плательщика сборов - организации. В отношении физических лиц, в том числе и индивидуальных предпринимателей, арест имущества ни при каких обстоятельствах не может быть применен <1>.

<1> Постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 18 октября 2005 г. N А78-2284/05-С2-28/212-Ф02-5131/05-С1; ФАС Уральского округа от 26 июня 2006 г. N Ф09-1908/06-С7 по делу N А76-31689/05; ФАС Поволжского округа от 21 ноября 2006 г. по делу N А55-5517/2006.

Кроме того, важно отметить, что арест имущества как способ обеспечения исполнения обязанности по уплате налога (сбора) может быть применен только в случае взыскания задолженности за счет иного имущества организации в соответствии со ст. 47 НК РФ.

Обязательным условием и предпосылкой применения ареста имущества является наличие достаточных оснований полагать, что налогоплательщик предпримет меры, чтобы скрыться или скрыть свое имущество (абз. 2 п. 1 ст. 77 НК РФ). Перечень таких оснований прописан в Приказе МНС России от 31 июля 2002 г. N БГ-3-29/404 "Об утверждении Методических рекомендаций по порядку наложения ареста на имущество налогоплательщика в обеспечение обязанности по уплате налога" <1>.

<1> Экономика и жизнь. 2002. N 36.

В числе основных можно назвать:

размер общей суммы задолженности организации по налоговым и иным обязательным платежам (с учетом пени и штрафов) превышает половину величины балансовой стоимости имущества налогоплательщика;

наличие на балансе организации дебиторской задолженности, возможной к взысканию, если организация не принимает мер к взысканию в установленном законом порядке в течение более одного квартала;

получение налоговым органом из органов прокуратуры, органов внутренних дел, иных официальных источников информации о выводе или сокрытии активов организации или о намерении должностных лиц организации скрыться;

систематическое уклонение налогоплательщика от явки в налоговый орган;

другие.

Арест имущества может быть полным или частичным (п. 2 ст. 77 НК РФ). При полном аресте имущества производится такое ограничение прав организации в отношении ее имущества, при котором она не вправе распоряжаться арестованным имуществом, а владение и пользование этим имуществом осуществляются с разрешения и под контролем налогового органа. Частичный арест предполагает такое ограничение прав организации-должника в отношении ее имущества, при котором возможно не только владение и пользование, но и распоряжение арестованным имуществом, однако опять же с разрешения и под контролем налогового органа.

Арест может быть наложен как на все имущество организации, так и на его отдельную часть (п. 2 ст. 77 НК РФ). При этом во всех случаях в обязательном порядке действует правило: аресту подлежит только то имущество организации, которое необходимо и достаточно для исполнения обязанности по уплате налогов (сборов) и пеней (п. 5 ст. 77 НК РФ).

Решение о наложении ареста на имущество организации принимается руководителем (заместителем руководителя) налогового органа в форме соответствующего постановления, обязательные реквизиты которого указаны в п. п. 7, 8 и приложении 1 к Методическим рекомендациям по порядку наложения ареста на имущество налогоплательщика (плательщика сборов) или налогового агента в обеспечение обязанности по уплате налога.

Постановление о наложении ареста на имущество обязательно должно предусматривать предупреждение налогоплательщика (налогового агента, плательщика сборов) об ответственности по ст. 125 НК РФ за несоблюдение установленного порядка владения, пользования и распоряжения арестованным имуществом.

Постановление подписывается должностным лицом и заверяется гербовой печатью налогового органа. Не позднее дня, следующего за днем его вынесения, оно направляется в орган прокуратуры, осуществляющий надзор за законностью деятельности соответствующего налогового органа, для решения вопроса о санкционировании ареста. При этом должностные лица налогового органа обязаны представить прокурору все документы, подтверждающие обстоятельства, которые послужили основанием для принятия решения о наложении ареста на имущество налогоплательщика-организации.

При несоблюдении формы постановления о наложении ареста на имущество либо отсутствии тех или иных необходимых документов орган прокуратуры отказывает в выдаче санкции на арест имущества и возвращает указанное постановление налоговому органу. В таком случае налоговый орган после внесения соответствующих исправлений и приложения всех требуемых документов повторно направляет постановление о наложении ареста на имущество в орган прокуратуры.

Решение о санкционировании ареста имущества окончательно принимает орган прокуратуры.

В случае отказа прокурора в выдаче санкции налоговый орган вправе обратиться с этим же вопросом к вышестоящему прокурору.

При положительном ответе прокуратуры налоговый орган не позднее дня, следующего за днем получения санкции прокурора, вручает постановление об аресте имущества организации-налогоплательщику или его представителю под роспись либо направляет его по почте заказным письмом.

Арест имущества производится налоговым органом в срок не позднее трех рабочих дней, следующих за днем получения санкции прокурора.

При производстве ареста составляется протокол об аресте имущества (в случае нахождения имущества, подлежащего аресту, не в одном месте допускается составление нескольких протоколов об аресте). В протоколе либо в прилагаемой к нему описи перечисляется и описывается имущество, подлежащее аресту, с точным указанием его наименования, количества и индивидуальных признаков, а при возможности - их реальной (балансовой) стоимости. Также в протоколе обязательно должно быть отражено о предупреждении налогоплательщика (налогового агента, плательщика сборов) об ответственности по ст. 125 НК РФ за несоблюдение установленного порядка владения, пользования и распоряжения арестованным имуществом.

При производстве ареста следует учитывать, что аресту подлежит только то имущество, которое необходимо и достаточно для исполнения обязанности по уплате налога или сбора (п. 5 ст. 77 НК РФ). В связи с этим аресту подлежит имущество, балансовая стоимость которого равна указанной в постановлении сумме неуплаченного налога (сбора) и пеней. При невозможности определения балансовой стоимости имущества его стоимость определяется должностным лицом налогового органа, производящим арест, с учетом мнения специалиста.

Руководитель (заместитель руководителя) налогового органа, вынесший постановление о наложении ареста на имущество, определяет место, где должно находиться арестованное имущество (п. 11 ст. 77 НК РФ).

Решение об аресте имущества действует с момента наложения ареста и до отмены этого решения уполномоченным должностным лицом налогового органа, вынесшим такое решение,

либо до отмены указанного решения вышестоящим налоговым органом или судом (абз. 2 п. 13 ст. 77 НК РФ).

В период действия постановления об аресте имущества не допускаются отчуждение арестованного имущества (за исключением производимого под контролем либо с разрешения налогового органа, применившего арест), его растрата или сокрытие (п. 12 ст. 77 НК РФ). Несоблюдение указанного порядка владения, пользования или распоряжения имуществом, на которое наложен арест, является основанием для привлечения виновных лиц к ответственности, предусмотренной ст. 125 НК РФ, а также к административной или уголовной ответственности.

Решение об аресте имущества отменяется должностным лицом налогового органа, вынесшим постановление об аресте, вышестоящим налоговым органом либо судом.

Должностное лицо налогового органа, принявшее решение о наложении ареста на имущество, принимает решение о его отмене не позднее дня, следующего за днем получения от организации-налогоплательщика (налогового агента, плательщика сборов) документов, подтверждающих уплату задолженности, либо соответствующего решения налогового органа или вступления в законную силу решения суда.

Решение об отмене ареста на имущество оформляется в форме соответствующего постановления и в течение трех рабочих дней направляется в орган прокуратуры, давший санкцию на арест имущества, а также доводится до сведения организации-налогоплательщика.

Налогоплательщику предоставляется право обжаловать действия налогового органа в вышестоящий налоговый орган и (или) в суд. Однако подача жалобы не приостанавливает действия постановления о наложении ареста на имущество.

Какие возможности есть у налогоплательщика в случае излишней уплаты налога в бюджет?

Если налогоплательщик по ошибке, в результате незнания налогового законодательства либо по иным причинам заплатил в бюджет больше, чем требовалось, излишне уплаченные суммы могут быть:

зачтены в счет предстоящих платежей налогоплательщика по этому или иным налогам;

направлены на погашение недоимки по иным налогам;

направлены на погашение задолженности по пеням и штрафам за налоговые правонарушения;

возвращены налогоплательщику.

При этом с 1 января 2008 г. вступает в силу положение, согласно которому зачет сумм излишне уплаченных федеральных налогов и сборов, региональных и местных налогов производится по соответствующим видам налогов и сборов, а также по пеням, начисленным по соответствующим налогам и сборам (абз. 2 п. 1 ст. 78 НК РФ).

Налоговый кодекс РФ не раскрывает понятий "зачет" и "возврат". В соответствии с Постановлением ВАС РФ от 29 июня 2004 г. N 2046/04 зачет излишне уплаченной суммы налога (сбора) и пеней представляет собой сокращение налогового обязательства плательщика на будущий период и влечет недополучение бюджетом соответствующих сумм налоговых платежей, уплаченных ранее. Возврат излишне уплаченного налога заключается в изъятии из бюджета ранее уплаченных сумм налога, сбора и пеней. Таким образом, как процедура возврата, так и процедура зачета преследуют в конечном счете одну цель - восстановление имущественного положения налогоплательщика, существовавшего до излишней уплаты сумм налога в бюджет.

Если иное не предусмотрено НК РФ, зачет и возврат излишне уплаченного налога производятся налоговым органом по месту учета налогоплательщика на основании его письменного заявления. Заявление о зачете или возврате суммы излишне уплаченного налога может быть подано налогоплательщиком в течение трех лет со дня уплаты указанной суммы (п. 7 ст. 78 НК РФ).

Зачет суммы излишне уплаченного налога в счет погашения недоимки по иным налогам, задолженности по пеням и штрафам производится налоговыми органами самостоятельно, а зачет суммы излишне уплаченного налога в счет предстоящих платежей налогоплательщика осуществляется на основании письменного заявления налогоплательщика (п. п. 4, 5 ст. 78 НК РФ).

Возврат суммы излишне уплаченного налога производится по письменному заявлению налогоплательщика в течение одного месяца со дня получения налоговым органом такого заявления. При этом если у налогоплательщика есть недоимки или задолженности по пеням или штрафам, то возврат налогоплательщику суммы излишне уплаченного налога может быть произведен только после зачета суммы излишне уплаченного налога в счет погашения этих недоимок или задолженностей (п. 6 ст. 78 НК РФ).

В случае если возврат суммы излишне уплаченного налога осуществлен с нарушением месячного срока на сумму излишне уплаченного налога, которая не возвращена в установленный срок, начисляются проценты, подлежащие уплате налогоплательщику, за каждый календарный

день нарушения срока возврата. Процентная ставка принимается равной ставке рефинансирования ЦБ РФ, действовавшей в дни нарушения срока возврата (п. 10 ст. 78 НК РФ).

Зачет или возврат суммы излишне уплаченного налога и уплата начисленных процентов производятся в валюте РФ - в рублях.

Все вышеуказанные правила применяются также в отношении зачета или возврата сумм излишне уплаченных авансовых платежей, сборов, пеней и штрафов и распространяются не только на налогоплательщиков, но и на налоговых агентов и плательщиков сборов.

Возврат или зачет излишне уплаченных сумм государственной пошлины производится с учетом особенностей, установленных главой 25.3 части второй НК РФ.

Какие возможности есть у налогоплательщика в случае излишнего взыскания налога?

Сумма излишне взысканного налога подлежит возврату налогоплательщику. При этом в с 1 января 2008 г. вступает в силу положение абз. 2 п. 1 ст. 79 НК РФ, согласно которому возврат налогоплательщику суммы излишне взысканного налога при наличии у него недоимки по иным налогам соответствующего вида или задолженности по соответствующим пеням, а также штрафам производится только после зачета этой суммы в счет погашения указанной недоимки (задолженности) в соответствии со ст. 78 НК РФ.

Возврат излишне взысканного налога производится налоговым органом на основании письменного заявления налогоплательщика, которое может быть подано в течение одного месяца со дня, когда налогоплательщику стало известно о факте излишнего взыскания с него налога, или со дня вступления в силу решения суда (абз. 1 п. 3 ст. 79 НК РФ). Исковое заявление в суд может быть подано в течение трех лет, считая со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о факте излишнего взыскания налога (абз. 2 п. 3 ст. 79 НК РФ).

Решение о возврате излишне взысканного налога принимается налоговым органом в течение десяти дней со дня получения заявления налогоплательщика (абз. 1 п. 2 ст. 79 НК РФ). Если установлен факт излишнего взыскания налога, налоговый орган принимает решение о возврате суммы излишне взысканного налога, а также начисленных процентов на эту сумму.

Сумма излишне взысканного налога подлежит возврату с начисленными на нее процентами в течение одного месяца со дня получения письменного заявления налогоплательщика о возврате суммы излишне взысканного налога. Проценты на сумму излишне взысканного налога начисляются со дня, следующего за днем взыскания, по день фактического возврата. При этом процентная ставка принимается равной действовавшей в эти дни ставке рефинансирования ЦБ РФ (п. 5 ст. 79 НК РФ).

Возврат суммы излишне взысканного налога и уплата начисленных процентов производятся в валюте РФ - в рублях.

Все вышеуказанные правила применяются также в отношении возврата сумм излишне взысканных авансовых платежей, сборов, пеней и штрафов и распространяются не только на налогоплательщиков, но и на налоговых агентов и плательщиков сборов.

Возврат излишне взысканных сумм государственной пошлины производится с учетом особенностей, установленных гл. 25.3 части второй НК РФ.

Когда обязанность по возврату налогоплательщику сумм излишне уплаченного или взысканного налога считается исполненной налоговыми органами?

Вопрос об определении момента, с которого обязанность по возврату налогоплательщику сумм излишне уплаченного или излишне взысканного налога считается исполненной налоговыми органами, весьма важен, принимая во внимание нормы ст. 78 и ст. 79 НК РФ об уплате процентов за дни просрочки исполнения указанной обязанности. Учитывая тот факт, что возврат сумм излишне уплаченных или излишне взысканных налогов осуществляется, как правило, в безналичной форме, обязанность по возврату считается исполненной с момента поступления соответствующей суммы в банк, указанный получателем средств.

Тема 7. НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ

Что понимается под налоговым контролем?

Налоговый контроль является одним из видов государственного финансового контроля. В соответствии со ст. 82 НК РФ "налоговым контролем признается деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном Налоговым кодексом РФ.

Важность и исключительная роль налогового контроля в системе государственного финансового контроля обуславливается преобладанием налоговых поступлений в системе государственных доходов, а также приоритетностью контроля за полным и своевременным поступлением всех видов государственных доходов, страховых взносов в Пенсионный фонд РФ и иные федеральные внебюджетные фонды среди иных направлений финансового контроля.

Что является предметом и объектом налогового контроля?

Объектом налогового контроля являются денежные отношения публичного характера, возникающие в процессе взимания налогов и сборов и привлечения к ответственности.

К предметам налогового контроля относятся:

1) своевременность и полнота исполнения налогоплательщиками обязанности по уплате налогов;

2) соблюдение налогоплательщиками порядка учета доходов (расходов) и отчетности и предоставление налоговым органам и их должностным лицам документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов;

3) достоверность и полнота содержащейся в первичных учетных документах, регистрах бухгалтерского учета и отчетности информации об объектах налогообложения.

Каков субъектный состав отношений по поводу осуществления налогового контроля?

Контролирующими (проверяющими) субъектами являются налоговые органы, подконтрольными (проверяемыми) - налогоплательщики, плательщики сборов и налоговые агенты. Проведению мероприятий налогового контроля содействуют таможенные органы, органы внутренних дел, органы государственных внебюджетных фондов.

В чем стоят цели и задачи налогового контроля?

Налоговый контроль проводится в целях создания совершенной системы налогообложения и достижения высокого уровня налоговой дисциплины, при которой исключается наличие нарушений налогового законодательства.

К задачам налогового контроля относятся:

1) обеспечение правильного исчисления, своевременного и полного внесения налогов и сборов в бюджет и государственные внебюджетные фонды;

2) предупреждение нарушений законодательства о налогах и сборах;

3) наказание нарушителей законодательства о налогах и сборах.

Каковы основные задачи налоговых органов при осуществлении контрольной деятельности?

В качестве основных задач налоговых органов при осуществлении контрольной деятельности законодатель закрепил следующие:

1) контроль за соблюдением налогового законодательства;

2) контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов, иных обязательных платежей, а также платежей при пользовании недрами, установленных законодательством Российской Федерации;

3) контроль за соблюдением валютного законодательства.

Что понимается под формами и методами налогового контроля?

Подходы законодателей и правоведов к определению форм и методов налогового контроля различаются.

В доктрине финансового права выделяют следующие методы финансового контроля: наблюдение, проверка, обследование, анализ и ревизия <1>. При этом согласно п. 1 ст. 82 НК РФ к формам налогового контроля относятся:

<1> Финансовое право. Учебное пособие / Под ред. А.А. Ялбулганова. М.: Статут, 2001. С. 65.

налоговые проверки;

получение объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сборов;

проверка данных учета и отчетности;

осмотр помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли);

иные формы налогового контроля, предусмотренные НК РФ.

Таким образом, можно сделать вывод, что перечисленные формы налогового контроля, по сути, являются методами.

Что же касается доктринального подхода к определению форм налогового контроля, то к ним относятся предварительный, текущий и последовательный контроль.

Какие выделяют виды налогового контроля?

Виды налогового контроля можно классифицировать по нескольким основаниям.

1. В зависимости от времени проведения налогового контроля:
предварительный;
текущий;
последующий.
2. В зависимости от характеристики контролируемых лиц:
налоговый контроль организаций;
налоговый контроль индивидуальных предпринимателей;
налоговый контроль физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями.
3. В зависимости от объема контролируемой деятельности проверяемого лица:
комплексный;
тематический.
4. В зависимости от степени охвата предметов контроля:
сплошной;
выборочный.
5. В зависимости от источников получения сведений и данных:
документальный;
фактический.
6. В зависимости от места проведения мероприятий налогового контроля:
камеральный;
выездной.
7. По периодичности проведения:
первоначальный;
повторный.
8. По характеру контрольных мероприятий:
плановый;
внеплановый.

В чем заключается учет налогоплательщиков и какова его роль в проведении налогового контроля?

Учет налогоплательщиков - регистрация налогоплательщиков в налоговых органах с целью сбора сведений, необходимых для осуществления налогового контроля. Учет налогоплательщиков является важнейшим условием проведения налогового контроля.

Организации и физические лица подлежат постановке на учет в налоговых органах:
по месту нахождения организации;
по месту нахождения обособленных подразделений организаций;
по месту жительства физического лица;
по месту нахождения недвижимого имущества и транспортных средств;
по иным основаниям.

Особенности учета иностранных организаций и иностранных граждан устанавливаются Министерством финансов Российской Федерации. Минфин также вправе определять особенности постановки на учет крупнейших налогоплательщиков.

Обязательному учету подлежат: российские организации и их обособленные подразделения, иностранные организации, индивидуальные предприниматели, недвижимое имущество и транспортные средства.

Кроме того, все налогоплательщики подлежат включению в Единый государственный реестр налогоплательщиков.

Что такое идентификационный номер налогоплательщика и код причины постановки на учет?

Каждому налогоплательщику присваивается единый по всем видам налогов и сборов, в том числе подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации, и на всей территории Российской Федерации идентификационный номер налогоплательщика (ИНН), представляющий собой цифровой код (состоящий из десяти знаков). ИНН носит строго персональный характер и не может быть повторно присвоен другому лицу.

Налоговый орган указывает ИНН во всех направляемых налогоплательщику уведомлениях. Каждый налогоплательщик указывает свой идентификационный номер в подаваемых в налоговый орган декларации, отчете, заявлении или ином документе, а также в иных случаях.

Физические лица, не являющиеся индивидуальными предпринимателями, вправе не указывать идентификационные номера налогоплательщиков в представляемых в налоговые органы налоговых декларациях, заявлениях или иных документах, указывая при этом свои персональные данные.

Код причины постановки на учет (КПП) присваивается организациям в дополнение к ИНН.

Что понимается под налоговой проверкой?

Налоговую проверку можно определить как процессуальное действие налоговых органов по контролю за соблюдением законодательства о налогах и сборах, правильностью исчисления, своевременностью и полнотой уплаты (перечисления) налогов (сборов). Проверка должна осуществляться путем сопоставления фактических данных, полученных в результате налогового контроля, с данными налоговых деклараций, представленных в налоговые органы.

Какие виды налоговых проверок предусмотрены НК РФ?

По месту проведения налоговые проверки делятся на камеральные и выездные. В НК РФ также предусмотрено проведение повторных выездных налоговых проверок.

Что представляет собой камеральная налоговая проверка?

В соответствии со ст. 88 НК РФ камеральная налоговая проверка - проверка, проводимая по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций (расчетов) и документов, представленных налогоплательщиком, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа, с целью контроля за соблюдением налогоплательщиком, плательщиком сборов или налоговым агентом законодательства о налогах и сборах.

Срок проведения камеральной налоговой проверки - три месяца со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации (расчета) и документов, которые должны прилагаться к налоговой декларации (расчету). Продление срока камеральной налоговой проверки не допускается.

Как оформляются результаты проведения камеральной налоговой проверки?

В НК РФ предусмотрено составление документа по результатам проведения камеральной налоговой проверки только в одном случае - в случае выявления нарушений законодательства о налогах и сборах.

При этом необходимо учитывать, что, если камеральной налоговой проверкой выявлены ошибки в налоговой декларации (расчете) и (или) противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, либо выявлены несоответствия сведений, представленных налогоплательщиком, сведениям, содержащимся в документах, имеющихся у налогового органа, и полученным им в ходе налогового контроля, об этом сообщается налогоплательщику с требованием представить в течение пяти дней необходимые пояснения или внести соответствующие исправления в установленный срок. Только после рассмотрения представленных пояснений должностное лицо может составить акт проверки при установлении факта совершения налогового правонарушения или иного нарушения законодательства о налогах и сборах. Акт составляется также при отсутствии пояснений налогоплательщика.

Что понимается под выездной налоговой проверкой?

Выездная налоговая проверка - наиболее эффективный метод налогового контроля. Она представляет собой проверку, предметом которой являются правильность исчисления и своевременность уплаты налогов, проводимой на территории (в помещении) налогоплательщика на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа по месту нахождения организации или по месту жительства физического лица.

В случае если у налогоплательщика отсутствует возможность предоставить помещение для проведения выездной налоговой проверки, выездная налоговая проверка может быть проведена по месту нахождения налогового органа.

Выездная налоговая проверка в отношении одного налогоплательщика может проводиться по одному или нескольким налогам. В рамках выездной налоговой проверки может быть проверен

период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки. Налоговые органы не вправе проводить две и более выездные налоговые проверки по одним и тем же налогам за один и тот же период.

В каких пределах налоговые органы могут осуществлять выездные налоговые проверки?

Можно выделить следующие основные положения о порядке определения предмета выездной налоговой проверки.

1. Выездная налоговая проверка в отношении одного налогоплательщика может проводиться по одному или нескольким налогам.

2. В рамках выездной налоговой проверки может быть проверен период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки.

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

4. Налоговые органы не вправе проводить в отношении одного налогоплательщика более двух выездных налоговых проверок в течение календарного года, за исключением случаев принятия решения руководителем федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов (в настоящее время таким органом является Федеральная налоговая служба), о необходимости проведения выездной налоговой проверки налогоплательщика сверх указанного ограничения.

5. При определении количества выездных налоговых проверок налогоплательщика не учитывается количество проведенных самостоятельных выездных налоговых проверок его филиалов и представительств.

Каков порядок назначения проведения выездной налоговой проверки?

Выездная налоговая проверка проводится на основании решения руководителя (его заместителя) налогового органа по месту нахождения организации или месту жительства физического лица. При этом решение о проведении выездной налоговой проверки организации, отнесенной к категории крупнейших налогоплательщиков, выносит налоговый орган, осуществивший постановку этой организации на учет в качестве крупнейшего налогоплательщика.

Самостоятельная выездная налоговая проверка филиала или представительства проводится на основании решения налогового органа по месту нахождения обособленного подразделения.

Решение о проведении выездной налоговой проверки должно содержать следующие сведения:

полное и сокращенное наименования либо фамилию, имя, отчество налогоплательщика;

предмет проверки, то есть налоги, правильность исчисления и уплаты которых подлежит проверке;

периоды, за которые проводится проверка;

должности, фамилии и инициалы сотрудников налогового органа, которым поручается проведение проверки.

Форма решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о проведении выездной налоговой проверки утверждается федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов (Приказ МНС России от 8 октября 1999 г. N АП-3-16/318 "Об утверждении Порядка назначения выездных налоговых проверок").

Каковы сроки проведения выездных налоговых проверок?

Выездная налоговая проверка не может продолжаться более двух месяцев. Исчисление срока производится со дня вынесения решения о назначении проверки и до дня составления справки о проведенной проверке.

Срок проведения проверки может быть продлен до четырех месяцев, а в исключительных случаях - до шести месяцев.

В каком порядке осуществляется приостановление срока проведения выездной налоговой проверки?

Приостановление срока проведения проверки возможно для:

1) истребования документов (информации) у контрагентов или у иных лиц, располагающих документами (информацией), касающимися деятельности проверяемого налогоплательщика

(плательщика сбора, налогового агента). В данном случае приостановление проведения выездной налоговой проверки допускается не более одного раза по каждому лицу, у которого истребуются документы.

2) получения информации от иностранных государственных органов в рамках международных договоров Российской Федерации;

3) проведения экспертиз;

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

Приостановление срока проверки осуществляется на основании решения руководителя налогового органа.

Общий срок приостановления проведения выездной налоговой проверки не может превышать шести месяцев. Исключение составляет случай приостановления проверки по основанию получения информации от иностранных государственных органов в рамках международных договоров Российской Федерации, если налоговый орган не смог получить запрашиваемую информацию в течение шести месяцев. Срок приостановления указанной проверки может быть увеличен на три месяца.

На период действия срока приостановления проведения выездной налоговой проверки приостанавливаются действия налогового органа по истребованию документов у налогоплательщика, которому в этом случае возвращаются все подлинники, истребованные при проведении проверки, за исключением документов, полученных в ходе проведения выемки, а также приостанавливаются действия налогового органа на территории (в помещении) налогоплательщика, связанные с указанной проверкой.

В каком порядке производится повторная выездная налоговая проверка?

Повторная выездная налоговая проверка - выездная налоговая проверка, проводимая независимо от времени проведения предыдущей проверки по тем же налогам и за тот же период.

Повторная выездная налоговая проверка налогоплательщика может проводиться в двух случаях:

1) вышестоящим налоговым органом - в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку;

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

При проведении повторной выездной налоговой проверки может быть проверен период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении повторной выездной налоговой проверки.

Каковы последствия выявления факта совершения налогоплательщиком налогового правонарушения при проведении повторной выездной налоговой проверки?

В НК РФ закреплено следующее общее правило: если при проведении повторной выездной налоговой проверки выявлен факт совершения налогоплательщиком налогового правонарушения, которое не было выявлено при проведении первоначальной выездной налоговой проверки, к налогоплательщику не применяются налоговые санкции.

Налоговые санкции будут применяться, если невыявление факта налогового правонарушения при проведении первоначальной налоговой проверки явилось результатом сговора между налогоплательщиком и должностным лицом налогового органа.

Какой документ составляется по окончании проведения выездной налоговой проверки?

В последний день проведения выездной налоговой проверки проверяющий составляет справку о проведенной проверке, в которой фиксируются предмет проверки и сроки ее проведения, и вручает ее налогоплательщику или его представителю.

В случае если налогоплательщик (его представитель) уклоняется от получения справки о проведенной проверке, указанная справка направляется налогоплательщику заказным письмом по почте.

Как оформляются результаты выездной налоговой проверки?

По результатам выездной налоговой проверки вне зависимости от того, были выявлены нарушения законодательства о налогах и сборах или нет, в течение двух месяцев со дня составления справки о проведенной выездной налоговой проверке уполномоченными должностными лицами налоговых органов составляется акт налоговой проверки в установленной форме.

Акт налоговой проверки подписывается лицами, проводившими соответствующую проверку, и лицом, в отношении которого проводилась эта проверка (или его представителем). Об отказе лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка, или его представителя подписать акт делается соответствующая запись в акте налоговой проверки.

Акт налоговой проверки должен быть вручен лицу, в отношении которого проводилась проверка, или его представителю под расписку или передан иным способом, свидетельствующим о дате его получения указанным лицом (его представителем).

В случае если лицо, в отношении которого проводилась проверка, или его представитель уклоняются от получения акта налоговой проверки, этот факт отражается в акте налоговой проверки, и акт налоговой проверки направляется по почте заказным письмом по месту нахождения организации (обособленного подразделения) или месту жительства физического лица. В случае направления акта налоговой проверки по почте заказным письмом датой вручения этого акта считается шестой день, считая с даты отправки заказного письма.

В какой срок налоговый орган рассматривает акт налоговой проверки?

Лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка (его представитель), в случае несогласия с фактами, изложенными в акте налоговой проверки, а также с выводами и предложениями проверяющих в течение 15 дней со дня получения акта налоговой проверки вправе представить в соответствующий налоговый орган письменные возражения по указанному акту в целом или по его отдельным положениям. При этом налогоплательщик вправе приложить к письменным возражениям или в согласованный срок передать в налоговый орган документы (их заверенные копии), подтверждающие обоснованность своих возражений.

По истечении 10-дневного срока с момента истечения 15-дневного срока для направления возражений на акт налогоплательщиком руководитель (заместитель руководителя) налогового органа рассматривает акт налоговой проверки, а также документы и материалы, представленные налогоплательщиком.

В соответствии со ст. 101 НК РФ руководитель (заместитель руководителя) налогового органа рассматривает акт налоговой проверки, лишь по истечении 10 дней с момента истечения 15 дней, в течение которых налогоплательщик мог подать свои возражения на акт. В исключительных случаях указанный 10-дневный срок может быть продлен на один месяц.

Каков порядок вынесения решения по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки?

1. Лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка, вправе участвовать в процессе рассмотрения материалов указанной проверки лично и (или) через своего представителя. В этих целях руководитель (заместитель руководителя) налогового органа извещает о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки лицо, в отношении которого проводилась эта проверка. В ряде случаев, по решению руководителя (заместителя руководителя) налогового органа, присутствие лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка (его представителя), обязательно. На стадии рассмотрения материалов налоговой проверки лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка, вправе давать свои объяснения, даже при непредставлении письменных объяснений в случае их истребования налоговыми органами в процессе проведения налоговой проверки.

2. Перед рассмотрением материалов налоговой проверки по существу руководитель (заместитель руководителя) налогового органа должен:

1) объявить, кто рассматривает дело и материалы какой налоговой проверки подлежат рассмотрению;

2) установить факт явки лиц, приглашенных для участия в рассмотрении. В случае неявки этих лиц руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выясняет, извещены ли участники производства по делу в установленном порядке, и принимает решение о рассмотрении материалов налоговой проверки в отсутствие указанных лиц либо об отложении указанного рассмотрения;

3) в случае участия представителя лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка, проверить полномочия этого представителя;

4) разъяснить лицам, участвующим в процедуре рассмотрения, их права и обязанности;

5) вынести решение об отложении рассмотрения материалов налоговой проверки в случае неявки лица, участие которого необходимо для рассмотрения.

3. При рассмотрении материалов налоговой проверки могут быть оглашены акт налоговой проверки, а при необходимости и иные материалы мероприятий налогового контроля, а также письменные возражения лица, в отношении которого проводилась проверка.

При рассмотрении материалов налоговой проверки исследуются представленные доказательства. В ходе рассмотрения может быть принято решение о привлечении в случае необходимости к участию в этом рассмотрении свидетеля, эксперта, специалиста.

4. В ходе рассмотрения материалов налоговой проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа:

1) устанавливает, совершало ли лицо, в отношении которого был составлен акт налоговой проверки, нарушение законодательства о налогах и сборах;

2) устанавливает, образуют ли выявленные нарушения состав налогового правонарушения;

3) устанавливает, имеются ли основания для привлечения лица к ответственности за совершение налогового правонарушения;

4) выявляет обстоятельства, исключающие вину лица в совершении налогового правонарушения, либо обстоятельства, смягчающие или отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения.

5. В случае необходимости получения дополнительных доказательств для подтверждения факта совершения нарушений законодательства о налогах и сборах или отсутствия таковых руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе вынести решение о проведении в срок, не превышающий одного месяца, дополнительных мероприятий налогового контроля.

В качестве дополнительных мероприятий налогового контроля могут проводиться истребование документов у контрагентов проверяемого лица, допрос свидетеля, проведение экспертизы.

Какое решение может быть вынесено по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки?

По результатам рассмотрения материалов налоговой проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа может вынести одно из следующих решений:

1) о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения;

2) об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

В решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения излагаются обстоятельства совершенного привлекаемым к ответственности лицом налогового правонарушения, указываются размер выявленной недоимки и соответствующих пеней, подлежащий уплате штраф, срок, в течение которого лицо, в отношении которого вынесено решение, вправе обжаловать указанное решение, порядок обжалования решения в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу), а также наименование органа, его место нахождения, другие необходимые сведения.

В решении об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения излагаются обстоятельства, послужившие основанием для такого отказа, а также могут быть указаны размер недоимки, если эта недоимка была выявлена в ходе проверки, и сумма соответствующих пеней.

По выявленным налоговым органом нарушениям, за которые физические лица или должностные лица организаций подлежат привлечению к административной ответственности, уполномоченное должностное лицо налогового органа, проводившее проверку, составляет протокол об административном правонарушении в пределах своей компетенции.

Что представляют собой обеспечительные меры, направленные на обеспечение возможности исполнения решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения?

Руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе вынести решение о принятии обеспечительных мер, направленных на обеспечение возможности исполнения решения по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки, если есть достаточные основания полагать, что непринятие этих мер может затруднить или сделать невозможным в дальнейшем исполнение такого решения и (или) взыскание недоимки, пеней и штрафов, указанных в решении. Данное решение вступает в силу со дня его вынесения и действует до дня исполнения решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об

отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения либо до дня отмены вынесенного решения вышестоящим налоговым органом или судом.

Обеспечительными мерами могут быть:

- 1) запрет на отчуждение (передачу в залог) имущества налогоплательщика без согласия налогового органа;
- 2) приостановление операций по счетам в банке;
- 3) банковская гарантия;
- 4) залог ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, или залог иного имущества;
- 5) поручительство третьего лица.

Какие действия по осуществлению налогового контроля предусмотрены НК РФ?

К таким действиям можно отнести:

- 1) выемку документов и предметов;
- 2) экспертизу;
- 3) осмотр;
- 4) допрос свидетеля;
- 5) истребование документов и сведений;
- 6) привлечение понятых;
- 7) привлечение переводчика;
- 8) привлечение специалиста.

Данные действия в НК РФ также именуется дополнительными мероприятиями налогового контроля.

О производстве данных действий составляется протокол.

Что представляет собой осмотр как дополнительное мероприятие налогового контроля?

Осмотр территорий, помещений налогоплательщика, документов и предметов проводится должностным лицом налогового органа, производящим выездную налоговую проверку, в целях выяснения обстоятельств, имеющих значение для полноты проверки.

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

Каков порядок истребования документов при проведении налоговой проверки?

Документы могут быть истребованы как у проверяемого лица, так и у его контрагентов или у иных лиц, располагающих документами (информацией), касающимися деятельности проверяемого налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента).

Проверяемое лицо представляет документы в виде заверенных проверяемым лицом копий в течение 10 дней со дня вручения требования налогового органа об истребовании документов. Копии документов организации заверяются подписью ее руководителя (заместителя руководителя) и (или) иного уполномоченного лица и печатью этой организации. Не допускается требование нотариального удостоверения копий документов, представляемых в налоговый орган (должностному лицу).

Также в ходе проведения налоговой проверки налоговые органы не вправе истребовать у проверяемого лица документы, ранее представленные в налоговые органы при проведении камеральных или выездных налоговых проверок данного проверяемого лица. Указанное ограничение не распространяется на случаи, когда документы ранее представлялись в налоговый орган в виде подлинников, возвращенных впоследствии проверяемому лицу, а также на случаи, когда документы, представленные в налоговый орган, были утрачены вследствие непреодолимой силы.

По-иному урегулирован в НК РФ порядок истребования и представления документов у контрагентов проверяемого лица или у иных лиц, располагающих документами, касающимися деятельности проверяемого налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента).

Во-первых, могут быть истребованы не только документы, но и информация о деятельности проверяемого лица.

Во-вторых, истребование документов (информации) может проводиться также при рассмотрении материалов налоговой проверки на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа при назначении дополнительных мероприятий налогового контроля. Кроме того, если вне рамок проведения налоговых проверок у налоговых органов

возникает обоснованная необходимость получения информации относительно конкретной сделки, должностное лицо налогового органа вправе истребовать эту информацию у участников этой сделки или у иных лиц, располагающих информацией об этой сделке.

В-третьих, схема истребования документов и информации задействует не только тот налоговый орган, который проводит проверку. Так, налоговый орган, осуществляющий налоговые проверки или иные мероприятия налогового контроля, направляет письменное поручение об истребовании документов (информации), касающихся деятельности проверяемого налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента), в налоговый орган по месту учета лица, у которого должны быть истребованы указанные документы (информация).

В данном поручении указывается, при проведении какого мероприятия налогового контроля возникла необходимость в представлении документов (информации), а при истребовании информации относительно конкретной сделки указываются также сведения, позволяющие идентифицировать эту сделку.

Затем в течение пяти дней со дня получения поручения налоговый орган по месту учета лица, у которого истребуются документы (информация), направляет этому лицу требование о представлении документов (информации), к которому прилагается копия поручения об истребовании документов (информации).

Лицо, получившее требование о представлении документов (информации), исполняет его в течение пяти дней со дня получения или в тот же срок сообщает, что не располагает истребуемыми документами (информацией).

Какие основные требования закреплены в НК РФ в отношении порядка проведения выемки документов и предметов?

1. Выемка документов и предметов производится на основании мотивированного постановления должностного лица налогового органа, осуществляющего выездную налоговую проверку, утвержденного руководителем (его заместителем) соответствующего налогового органа.

2. Не допускается выемка документов и предметов в ночное время.

3. Выемка документов и предметов производится в присутствии понятых и лиц, у которых производится выемка документов и предметов. В необходимых случаях для участия в производстве выемки приглашается специалист.

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

5. О производстве выемки, изъятия документов и предметов составляется протокол.

6. В случаях, если для проведения мероприятий налогового контроля недостаточно копий документов проверяемого лица и у налоговых органов есть достаточные основания полагать, что подлинники документов могут быть уничтожены, сокрыты, исправлены или заменены, должностное лицо налогового органа вправе изъять подлинники документов.

7. Изъятые документы должны быть пронумерованы, прошнурованы и скреплены печатью или подписью налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора). В случае отказа налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора) скрепить печатью или подписью изымаемые документы об этом в протоколе о выемке делается специальная отметка.

8. Копия протокола о выемке документов и предметов вручается под расписку или высылается лицу, у которого эти документы и предметы были изъяты.

В каких случаях проводится экспертиза?

Экспертиза назначается в случае, если для разъяснения возникающих вопросов требуются специальные познания в науке, искусстве, технике или ремесле. Для ее проведения привлекается на договорной основе эксперт.

Экспертиза назначается постановлением должностного лица налогового органа, осуществляющего выездную налоговую проверку.

Каковы основные права эксперта?

Эксперт вправе знакомиться с материалами проверки, относящимися к предмету экспертизы, заявлять ходатайства о предоставлении ему дополнительных материалов.

Эксперт может отказаться от дачи заключения, если предоставленных ему материалов недостаточно или если он не обладает необходимыми знаниями для проведения экспертизы.

Каковы основные права проверяемого лица при назначении и проведении 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.

Чем отличается повторная экспертиза от дополнительной 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.

Какова роль переводчика в осуществлении мероприятий налогового контроля?

Переводчиком является не заинтересованное в исходе дела лицо, владеющее языком, знание которого необходимо для перевода. В необходимых случаях он привлекается на договорной основе для участия в действиях по осуществлению налогового контроля.

В его обязанности входит: явиться по вызову назначившего его должностного лица налогового органа и точно выполнить порученный ему перевод.

Что понимается под налоговой тайной?

Налоговая тайна - предусмотренный законодательством о налогах и сборах специальный режим доступа и использования совокупности конфиденциальной информации о налогоплательщиках, ставшей известной органам налогового администрирования и органам внутренних дел <1>.

<1> Кучеров И.И. Налоговое право России: Курс лекций. М.: Центр ЮрИнфоР, 2006. С. 282.

Налоговую тайну составляют любые полученные налоговым органом, органами внутренних дел, органом государственного внебюджетного фонда и таможенным органом сведения о налогоплательщике, за исключением сведений:

- 1) разглашенных налогоплательщиком самостоятельно или с его согласия;
- 2) об идентификационном номере налогоплательщика;
- 3) о нарушениях законодательства о налогах и сборах и мерах ответственности за эти нарушения;
- 4) предоставляемых налоговым (таможенным) или правоохранительным органам других государств в соответствии с международными договорами (соглашениями), одной из сторон которых является Российская Федерация, о взаимном сотрудничестве между налоговыми (таможенными) или правоохранительными органами (в части сведений, предоставленных этим органам).

Налоговая тайна не подлежит разглашению налоговыми органами, органами внутренних дел, органами государственных внебюджетных фондов и таможенными органами, их должностными лицами и привлекаемыми специалистами, экспертами. Утрата документов, содержащих составляющие налоговую тайну сведения, либо разглашение таких сведений влекут ответственность, предусмотренную федеральными законами.

Тема 8. НАЛОГОВЫЕ ПРАВОНАРУШЕНИЯ И ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА ИХ СОВЕРШЕНИЕ

Что понимается под налоговым правонарушением?

1. В соответствии со ст. 106 НК РФ налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое Налоговым кодексом РФ установлена ответственность.

Налоговые правонарушения представляют собой одну из частей правового поведения в сфере налогообложения. В состав правового поведения входит как правомерное, так и противоправное поведение участников налоговых отношений; их юридически безразличное поведение для права непосредственного интереса не представляет.

В сфере налогообложения широко распространено правомерное поведение, при котором участники налоговых отношений не выходят за пределы принадлежащих им субъективных прав и

добросовестно исполняют возложенные на них обязанности. В то же время нередко также случаи нарушения норм законодательства о налогах и сборах, что влечет необходимость применения к виновным лицам принудительных мер в целях пресечения таких нарушений, восстановления прежнего положения и предупреждения противоправного поведения в дальнейшем. При этом не всякое противоправное поведение в сфере налогообложения является налоговым правонарушением. Для признания нарушения нормы, закрепленной в акте законодательства о налогах и сборах, в качестве налогового правонарушения необходимо, чтобы оно обладало следующими признаками:

1) налоговое правонарушение - это поведенческий акт налогоплательщика, плательщика сбора, налогового агента или иного обязанного лица. Иными словами, это деяние, которое может быть совершено в двух формах: действия или бездействия;

2) налоговое правонарушение - это противоправное деяние, так как при его совершении нарушаются нормы, закрепленные в актах законодательства о налогах и сборах;

3) налоговое правонарушение - это виновное деяние;

4) налоговое правонарушение - это общественно вредное деяние, так как причиняет вред такому сектору публичных финансов, как бюджетные доходы;

5) налоговое правонарушение - наказуемое деяние, так как за его совершение предусмотрено применение к виновному лицу принудительных мер имущественного характера. Иными словами, налоговое правонарушение - это основание для реализации юридической ответственности в сфере налогообложения.

К тому же налоговым правонарушением может признаваться только то деяние, которое совершено деликтоспособным лицом, то есть лицом, способным нести налоговую ответственность.

Таким образом, налоговому правонарушению свойственны все признаки, присущие правонарушениям в целом. Вместе с тем налоговые правонарушения обладают и рядом особенностей.

2. Налоговое правонарушение - это всегда поведенческий акт, деяние, выступающее в форме активного действия либо бездействия. Не может быть признано правонарушением событие даже в тех случаях, когда оно повлекло общественно вредные последствия в сфере налогообложения.

Деяние как акт человеческого поведения осуществляется под контролем сознания и воли, то есть обладает интеллектуальным и волевым компонентами. Осуществление деяния под контролем сознания означает, что лицо, его совершающее, осознает либо должно и может осознавать его правовое значение, а также предвидит либо должно и может предвидеть связанные с этим деянием вредные последствия. Особенностью поведенческих актов в области налогообложения является то, что реализация их интеллектуального компонента предполагает определенные познания в области налогового права и бухгалтерского учета. Разумеется, это требует определенной предварительной подготовки. Поэтому для некоторых профессиональных участников финансовых отношений (аудиторов, специалистов по работе с ценными бумагами, главных бухгалтеров и т.д.) устанавливаются специальные квалификационные требования, а для удостоверения их соответствия данным требованиям может проводиться государственная аттестация. Последняя представляет собой юридический акт проверки квалификации специалистов в области финансов с последующим признанием и удостоверением со стороны государства (в лице уполномоченных государственных органов) факта того, что эти лица соответствуют предъявляемым к ним требованиям.

Для реализации интеллектуального компонента поведенческих актов организаций в области налогообложения, как правило, характерно то, что в их совершении участвуют два лица - руководитель организации и ее главный бухгалтер. Привлечение главного бухгалтера к правовому поведению в сфере налогообложения объясняется необходимостью обеспечить наиболее квалифицированный контроль за таким поведением со стороны специалиста.

Волевой компонент поведенческих актов в сфере налогообложения состоит в том, что они выражают волю лица, их совершающего, к достижению определенного результата. Волевой компонент поведенческих актов организаций также в большинстве случаев отличает необходимость привлечения к их совершению главных бухгалтеров.

Как поведенческий акт налоговое правонарушение может совершаться в двух формах - действия и бездействия. В форме действия налоговые правонарушения совершаются, как правило, в тех случаях, когда на правонарушителя лежит обязанность воздержаться от активных действий. В форме бездействия налоговые правонарушения совершаются в тех случаях, когда на правонарушителя, напротив, законом или иным нормативным правовым актом возложена обязанность совершить определенные действия, а он воздерживается от их совершения. Следует отметить, что большинство налоговых правонарушений совершаются именно в форме бездействия.

Физической возможностью совершать деяния (действия или бездействие) и таким образом выражать свою волю обладают только люди (физические лица). Однако субъектами налоговых правонарушений могут быть также и организации (п. 1 ст. 107 НК РФ). Причем привлечение организации к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает ее должностных лиц при наличии соответствующих оснований от административной, уголовной или иной ответственности, предусмотренной законами РФ (п. 4 ст. 108 НК РФ). Таким образом, за одно и то же противоправное деяние разные виды ответственности могут нести как само физическое лицо, его совершившее, так и организация, должностным лицом которой это физическое лицо является.

3. Налоговую ответственность влечет не всякое деяние, выражающее волю лица, его совершающего, к достижению общественно вредных последствий в сфере налогообложения, а только то, которое обладает признаком противоправности, то есть нарушает нормы, закрепленные в актах законодательства о налогах и сборах.

Противоправность в сфере финансов (в частности, в сфере налогообложения) может реализовываться в двух формах, зависящих от типа юридической обязанности, возложенной на правонарушителя: активной или пассивной. Активная юридическая обязанность предполагает, что ее носитель обязан совершить определенные действия, направленные на ее исполнение, в то время как управомоченное лицо вправе только требовать совершения таких действий. Так, например, согласно п. 1 ст. 45 НК РФ налогоплательщик (плательщик сбора), если иное не установлено в акте законодательства о налогах и сборах, обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога (сбора). При невыполнении данной обязанности налоговый орган направляет налогоплательщику (плательщику сбора) требование об уплате налога (сбора). Пассивная юридическая обязанность, напротив, предполагает, что ее носитель обязан воздержаться от определенных действий, которые могли бы препятствовать управомоченному лицу в осуществлении его права. В сфере налогообложения обязанные лица, как правило, исполняют обязанности первого типа.

В этой связи противоправность налогового правонарушения представляет собой поведение налогоплательщика или иного обязанного лица, противоречащее предписаниям, содержащимся в актах законодательства о налогах и сборах, и выражающееся в совершении им действий, от которых он обязан был воздержаться, либо в несовершении действий, которые он обязан был совершить.

Следует отметить, что действующее законодательство о налогах и сборах не указывает обстоятельства, которые исключали бы противоправность деяния. Представляется, однако, что к таким обстоятельствам целесообразно было бы отнести крайнюю необходимость, коллизию обязанностей, выполнение должностным лицом организации-правонарушителя своих должностных обязанностей, действие на основе незаконного приказа (распоряжения) руководителя. При этом обстоятельства, исключающие противоправность, необходимо отличать от обстоятельств, исключающих виновность.

4. Правонарушениями признаются только общественно вредные деяния. Применительно к налоговым правонарушениям данный признак выражается в причинении государству или муниципальному образованию имущественного вреда в виде недополучения бюджетных доходов.

5. Даже обладающее свойствами противоправности и общественной вредности деяние не может быть признано налоговым правонарушением, если отсутствует вина лица в его совершении. Традиционно правовая наука рассматривает правонарушение как виновное деяние, то есть презюмируется, что в момент совершения правонарушения лицо должно осознавать противоправный характер своего поведения и предвидеть возможность наступления его общественно вредных последствий. Если в силу каких-либо обстоятельств (малолетства, невменяемости, юридической или фактической ошибки) лицо не осознает противоправность и вредоносность своего поведения, то нет и правонарушения.

6. За совершение налогового правонарушения Налоговым кодексом РФ предусмотрено применение к виновному лицу налоговых санкций. Последние представляют собой меру государственного принуждения, назначаемую налоговым органом или судом и направленную на сужение имущественной сферы правонарушителя и изменение отношений собственности. Единственным видом налоговых санкций согласно положениям гл. 16 НК РФ является штраф.

Что понимается под налоговой ответственностью?

1. Ответной мерой государства на совершение налогового правонарушения является налоговая ответственность. По своей сути это сложное охранительное правоотношение между государством и нарушителем законодательства о налогах и сборах, где государству в лице налоговых органов принадлежит право взыскания налоговых санкций за совершенное налоговое правонарушение, а нарушителю - обязанность их претерпевания.

2. Возникновение налоговой ответственности связано с фактом совершения налогового правонарушения конкретным лицом. В этот момент между ним и государством в лице налоговых органов возникают налоговое правоотношение и налоговая ответственность. Последняя с момента совершения налогового правонарушения существует в виде обязанности правонарушителя отчитаться перед государством в содеянном и подвергнуться мерам принуждения налогово-правового характера, иными словами, претерпеть действие налоговой санкции.

3. Реализация налоговой ответственности означает то, что после возникновения налогового правоотношения права и обязанности его субъектов были реализованы в точном соответствии с предписаниями Налогового кодекса РФ. Этому предшествуют весьма сложные фактические отношения между субъектами, направленные на установление характера и пределов взаимных прав и обязанностей и осуществляемые в определенной процессуальной форме. После уточнения содержания и объема прав и обязанностей субъектов налоговая ответственность находит свое реальное воплощение в процессе взыскания налоговых санкций. При этом налоговая ответственность остается нереализованной в следующих случаях:

а) налоговое правоотношение не было выявлено налоговыми органами;

б) лицо не подлежит налоговой ответственности ввиду наличия таких исключających ответственность обстоятельств, как:

отсутствие вины лица в совершении налогового правонарушения (п. 2 ст. 109 НК РФ);

совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, физическим лицом, не достигшим к моменту совершения деяния 16-летнего возраста (п. 3 ст. 109 НК РФ);

истечение сроков давности привлечения к налоговой ответственности (п. 4 ст. 109 НК РФ).

4. Основанием налоговой ответственности является совершение деяния, содержащего все признаки состава налогового правонарушения, предусмотренного НК РФ.

Само понятие "состав налогового правонарушения", к сожалению, не используется российским законодателем. Однако оно имеет огромное теоретическое и практическое значение, позволяя определить ту совокупность признаков налогового правонарушения, которая необходима и достаточна для привлечения виновного лица к налоговой ответственности.

Состав налогового правонарушения включает в себя четыре элемента:

1) объект;

2) субъект;

3) объективная сторона;

4) субъективная сторона.

Объектами налоговых правонарушений являются те общественные отношения, которым в результате совершения таких правонарушений причиняется вред. Объектом налоговых правонарушений выступают фискальные интересы государства, направленные на формирование доходной части бюджетов всех уровней.

Субъектами налоговых правонарушений являются лица, совершившие такие правонарушения и способные понести за них налоговую ответственность. Для того чтобы быть признанным субъектом налогового правонарушения, лицо должно удовлетворять совокупности обязательных признаков, указанных в НК РФ.

Объективная сторона налогового правонарушения представляет собой внешнее проявление налогового правонарушения, то есть его физическую сторону, которая может непосредственно восприниматься с помощью органов чувств человека. Объективная сторона означает такую характеристику противоправного (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяния, которая позволяет ответить на вопрос о том, каким способом это деяние совершено. При этом по конструкции объективной стороны (то есть по способу ее законодательного описания) все составы налоговых правонарушений подразделяются на материальные и формальные.

Материальными называются составы налоговых правонарушений, объективная сторона которых представляет собой единство трех элементов:

1) противоправного деяния (действия или бездействия);

2) негативных последствий;

3) причинно-следственной связи между противоправным деянием и негативными последствиями.

Такие налоговые правонарушения признаются оконченными в момент наступления вредных последствий.

Формальными, напротив, называются составы налоговых правонарушений, момент окончания которых непосредственно не связывается с фактическим наступлением вредных последствий. Для признания таких правонарушений оконченными достаточно самого факта совершения описанного в НК РФ противоправного деяния. Вредные же последствия лежат за пределами объективной стороны и на квалификацию налогового правонарушения не влияют.

К материальным составам налоговых правонарушений относится, например, неуплата или неполная уплата сумм налога или сбора (ст. 122 НК РФ), к формальным - нарушение срока постановки на учет в налоговом органе (ст. 116 НК РФ).

Субъективная сторона налогового правонарушения образует его психологическое содержание, поэтому она является внутренней (по отношению к объективной) стороной налогового правонарушения. Субъективная сторона характеризует психическую деятельность лица, непосредственно связанную с совершением налогового правонарушения. В НК РФ нашел отражение традиционный подход к субъективной стороне, в основе которого лежит вина правонарушителя.

5. Налоговая ответственность выполняет три функции:

- 1) карательную (штрафную);
- 2) превентивно-воспитательную;
- 3) восстановительную.

При этом основной из перечисленных функций является карательная. Карательное воздействие налоговой ответственности, как и любого другого вида юридической ответственности, начинается с осуждения (порицания) правонарушителя и совершенного им деяния. Осуждение обладает значительным карательным потенциалом, направленным на психику субъекта и заключающимся в признании его налоговым правонарушителем. Затем в качестве основного орудия карательного воздействия налоговой ответственности к правонарушителю применяются налоговые санкции (штраф), влекущие сужение его имущественной сферы. За применением налоговой санкции следует состояние налоговой наказанности правонарушителя, так как в п. 3 ст. 112 НК РФ прямо определяется, что "лицо, с которого взыскана налоговая санкция, считается подвергнутым этой санкции в течение 12 месяцев с момента вступления в законную силу решения суда или налогового органа".

Состояние налоговой наказанности имеет не только карательный, но и частнопревентивный аспект воздействия, поскольку единственным обстоятельством, отягчающим налоговую ответственность, согласно п. 2 ст. 112 НК РФ признается совершение налогового правонарушения лицом, ранее привлекаемым к ответственности за аналогичное правонарушение. Лицо, претерпевающее состояние налоговой наказанности, осознает, что в случае совершения им повторного налогового правонарушения сумма штрафа будет увеличена в два раза (п. 4 ст. 114 НК РФ).

Как видно, карательное воздействие налоговой ответственности не сводится только к воздействию, осуществляемому налоговыми санкциями. Оно намного шире и сложнее. При этом оно должно быть индивидуализированным, справедливым и соразмерным совершенному налоговому правонарушению. Карательной функции налоговой ответственности неизбежно сопутствует превентивно-воспитательная функция, но если кара не является индивидуализированной и справедливой, то ни о каком воспитательном воздействии не может быть и речи.

Одновременно с карательной функцией налоговой ответственности осуществляется ее восстановительная функция. При существующей в настоящее время системе налоговых санкций налоговая ответственность помимо целей возмездия и предупреждения налоговых правонарушений преследует также цель пополнения бюджета государства или муниципальных образований. В результате применения штрафов происходит возмещение потерь, понесенных государственным или муниципальным бюджетом от нарушения обязанности по уплате налогов (сборов).

Какова правовая природа налоговой ответственности?

Проблема правовой природы налоговой ответственности имеет как чисто теоретическое, так и огромное практическое значение, поскольку позволяет ответить на вопрос о том, какие санкции и в каком сочетании могут применяться при нарушениях законодательства о налогах и сборах. К сожалению, в настоящее время не существует единого подхода к данной проблеме. Так, можно выделить следующие точки зрения.

Точка зрения N 1. Налоговая ответственность - это административная ответственность за налоговые правонарушения; какие-либо основания для выделения налоговой ответственности (включая употребление самого термина "налоговая ответственность") отсутствуют.

Точка зрения N 2. Налоговая ответственность - это разновидность административной ответственности со значительной процессуальной спецификой.

Точка зрения N 3. Налоговая ответственность - это новый, самостоятельный вид юридической ответственности, обладающий значительной отраслевой спецификой.

Точка зрения N 4. Налоговая ответственность (как разновидность финансовой ответственности) - это научная категория, раскрывающая специфику применения

административных, уголовных, гражданско-правовых санкций за нарушение налогово-правовых норм действующего законодательства <1>.

<1> Белошапко Ю.Н. Правонарушение и ответственность в финансовом и налоговом праве Российской Федерации // Правоведение. 2001. N 5. С. 54 - 63.

На наш взгляд, налоговая ответственность является разновидностью финансовой ответственности. На сегодняшний день порядок применения финансовой ответственности (в частности, налоговой ответственности) должным образом не урегулирован в законодательстве, и на практике это порождает ряд вопросов.

Первый касается правовой природы финансовой ответственности. Как известно, ответственность подразделяется на виды по предмету и методу регулирования. Вместе с тем хотя финансовая ответственность выделена в законодательстве как самостоятельная и обладает рядом специфических особенностей, однако по предмету и методу регулирования она является разновидностью административной <1>.

<1> Курбатов А. Вопросы применения финансовой ответственности за нарушения налогового законодательства // Хозяйство и право. 1995. N 1. С. 64.

В теории права выработано учение о том, что юридическая ответственность обладает собственной нормативной конструкцией, представляющей комплекс "норм материального и процессуального права, определяющих санкцию и другие меры принуждения (меры пресечения и обеспечения), подлежащие применению в случае правонарушения, порядок (процесс) и последовательность реализации этих мер..." <1>. Исходя из нормативной конструкции административной ответственности можно вывести следующие ее признаки, которые находят свое отражение применительно к налоговой ответственности:

<1> Лейст О.Э. Теоретические проблемы санкций и ответственности по советскому праву: Автореф. дис. ... докт. юрид. наук. М., 1978. С. 17.

1) налоговое правонарушение является разновидностью административного правонарушения, так как:

посягает на установленный государством порядок управления (ст. 1.2 и ч. 1 ст. 2.1 КоАП РФ; п. 1 ст. 2 и ст. 106 НК РФ);

не имеет общественной опасности преступления (ч. 1 ст. 2.1 КоАП РФ; ст. 106 и п. 3 ст. 108 НК РФ);

обуславливает привлечение физического лица к ответственности с 16-летнего возраста (ч. 1 ст. 2.4 КоАП РФ; п. 2 ст. 107 НК РФ);

налоговая ответственность в отношении физических лиц наступает постольку, поскольку в их деянии нет признаков состава соответствующего преступления (п. 3 ст. 108 НК РФ);

2) субъектами налоговых правонарушений являются наряду с физическими лицами также организации (ч. 1 ст. 2.1 КоАП РФ; п. 1 ст. 107 НК РФ);

3) налоговые санкции применяются за деяния, совершение которых не обусловлено наличием служебных (трудовых) правоотношений между налоговым органом и правонарушителем (ст. 106 НК РФ), и по своей сути являются административными взысканиями - штрафами (п. 2 ст. 114 НК РФ);

4) привлечение лица к налоговой ответственности не влечет состояния судимости (п. 3 ст. 112 НК РФ).

Таким образом, налоговая ответственность является разновидностью административной ответственности. В то же время, если формально руководствоваться содержанием НК РФ и КоАП РФ, устанавливающих ответственность за совершение налоговых и административных правонарушений соответственно, необходимо исходить из того, что "налоговая ответственность есть нечто вполне самостоятельное и ее отождествление с административной ответственностью может породить определенные затруднения в правоприменительной практике" <1>.

<1> Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации. Часть первая (постатейный) / Под ред. А.Н. Козырина. М.: ТК Велби, изд-во "Проспект", 2005. С. 523.

Дело в том, что НК РФ в ст. 10 четко различает производство по делам о налоговых правонарушениях, которое регулируется гл. 14 и 15 НК РФ, и производство по делам о нарушениях налогового законодательства, содержащих признаки административного правонарушения, которое ведется в порядке, установленном законодательством РФ об административных правонарушениях.

Согласно ч. 1 ст. 1.1 КоАП РФ законодательство об административных правонарушениях состоит из КоАП РФ и принимаемых в соответствии с ним законов субъектов РФ об административных правонарушениях. Иными словами, единственным актом законодательства об административных правонарушениях на общероссийском уровне является КоАП РФ. Следовательно, НК РФ не является актом законодательства об административных правонарушениях, налоговые правонарушения не являются административными, а установленная за них налоговая ответственность не является административной в смысле КоАП РФ.

В пункте 4 ст. 108 НК РФ указано, что привлечение организации к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает ее должностных лиц при наличии соответствующих оснований от административной, уголовной или иной ответственности, предусмотренной законами РФ. Положения о том, что привлечение физических лиц к ответственности за совершение налогового правонарушения освобождает их от административной ответственности, в НК РФ нет. Зато есть норма о том, что никто не может быть привлечен повторно к ответственности за совершение одного и того же налогового правонарушения (п. 2 ст. 108 НК РФ). Но если налоговая и административная ответственность - это разные виды ответственности, то ничто в принципе не препятствует привлечению физических лиц к ответственности одновременно и в соответствии с налоговым, и в соответствии с административным законодательством. Именно по такому пути и шла правоприменительная практика до принятия НК РФ и нового КоАП РФ. Принятие нового КоАП РФ <1> положило конец данной практике по той причине, что во всех составах административных правонарушений в области налогов и сборов (ст. ст. 15.3 - 15.8, 15.11 КоАП РФ) предусмотрен специальный субъект - должностные лица организаций.

<1> См.: Федеральный закон от 30 декабря 2001 г. N 196-ФЗ (в ред. от 27 июля 2006 г. N 135-ФЗ) "О введении в действие Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях" // Российская газета. 2001. N 256.

Как видно, существующая структура российского законодательства оставляет открытым вопрос о правовой природе налоговой ответственности. Для всех очевидно, что необходимо срочно что-то менять, но предложения при этом различаются кардинально (как, собственно, и сами взгляды ученых на правовую природу налоговой ответственности).

Кто может быть субъектом налогового правонарушения?

В соответствии с п. 1 ст. 107 НК РФ к ответственности за совершение налоговых правонарушений могут быть привлечены физические лица и организации.

Для целей законодательства о налогах и сборах физическими лицами признаются (абз. 3 п. 2 ст. 11 НК РФ):

- граждане РФ;
- иностранцы граждане;
- лица без гражданства.

При этом применительно к налоговым правонарушениям физические лица делятся на следующие две категории:

1) физические лица, являющиеся непосредственными нарушителями законодательства о налогах и сборах:

- физические лица - налогоплательщики, плательщики сборов или налоговые агенты;
- физические лица, способствующие осуществлению налогового контроля, - свидетели, специалисты, эксперты, переводчики;

2) физические лица, являющиеся должностными лицами либо представителями организаций - нарушителей законодательства о налогах и сборах.

Субъектами налоговых правонарушений могут быть только физические лица, относящиеся к первой категории. Должностные лица субъектами налоговых правонарушений не являются, поскольку ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах за их действия несет организация. Однако привлечение организации к налоговой ответственности не освобождает ее должностных лиц при наличии соответствующих оснований от административной, уголовной или иной ответственности, предусмотренной законами РФ (п. 4 ст. 108 НК РФ). При этом следует иметь в виду, что круг обязанностей должностных лиц в сфере налогообложения определяется в зависимости от круга обязанностей, возложенных законодательством о налогах и сборах на организации-налогоплательщики, и он не может быть расширен <1>.

<1> Пункт 34 Постановления ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. N 5 "О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации" // Вестник ВАС РФ. 2001. N 7.

Организациями для целей законодательства о налогах и сборах признаются (абз. 2 п. 2 ст. 11 НК РФ):

1) российские организации - юридические лица, образованные в соответствии с законодательством РФ;

2) иностранные организации:

иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств;

международные организации;

филиалы и представительства указанных иностранных лиц и международных организаций, созданные на территории РФ.

Филиалы и представительства российских организаций с момента вступления в силу ч. 1 Налогового кодекса РФ, то есть с 1 января 1999 г., не имеют статуса налогоплательщиков (плательщиков сборов, налоговых агентов) и, следовательно, не являются субъектами налоговой ответственности. Ответственность за исполнение всех обязанностей по уплате налогов, сборов, пеней и штрафов несет то юридическое лицо, в состав которого входит соответствующий филиал (представительство).

Каковы условия привлечения к налоговой ответственности физических лиц?

Физические лица могут быть привлечены к налоговой ответственности только при наличии следующих трех условий:

- достижение установленного законом возраста;

- вменяемость;

- отсутствие признаков преступления, предусмотренного Уголовным кодексом РФ, в совершенном физическим лицом противоправном (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деянии.

В основе определения возраста, по достижении которого лицо может быть привлечено к налоговой ответственности, лежат уровень сознания несовершеннолетнего, его способность осознавать происходящее и в соответствии с этим действовать осмысленно. Сознание человека формируется постепенно, по мере социализации личности, в результате воспитания и жизненных наблюдений. В определенном возрасте у человека появляется способность осознавать характер и значение совершаемых деяний с точки зрения их полезности или вредности и более или менее правильно выбирать варианты своего поведения. В сфере налогообложения такая способность появляется только с получением хотя бы начальных познаний по вопросам налогового права и бухгалтерского учета.

Согласно п. 2 ст. 107 НК РФ физическое лицо может быть привлечено к налоговой ответственности с 16 лет.

До достижения 16 лет несовершеннолетние не могут быть привлечены к налоговой ответственности, поскольку в силу своего возраста они не имеют возможности в достаточной мере осознавать значение совершаемых действий (бездействия) и руководить своим поведением. Вместе с тем данное вполне обоснованное предположение оправдывается в отношении не всех несовершеннолетних.

Некоторые несовершеннолетние и по достижении 16-летнего возраста ввиду своей умственной отсталости, не связанной с психическим заболеванием, не могут в полной мере отдавать себе отчет в своих действиях. Так, в ч. 3 ст. 20 УК РФ официальное разрешение получила ситуация, когда несовершеннолетний, достигший возраста привлечения к уголовной ответственности, вследствие отставания в психическом развитии, не связанном с психическим расстройством, во время совершения общественно опасного деяния не мог в полной мере осознавать фактический характер и общественную опасность своих действий (бездействия) либо руководить ими. В такой ситуации несовершеннолетний не подлежит уголовной ответственности. Разъясняя указанное положение закона, Пленум Верховного Суда РФ в п. 7 Постановления от 14 февраля 2000 г. N 7 "О судебной практике по делам о преступлениях несовершеннолетних" <1> указал, что при наличии данных, свидетельствующих об умственной отсталости несовершеннолетнего подсудимого, назначается комплексная судебная психолого-психиатрическая экспертиза, с привлечением специалистов в области детской и юношеской психологии, для решения вопроса о наличии или отсутствии у несовершеннолетнего отставания в психическом развитии и о степени несоответствия интеллектуального развития его возрасту. Представляется, что было бы целесообразно предусмотреть аналогичные нормы и в отношении налоговой ответственности.

<1> Российская газета. 2000. N 50.

Между тем необходимо учитывать, что способность человека отдавать себе отчет в своих действиях и руководить ими определяется не только его возрастом. Другим признаком является вменяемость, то есть нормальное состояние психически здорового человека, которое выражается в возможности осознания им значения своих действий (бездействия) и руководства своим поведением. Невменяемый не может быть привлечен ни к одному из предусмотренных в законодательстве РФ видов ответственности, в том числе и к налоговой ответственности, поскольку в совершении им противоправного деяния не участвуют сознание и воля.

Большинством ученых-юристов вменяемость рассматривается как категория, характеризующая субъекта правонарушения. В то же время существует мнение, что вменяемость характеризует не субъекта правонарушения, а его субъективную сторону, поскольку определяет психическое отношение лица к содеянному. Именно данная позиция нашла отражение в законодательстве о налогах и сборах. В соответствии с подп. 2 п. 1 ст. 111 НК РФ неспособность лица отдавать себе отчет в своих действиях и руководить ими признается в качестве обстоятельства, исключающего вину лица в совершении налогового правонарушения. Согласиться с таким подходом весьма трудно, поскольку вменяемость характеризует именно самого субъекта правонарушения как психически здорового или психически больного, а субъективная сторона, напротив, предполагает самооценку человека, но никак не характеристику его психического здоровья. В статье 111 НК РФ речь идет как раз об определенных болезненных проявлениях психики лица, совершившего налоговое правонарушение.

Из вышеизложенного следует, что субъектом налоговой ответственности может быть признано только вменяемое физическое лицо, достигшее 16-летнего возраста. К тому же налоговая ответственность за противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние, совершенное физическим лицом, наступает только в том случае, если это деяние не содержит признаков состава преступления, предусмотренного УК РФ (п. 3 ст. 108 НК РФ).

Однако необходимо учитывать, что физическое лицо, освобожденное от уголовной ответственности за деяние, содержащее признаки состава налогового преступления, по нереабилитирующим основаниям, не освобождается от налоговой ответственности, если совершенное им деяние одновременно содержит признаки налогового правонарушения, определенные соответствующей статьей гл. 16 НК РФ. При этом при решении вопроса о разграничении налоговой и иной ответственности физических лиц судам следует исходить из того, что одно и то же правоотношение не может одновременно квалифицироваться как налоговое и иное, не являющееся налоговым, в связи с чем налогоплательщик - физическое лицо за совершенное им деяние не может быть одновременно привлечен к налоговой и иной ответственности. Поэтому, если выявленное налоговым органом деяние совершено налогоплательщиком - физическим лицом в рамках налоговых правоотношений, определение которых дано в ст. 2 НК РФ, вопрос о квалификации этого деяния как правонарушения и его последствиях должен решаться только в соответствии с положениями НК РФ <1>.

<1> Пункты 33, 34 Постановления ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. N 5 "О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации" // Вестник ВАС РФ. 2001. N 7.

Каково содержание субъективной стороны налогового правонарушения?

1. НК РФ устанавливает принцип виновной ответственности за совершение налоговых правонарушений. Ни одно нарушение нормы, закрепленной в акте законодательства о налогах и сборах, не может быть признано налоговым правонарушением, если оно совершено без вины.

Российское законодательство, в частности законодательство о налогах и сборах, не содержит легального определения вины. Последнее вырабатывается в теории юридической науки применительно к той или иной отрасли права. Между тем в общем виде под виной принято понимать психическое отношение лица к своему противоправному деянию, выражающееся в осознании его противоправного характера и предвидении связанных с ним вредных последствий. "Наличие вины - общий и общепризнанный принцип юридической ответственности во всех отраслях права, и всякое исключение из него должно быть выражено прямо и недвусмысленно, то есть закреплено непосредственно" <1>.

<1> См.: п. 2 мотивировочной части Постановления Конституционного Суда РФ от 25 января 2001 г. N 1-П "По делу о проверке конституционности пункта 2 статьи 1070 Гражданского кодекса Российской Федерации в связи с жалобой граждан И.В. Богданова, А.Б. Зернова, С.И. Кальянова и Н.В. Труханова" // Вестник КС РФ. 2001. N 3.

На первоначальном этапе развития налогового законодательства РФ ответственность за вину и презумпция невиновности не были закреплены нормативно в качестве принципов налогового права. Суды и налоговые органы при этом исходили из того, что для привлечения к налоговой ответственности необходимо и достаточно доказать лишь факт совершения налогового правонарушения, а наличие и форму вины устанавливать необязательно. Высший Арбитражный Суд РФ неоднократно разъяснял: ответственность за нарушения налогового законодательства применяется без учета наличия вины налогоплательщика.

Согласно Закону РФ от 27 декабря 1991 г. N 2118-1 "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" <1> (в ред. от 18 ноября 1998 г. N 173-ФЗ) наличие и форма вины правонарушителя в качестве исключения учитывались только в двух случаях:

<1> Российская газета. 1992. N 56.

при привлечении к ответственности за умышленное сокрытие или занижение дохода (прибыли);

при привлечении к ответственности банков или кредитных учреждений за неисполнение (задержку исполнения) платежных поручений налогоплательщиков.

Ситуация в корне изменилась после принятия Конституционным Судом РФ Постановления от 17 декабря 1996 г. N 20-П <1>, в котором среди прочих вопросов был рассмотрен и вопрос субъективной стороны налогового правонарушения. Суд впервые определил, что налоговое правонарушение представляет собой предусмотренное законом противоправное виновное деяние, совершенное умышленно либо по неосторожности. При производстве по делу о налоговом правонарушении подлежат доказыванию как сам факт совершения такого правонарушения, так и степень вины налогоплательщика.

<1> Постановление Конституционного Суда РФ от 17 декабря 1996 г. N 20-П "По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 г. "О федеральных органах налоговой полиции" // Российская газета. 1996. N 247.

Указанное Постановление КС РФ можно считать точкой отсчета в становлении института виновной ответственности за совершение налогового правонарушения.

Налоговая ответственность наступает не просто за сам факт совершения противоправного (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяния, а именно за виновное совершение такого деяния. Согласно п. 2 ст. 109 НК РФ отсутствие вины лица в совершении налогового правонарушения является обстоятельством, исключающим привлечение его к налоговой ответственности. Таким образом, необходимость установления вины лица для привлечения его к налоговой ответственности прямо предписана Налоговым кодексом РФ.

2. С принятием части первой НК РФ в качестве главного принципа налоговой ответственности был введен принцип презумпции невиновности налогоплательщика.

Так, п. 6 ст. 108 НК РФ (в ред. Федерального закона от 9 июля 1999 г. N 154-ФЗ) гласил, что "лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке и установлена вступившим в законную силу решением суда".

С 1 января 2006 г. в связи с вступлением в силу Федерального закона от 4 ноября 2005 г. N 137-ФЗ <1> из текста п. 6 ст. 108 НК РФ было исключено положение о том, что, пока виновность лица в совершении налогового правонарушения не будет установлена вступившим в законную силу решением суда, это лицо считается невиновным. Одновременно с этим в часть первую НК РФ были внесены положения, предусматривающие возможность в строго определенных случаях (а именно при незначительности сумм налагаемых штрафов) привлекать индивидуальных предпринимателей и организации к налоговой ответственности во внесудебном порядке - на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа.

<1> Федеральный закон от 4 ноября 2005 г. N 137-ФЗ "О внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых законодательных актов Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию административных процедур урегулирования споров" // Российская газета. 2002. N 186.

Указанные поправки в ч. 1 НК РФ вызвали огромный общественный резонанс. С одной стороны, внесудебное взыскание налоговых санкций было введено во имя благой цели - освободить суды от рассмотрения множества мелких налоговых споров. И безусловно, для некоторых налогоплательщиков оно будет только облегчением. С другой - нельзя забывать, что та сумма, которая для одного налогоплательщика незначительна, для другого является жизненно

важной. К тому же дополнительные права налоговых органов в ряде случаев могут привести к злоупотреблениям с их стороны, поскольку НК РФ не предусматривает каких-либо действенных процедур контроля за подобным внесудебным взысканием.

По мнению большинства, с принятием Федерального закона от 4 ноября 2005 г. N 137-ФЗ презумпция налоговой невиновности была фактически отменена, что стало сугубо негативным явлением в налогово-правовых отношениях.

3. Согласно п. 6 ст. 108 НК РФ лицо, привлекаемое к налоговой ответственности, не обязано доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения. Обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности лица в его совершении, возлагается на налоговые органы. Неустранимые сомнения в виновности лица, привлекаемого к ответственности, толкуются в пользу этого лица.

4. НК РФ в ст. 110 закрепляет две формы вины - умысел и неосторожность, определяемые в зависимости от различных сочетаний интеллектуального и волевого моментов противоправного деяния.

Налоговое правонарушение признается совершенным умышленно, если лицо, его совершившее, осознавало противоправный характер своих действий (бездействия), желало либо сознательно допускало наступление вредных последствий таких действий (бездействия) (п. 2 ст. 110 НК РФ). Отсюда вытекает, что при умышленном совершении налогового правонарушения интеллектуальный элемент вины сводится к осознанию лицом противоправного характера своего деяния (действий или бездействия) и вредности его последствий. Иными словами, нарушитель нормы законодательства о налогах и сборах знает о существовании конкретного закона, знает о том, как этот закон должен выполняться, какие действия ведут к его нарушению и каковы последствия такого нарушения. Волевой элемент вины состоит в желании (прямой умысел) либо сознательном допущении (косвенный умысел) лицом наступления вредных последствий своего деяния.

Налоговое правонарушение признается совершенным по неосторожности, если лицо, его совершившее, не осознавало противоправного характера своих действий (бездействия) либо вредного характера последствий, возникших вследствие этих действий (бездействия), хотя должно было и могло это осознавать (п. 3 ст. 110 НК РФ). Указанный вид неосторожности носит название небрежности. Интеллектуальный элемент вины состоит здесь в том, что субъект налогового правонарушения не осознает противоправного характера своего деяния и (или) вредного характера его последствий, хотя при надлежащей внимательности и осмотрительности должен и может это осознавать. Волевой элемент вины характеризуется отсутствием волевых усилий, направленных на то, чтобы предвидеть наступление вредных последствий своего деяния (действий или бездействия). При этом, естественно, в каждом конкретном случае совершения налогового правонарушения необходимо устанавливать как объективный (законодательно установленная обязанность лица осознавать противоправный характер своего деяния, а также вредный характер его последствий), так и субъективный (персональная способность лица к осознанию указанных обстоятельств с учетом его индивидуальных качеств, условий обстановки и времени) критерии небрежности.

В то же время НК РФ не предусматривает такой разновидности неосторожной вины, как легкомыслие (самонадеянность), сущность которой состоит в том, что нарушитель нормы законодательства о налогах и сборах осознает противоправный характер своего деяния (действий или бездействия), предвидит возможность наступления его вредных последствий, но самонадеянно рассчитывает на предотвращение этих последствий. Действительно, неосторожность при совершении налогового правонарушения, как правило, имеет форму небрежности. Однако полностью исключать элемент легкомыслия было бы неверно как с теоретической, так и с практической точки зрения.

Следует также отметить, что законодатель недостаточно активно использует различные формы вины в качестве критерия для дифференциации налоговой ответственности. Умысел является квалифицирующим признаком состава налогового правонарушения лишь в единственном случае - при неуплате или неполной уплате сумм налога или сбора (ст. 122 НК РФ).

5. При анализе субъективной стороны налогового правонарушения особый интерес вызывает определение вины юридических лиц. Очевидно, что трактовка вины как психического отношения к деянию и его негативным последствиям здесь не подходит, поскольку организация не обладает ни психикой, ни сознанием, ни волей. Необходимы какие-то иные критерии.

Зарубежными и отечественными юристами предлагались различные концепции виновности юридического лица, которые условно можно сгруппировать в два блока:

1) концепция вины в объективном смысле, когда виновность организации выводится непосредственно из ее противоправного поведения, то есть за основу берется объективная сторона правонарушения, и организация признается виновной исходя из ее фактических действий (бездействия) как деликтоспособного субъекта права.

Такая концепция вины воспринята законодателем применительно к административному процессу. Согласно п. 2 ст. 2.1 КоАП РФ юридическое лицо признается виновным в совершении административного правонарушения, если будет установлено, что у него имелась возможность для соблюдения правил и норм, за нарушение которых КоАП РФ или законами субъекта РФ предусмотрена административная ответственность, но данным лицом не были приняты все зависящие от него меры по их соблюдению;

2) концепция вины в субъективном смысле, когда виновность организации определяется исходя из виновности ее уполномоченных представителей.

Такая концепция вины воспринята НК РФ. Согласно п. 4 ст. 110 НК РФ вина организации в совершении налогового правонарушения определяется в зависимости от вины ее должностных лиц либо ее представителей, действия (бездействие) которых обусловили совершение данного налогового правонарушения.

Таким образом, применительно к налоговому праву определить собственную волю организации, отличную от сознания и воли ее работников, практически невозможно. По мнению законодателя, цели организации реализуются волевыми решениями ее работников, следовательно, и совершенные организацией налоговые правонарушения обуславливаются соответствующими правонарушениями ее должностных лиц или представителей, а ее вина выявляется через психическое отношение последних к совершенному правонарушению.

Необходимо отметить, что данная концепция вины не раз подвергалась критике. Действительно, хотя юридическое лицо и является объединением людей для реализации каких-либо общих целей, однако результатом такого объединения выступает совершенно новый субъект права, самостоятельный фактически и юридически и обладающий качеством системности, то есть наделенный собственными характеристиками, не сводимыми к характеристикам составляющих его частей. "Будучи организацией, созданной для самостоятельного хозяйствования, с определенным имуществом, юридическое лицо является вполне реальным образованием, не сводимым ни к своим участникам, ни тем более к работникам, которые в этом качестве не имеют никаких прав на его имущество и ни при каких обстоятельствах не отвечают по его долгам" <1>.

<1> Гражданское право: Учебник. В 2 т. Т. 1 / Под ред. Е.А. Суханова. М.: Бек, 1998. С. 178.

В юридической литературе достаточно часто встречается точка зрения, согласно которой юридическое лицо "может проявлять собственную волю и действовать виновно, независимо от виновности или невиновности отдельных его работников" <1>. Следовательно, и сформулировать универсальное определение вины физических и юридических лиц (через психическое отношение правонарушителя к содеянному) практически невозможно, что обусловлено совершенно различными способами формирования, выражения и проявления их интеллектуально-волевых характеристик. К тому же определение вины организации в зависимости от вины ее должностных лиц или представителей может вызывать весьма серьезные трудности для доказывания на практике. Так, сначала необходимо определиться с толкованием понятия "должностное лицо", которое в НК РФ не раскрывается, затем установить работников, деяния которых обусловили налоговое правонарушение организации в целом, и выяснить, действовали ли они в рамках надлежащих полномочий, и, наконец, доказать виновность этих работников и тем самым виновность организации как коллективного субъекта. Если же представителем организации выступает другое юридическое лицо, процедура доказывания усложняется вдвойне.

<1> Демин А.В. Ответственность за вину и презумпция невиновности в сфере налоговой ответственности: актуальные вопросы теории и практики //

Очевидно, что в современных условиях применительно к налоговому процессу (по аналогии с административным процессом) законодателю целесообразнее перейти от субъективного к объективному определению вины организации. Хотя, по нашему мнению, субъективный подход является как более правильным с юридической точки зрения, так и более справедливым, поскольку воля организации реализуется посредством действий или бездействия конкретных физических лиц - работников или представителей организации.

Какие обстоятельства исключают привлечение лица к налоговой ответственности?

В соответствии со ст. 109 НК РФ ответственность за совершение налогового правонарушения исключают следующие обстоятельства:

- 1) отсутствие события налогового правонарушения;
- 2) отсутствие вины лица в совершении налогового правонарушения;
- 3) совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, физическим лицом, не достигшим к моменту совершения деяния 16-летнего возраста;
- 4) истечение сроков давности привлечения к налоговой ответственности.

Отсутствие события налогового правонарушения означает отсутствие признаков объективной стороны налогового правонарушения, с которыми закон связывает наступление налоговой ответственности (противоправное деяние, нарушающее нормы законодательства о налогах и сборах; вредные последствия в виде причинения ущерба бюджету; причинно-следственная связь между деянием и последствиями).

Отсутствие вины лица в совершении налогового правонарушения означает, что лицо, в поведении которого содержатся признаки объективной стороны налогового правонарушения, находилось в момент его совершения в таком психическом состоянии, при котором оно не осознавало и не могло осознать противоправности своего деяния (действий или бездействия) и (или) не предвидело и не могло предвидеть вредного характера его последствий. Физическое лицо, не достигшее 16-летнего возраста, не может быть привлечено к налоговой ответственности. В соответствии с п. 1 ст. 113 НК РФ срок давности привлечения к налоговой ответственности составляет три года с момента совершения налогового правонарушения либо со следующего дня после окончания налогового периода, в течение которого было совершено это правонарушение, и до момента вынесения решения о привлечении к налоговой ответственности.

Какие обстоятельства исключают вину лица в совершении налогового правонарушения?

Любое правонарушение возможно только там и тогда, где и когда у субъекта есть возможность выбора поведения, то есть когда он может поступить по-разному - правомерно или неправомерно - в зависимости от своего сознательно-волевого выбора. У лица должна быть осознанная возможность не совершать правонарушения. Отсутствие такой возможности означает невиновность субъекта, хотя бы и совершившего противоправное деяние, поскольку основанием для привлечения к ответственности "всегда служит то, что правонарушитель сознательно избрал вариант поведения, вредный для общества, нарушающий норму права и справедливость" <1>.

<1> Анохин А.Е. Вина как элемент состава налогового правонарушения. Форма вины // Юридический мир. 2001. N 5. С. 50.

Именно поэтому отсутствие свободной воли рассматривается законодателем в качестве главного критерия при формулировании обстоятельств, исключающих вину лица в совершении налогового правонарушения и тем самым ответственность за совершение такого правонарушения. Согласно п. 1 ст. 111 НК РФ к данному рода обстоятельствам относятся:

1) непреодолимая сила (force major), то есть совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, вследствие стихийного бедствия или других чрезвычайных и непреодолимых обстоятельств;

2) невменяемость, то есть совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, налогоплательщиком - физическим лицом, находившимся в момент его совершения в состоянии, при котором это лицо не могло отдавать себе отчета в своих действиях или руководить ими вследствие болезненного состояния;

3) добросовестное заблуждение, то есть выполнение налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) письменных разъяснений по вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти или их должностными лицами в пределах их компетенции;

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

Непреодолимая сила

Лицо (как физическое, так и юридическое), совершившее деяние, содержащее признаки налогового правонарушения, не признается виновным в совершении такого правонарушения, если такое деяние является следствием непреодолимой силы, то есть стихийного бедствия или других чрезвычайных и непреодолимых обстоятельств. Практическое значение данные обстоятельства имеют в основном в отношении бездействия, когда вследствие непреодолимой силы лицо не исполняет возложенные на него обязанности (например, нарушает срок представления сведений об открытии или закрытии счета в банке, не представляет налоговую декларацию, отчеты, другие документы, ненадлежащим образом обеспечивает сохранность данных бухгалтерского учета и т.д.). При этом НК РФ не содержит исчерпывающего перечня обстоятельств непреодолимой силы, исключаящих вину лица в совершении налогового правонарушения, однако указывает, что для освобождения от налоговой ответственности такие обстоятельства должны быть одновременно и чрезвычайными, и непреодолимыми.

Чрезвычайным можно признать обстоятельство, "исключительное по своему характеру, не имеющее аналогов или повторяющееся достаточно редко, не систематически, резко отличное от каждодневных явлений" <1>. Причем чрезвычайное обстоятельство не обязательно должно быть непредвиденным. Необходимо только, чтобы оно было непреодолимым, то есть наступление такого события невозможно было предотвратить разумными усилиями обязанного лица либо невозможно было избежать связанных с ним вредных последствий.

<1> Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации. Часть первая (постатейный) / Под ред. А.Н. Козырина. М.: ТК Велби, изд-во "Проспект", 2005. С. 547.

Так, в практике арбитражных судов в качестве обстоятельств непреодолимой силы, в частности, признавались:

разбойное нападение на офис организации, в результате которого были похищены компьютеры с заложенной в них рабочей информацией, необходимой для составления отчетности и уплаты налогов <1>;

<1> Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 30 октября 2000 г. N А82-147/2000-А/1.

авария на железной дороге <1>;

<1> Постановление ФАС Северо-Западного округа от 14 января 2002 г. N А56-23062/01.

нахождение индивидуального предпринимателя на стационарном лечении <1>;

<1> См., например: Постановления ФАС Центрального округа от 27 ноября 2002 г. N А64-2477/02-11; ФАС Северо-Западного округа от 20 апреля 2005 г. N А56-26911/04, от 17 апреля 2006 г. по делу N А05-17908/2005-12.

уничтожение бухгалтерских документов в результате их затопления <1>;

<1> Постановления ФАС Уральского округа 19 февраля 2003 г. N Ф09-208/03-АК, ФАС Северо-Западного округа от 16 июня 2004 г. N А52/3/04/2.

уничтожение документов в результате пожара при условии, что у налогоплательщика они хранились в надлежащем месте <1>.

<1> Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 25 апреля 2005 г. N А19-15661/04-40-Ф02-1659/05-С1.

Следует отметить, что понятие непреодолимой силы в НК РФ заимствовано из гражданского законодательства. Согласно п. 3 ст. 401 ГК РФ, если иное не предусмотрено законом или договором, лицо, не исполнившее или ненадлежащим образом исполнившее обязательство при осуществлении предпринимательской деятельности, несет ответственность, если не докажет, что надлежащее исполнение оказалось невозможным вследствие непреодолимой силы, то есть чрезвычайных и непреодолимых при данных условиях обстоятельств. При этом к таким обстоятельствам, в частности, не относятся:

нарушение обязанностей со стороны контрагентов должника;

отсутствие на рынке нужных для исполнения товаров;

отсутствие у должника необходимых денежных средств.

Представляется, что эти положения применимы и в сфере налоговых правоотношений.

Кроме того, арбитражные суды не признавали в качестве обстоятельств непреодолимой силы, исключающих вину лица в совершении налогового правонарушения, такие, в частности, обстоятельства, как:

заболевания должностных лиц организации-налогоплательщика <1>;

<1> Постановления ФАС Московского округа от 28 февраля 2000 г. N КА-А40/550-00; ФАС Восточно-Сибирского округа от 28 марта 2001 г. N А10-3904/00-3-Ф02-561/01-С1.

нахождение индивидуального предпринимателя в командировке <1>;

<1> Постановление ФАС Уральского округа от 25 ноября 2002 г. N Ф09-2458/02-АК.

нахождение индивидуального предпринимателя в другом городе по причине ухода за тяжелобольной матерью, находящейся на стационарном лечении <1>;

<1> Постановление ФАС Северо-Западного округа от 21 сентября 2004 г. N А56-12249/04.

нахождение налогоплательщика на амбулаторном лечении <1>;

<1> Постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 25 октября 2004 г. N Ф04-7636/2004(5754-А45-27), ФАС Северо-Западного округа от 24 ноября 2003 г. N А13-4079/03-14.

нахождение документов на аудиторской проверке <1>.

<1> Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 22 июня 2005 г. N Ф04-2947/2005(11282-А03-37).

Обстоятельства непреодолимой силы устанавливаются наличием общеизвестных фактов, публикаций в СМИ и иными способами, не нуждающимися в специальных средствах доказывания. Согласно ч. 1 ст. 61 ГПК РФ и ч. 1 ст. 69 АПК РФ налогоплательщик (иное обязанное лицо) освобожден от обязанности доказывать такие обстоятельства.

Невменяемость

В соответствии с подп. 2 п. 1 ст. 111 НК РФ физическое лицо - налогоплательщик, плательщик сбора или налоговый агент не признается виновным в совершении налогового правонарушения, если в момент его совершения находилось в таком состоянии, при котором это лицо не могло отдавать себе отчет в своих действиях или руководить ими вследствие болезненного состояния. В данном случае речь идет о таком болезненном состоянии лица, как невменяемость.

Формула невменяемости характеризуется двумя критериями: медицинским (психиатрическим) и юридическим (психологическим). Медицинский критерий обуславливает болезненное состояние психики правонарушителя, юридический - уровень и состояние его интеллектуально-волевой сферы, выражающиеся в неспособности лица отдавать себе отчет в своих действиях (бездействии) и (или) руководить ими. Признание лица невменяемым возможно только при одновременном присутствии обоих критериев - и медицинского, и юридического, причем именно на момент совершения правонарушения. Иными словами, психическое расстройство обуславливает невменяемость лишь тогда, когда оно достигает известной глубины, которая определена формулой юридического критерия.

Для установления состояния невменяемости назначают судебно-психиатрическую экспертизу. Экспертиза решает вопрос о наличии либо отсутствии у лица болезненного состояния психики, которое препятствует ему по медицинским основаниям осознавать значение совершаемых действий (бездействия) и (или) руководить ими. Однако окончательный вывод о вменяемости-невменяемости лица делает только суд, принимая во внимание заключение судебно-психиатрических экспертов.

В качестве основания для признания лица невменяемым в психиатрической науке принято рассматривать:

хронические психические расстройства - неизлечимые (трудноизлечимые) заболевания психики человека, имеющие длительный характер и тенденцию к прогрессированию (нарастанию болезненных проявлений): шизофрения, эпилепсия, паранойя, маниакально-депрессивный психоз, прогрессивный паралич как следствие сифилиса мозга и некоторые другие психические заболевания;

временные психические расстройства - относительно кратковременно протекающие заболевания психики человека, как правило, заканчивающиеся выздоровлением: алкогольный психоз, патологическое опьянение, делирий (белая горячка), реактивные симптоматические состояния (вызванные, к примеру, тяжелыми душевными потрясениями) и другие психопатологические проявления, временно лишаящие человека возможности нормальной психической ориентации (реагирования);

слабоумие - различные формы упадка психической деятельности человека с поражением интеллекта и необратимыми изменениями личности, которые могут быть как врожденными (олигофрения), так и приобретенным в результате черепно-мозговой травмы или тяжелого неврологического заболевания (менингита, энцефалита);

иные болезненные состояния психики - различные болезненные проявления, сопровождающиеся нарушением психической деятельности (как временные, так и хронические). К таковым относятся: брюшной или сыпной тиф (часто сопровождаются временным помрачением

сознания, галлюцинациями, бредом, во время которых у больного может быть в значительной степени снижена либо вообще отсутствовать способность к умственной или волевой деятельности), травмы и опухоли головного мозга (при злокачественных опухолях головного мозга интеллектуальная или волевая деятельность может быть серьезно нарушена вследствие интоксикации организма продуктами распада мозговых клеток) и др.

Также различные психические расстройства, могущие послужить основанием для признания лица невменяемым, в некоторых случаях являются следствием эндокринных (сахарный диабет и др.) и некоторых общесоматических заболеваний.

При этом следует учитывать, что критерий невменяемости применяется исключительно к физическим лицам, являющимся непосредственными нарушителями законодательства о налогах и сборах. Невменяемость должностных лиц либо представителей организации-правонарушителя не рассматривается в качестве обстоятельства, освобождающего организацию от налоговой ответственности.

В ряде случаев (по причине отсутствия в тексте подп. 2 п. 1 ст. 111 НК РФ термина "невменяемость") налогоплательщики и иные обязанные лица для обоснования своей невиновности ссылаются на самые различные заболевания, абсолютно не связанные с расстройством психики, - от закрытого перелома конечности и остеохондроза до хронического бронхита. Такие обстоятельства не могут рассматриваться в качестве исключających вину лица в совершении налогового правонарушения, поскольку лицо в данном случае обладает свободой воли, способно принимать обдуманные решения и, следовательно, должно нести ответственность за свои поступки. Вместе с тем подобного рода заболевания могут признаваться смягчающими вину обстоятельствами <1>.

<1> См., например, Постановления ФАС Московского округа от 18 сентября 2002 г. N КА-А40/6212-02; ФАС Уральского округа от 6 августа 2003 г. N Ф09-2297/03-АК; ФАС Западно-Сибирского округа от 25 октября 2004 г. N Ф04-7636/2004(5754-А45-27); ФАС Северо-Западного округа от 24 ноября 2003 г. N А13-4079/03-14.

Добросовестное заблуждение

Две вышерассмотренные категории обстоятельств - непреодолимая сила и невменяемость - присущи не только законодательству о налогах и сборах. В равной степени они исключают уголовную, административную и иные виды ответственности. Специфическим для законодательства о налогах и сборах является обстоятельство, описанное в подп. 3 п. 1 ст. 111 НК РФ: выполнение налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) письменных разъяснений по вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти (уполномоченным должностным лицом этого органа) в пределах его компетенции.

Данные обстоятельства устанавливаются при наличии соответствующего документа органа государственной власти, по смыслу и содержанию относящегося к налоговым периодам, в которых совершено налоговое правонарушение, независимо от даты издания такого документа. При этом должна быть установлена причинно-следственная связь между письменным разъяснением и совершенным налоговым правонарушением. Только в таком случае возможно констатировать состояние так называемой юридической ошибки (error juris), то есть неправильного представления лица относительно правовой сущности и (или) правовых последствий совершаемого им деяния. Юридическая ошибка не рассматривается как проявление умысла либо неосторожности, поскольку добросовестное заблуждение исключает осознание лицом противоправности своих действий <1>. В случае заблуждения в понимании смысла и содержания акта законодательства о налогах и сборах вина лежит не на налогоплательщике-правонарушителе, а на финансовом или налоговом органе, давшем неверные разъяснения, либо на законодателе, принявшем некорректный и непонятный закон, допускающий разночтения, неоднозначное толкование и ошибки при применении.

<1> Не стоит путать заблуждение с незнанием закона. Последнее имеет место в случае, когда лицо вообще не знало о существовании надлежащим образом принятого и опубликованного закона, тогда как должно было и могло знать о нем. Незнание закона не освобождает от ответственности.

При этом необходимо учитывать, что согласно подп. 3 п. 1 ст. 111 НК РФ вина налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) не исключается в случае, если соответствующие письменные разъяснения основаны на неполной или недостоверной информации, представленной налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом).

В то же время следует обратить внимание на то, что в подп. 3 п. 1 ст. 111 НК РФ по непонятной причине не содержится такая крайне важная характеристика актов органов государственной власти, как "официальные разъяснения". В связи с этим не совсем ясен вопрос о том, может ли рассматриваться в качестве обстоятельства, исключающего вину лица в совершении налогового правонарушения, ссылка налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) на различного рода комментарии должностных лиц финансовых и налоговых органов, данные в неофициальных источниках - учебной и научной литературе, СМИ или электронно-правовых системах ("Гарант", "КонсультантПлюс" и т.п.).

До настоящего времени практика судов по данному вопросу единообразно не отличалась <1>, поэтому было бы весьма целесообразным указание в подп. 3 п. 1 ст. 111 НК РФ на официальный характер письменных разъяснений финансовых, налоговых или иных уполномоченных органов государственной власти (уполномоченных должностных лиц этих органов).

<1> Так, например, в 2000 г. арбитражный суд не признал в качестве обстоятельства, исключающего вину лица в совершении налогового правонарушения, выполнение разъяснений Минфина и МНС России, опубликованных в газете "Экономика и жизнь" и журнале "Налоговый вестник", указав на то, что данные письма официальными актами государственных органов не являются, а носят разъяснительно-рекомендательный характер (Постановление ФАС Уральского округа от 12 сентября 2000 г. N Ф09-1029/2000-АК). В то же время в 2002 г. другой арбитражный суд признал исключаящим вину обстоятельством выполнение налогоплательщиком письменных разъяснений начальника департамента МНС России, опубликованных в газете "Учет. Налоги. Право" (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 27 мая 2002 г. N А26-6342/01-02-12/178), а в 2003 г. - письменных разъяснений МНС России, изложенных в журнале "Российский налоговый курьер" (Постановление ФАС Центрального округа от 28 февраля 2003 г. N А23-2793/02А-5-182).

Иные обстоятельства, исключающие вину лица в совершении налогового правонарушения

Перечень обстоятельств, исключающих вину лица в совершении налогового правонарушения, не является исчерпывающим. Федеральным законом от 27 июля 2006 г. N 137-ФЗ п. 1 ст. 111 Налогового кодекса РФ дополнен подп. 4, предусматривающим возможность признания в качестве исключаящих вину лица в совершении налогового правонарушения и иных обстоятельств, помимо трех рассмотренных выше.

Начало действия данной редакции НК РФ - 1 января 2007 г., и пока неизвестно, какие конкретно "иные обстоятельства" будут признаваться исключаящими вину лица в совершении налогового правонарушения. В то же время анализ судебно-арбитражной практики свидетельствует о том, что до настоящего времени в качестве "иных обстоятельств", исключающих вину лица в совершении налогового правонарушения, арбитражные суды признавали, например:

незаконное предоставление налоговых льгот <1>;

<1> Постановление Президиума ВАС РФ от 25 мая 1999 г. N 6104/98.

неопределенность, допущенную законодателем в регулировании налоговых отношений <1>;

<1> Постановления ФАС Северо-Кавказского округа от 31 июля 2001 г. N Ф08-2317/2001-727А; ФАС Волго-Вятского округа от 28 января 2002 г. N А29-6880/01А; ФАС Уральского округа от 22 июля 2002 г. N Ф09-1514/02-АК.

отсутствие денежных средств на счете организации, вызванное тем, что она выполняла строительно-ремонтные работы для неплатежеспособных предприятий <1>;

<1> Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 7 мая 2002 г. N А82-19/2002-А/9.

неправомерные или недобросовестные действия контрагентов <1>.

<1> Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 20 августа 2002 г. N А78-1747/02-С2-25/91-Ф02-2317/02-С1.

Какие обстоятельства признаются смягчающими налоговую ответственность?

В соответствии с п. 1 ст. 112 НК РФ обстоятельствами, смягчающими ответственность лица за совершение налогового правонарушения, признаются:

1) совершение правонарушения вследствие стечения тяжелых личных или семейных обстоятельств;

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

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

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

Как видно, перечень смягчающих налоговую ответственность обстоятельств является открытым, то есть неограниченным. Таким образом, суд или налоговый орган, рассматривающий дело о налоговом правонарушении, может по своему усмотрению признать в качестве смягчающего ответственность обстоятельства также любое иное обстоятельство, не названное в п. 1 ст. 112 НК РФ.

НК РФ предусматривает возможность снижения размера налоговых санкций за совершение налоговых правонарушений в случае установления смягчающих ответственность обстоятельств. Согласно п. 3 ст. 114 НК РФ при наличии хотя бы одного смягчающего ответственность обстоятельства размер штрафа подлежит уменьшению не менее чем в два раза по сравнению с размером, установленным соответствующей статьей гл. 16 или 18 НК РФ.

Обстоятельства, смягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения, устанавливаются судом или налоговым органом, рассматривающим дело, и учитываются им при наложении санкций за налоговые правонарушения (п. 4 ст. 112 НК РФ). Более того, из ст. 112 НК РФ следует, что установление смягчающих ответственность обстоятельств - не только право, но и обязанность (!) суда или налогового органа, рассматривающего дело. Так, по мнению Президиума ВАС РФ, для удовлетворения судом требования налогового органа представляется недостаточной только констатация самого факта правонарушения без учета личности налогоплательщика и иных обстоятельств <1>, суд обязан учитывать смягчающие ответственность обстоятельства <2>.

<1> Постановление ВАС РФ от 1 февраля 2002 г. N 6106/01.

<2> Постановление ВАС РФ от 6 марта 2001 г. N 8337/00.

Как свидетельствует судебно-арбитражная практика, в качестве смягчающих налоговую ответственность обстоятельств до настоящего времени признавались, в частности, следующие обстоятельства:

несоразмерность налоговой санкции характеру совершенного налогового правонарушения и (или) его вредным последствиям <1>.

<1> См., например: Постановления ФАС Уральского округа от 16 февраля 2006 г. N Ф09-675/06-С1, ФАС Западно-Сибирского округа от 7 июня 2006 г. N Ф04-3456/2006(23287-А45-26) по делу N А45-21428/05-7/622, ФАС Центрального округа от 13 июля 2006 г. по делу N А48-7515/05-2.

При этом арбитражные суды принимают во внимание Постановление Конституционного Суда РФ от 12 мая 1998 г. N 14-П <1>, в котором указано, что меры взыскания должны применяться с учетом характера совершенного правонарушения, размера причиненного вреда, степени вины правонарушителя, его имущественного положения и иных существенных обстоятельств деяния;

<1> Постановление Конституционного Суда РФ от 12 мая 1998 г. N 14-П "По делу о проверке конституционности отдельных положений абзаца шестого статьи 6 и абзаца второй части первой статьи 7 Закона Российской Федерации от 18 июня 1993 года "О применении контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением" в связи с запросом Дмитровского районного суда Московской области и жалобами граждан" // СЗ РФ. 1998. N 20. Ст. 2173.

отсутствие или незначительность негативных последствий совершения налогового правонарушения <1>;

<1> См., например: Постановления ФАС Поволжского округа от 6 апреля 2006 г. по делу N А65-37923/2005-СА2-22, ФАС Северо-Западного округа от 6 июня 2006 г. по делу N А26-12010/2005-215, ФАС Уральского округа от 18 июля 2005 г. N Ф09-2991/05-С7.

плохое состояние здоровья привлекаемого к ответственности лица и (или) его близких <1>;

<1> См., например: Постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 26 января 2006 г. N А19-6320/05-17-Ф02-7118/05-С1, ФАС Западно-Сибирского округа от 14 февраля 2006 г. N Ф04-260/2006(19615-А27-23).

тяжелое материальное положение привлекаемого к ответственности физического лица, отсутствие источника уплаты санкций <1>;

<1> См., например: Постановления ФАС Волго-Вятского округа от 6 июня 2006 г. по делу N А43-28206/2004-32-1236; ФАС Западно-Сибирского округа от 22 июня 2006 г. N Ф04-3551/2006(23612-А27-7) по делу N А27-24900/05-5; ФАС Восточно-Сибирского округа от 6 июля 2006 г. N А19-6961/06-15-Ф02-3296/06-С1 по делу N А19-3902/06-40.

тяжелое финансовое положение юридического лица <1>;

<1> См., например: Постановления ФАС Центрального округа от 31 августа 2005 г. N А48-4568/04-2; ФАС Северо-Западного округа от 27 октября 2005 г. N А56-550/2005; ФАС Восточно-Сибирского округа от 22 декабря 2005 г. N А19-22480/05-24-Ф02-6421/05-С1.

совершение налогового правонарушения впервые <1>;

<1> См., например: Постановления ФАС Дальневосточного округа от 27 апреля 2006 г., 4 мая 2006 г. N Ф03-А80/06-2/430 по делу N А80-278/2005, ФАС Северо-Кавказского округа от 6 июня 2006 г. N Ф08-2386/2006-978А по делу N А20-10868/2005, ФАС Западно-Сибирского округа от 8 июня 2006 г. N Ф04-3378/2006(23286-А45-23) по делу N А45-21872/06-15/660.

самостоятельная уплата сумм налога, не поступившего в бюджет в результате совершения налогового правонарушения <1>;

<1> См., например: Постановления ФАС Поволжского округа от 7 июля 2005 г. N А12-3633/05-С60; ФАС Западно-Сибирского округа от 26 апреля 2006 г. N Ф04-2130/2006(21809-А27-33) по делу N А27-33821/2005-2.

самостоятельное выявление и исправление налогоплательщиком ошибок, допущенных в налоговой декларации <1>;

<1> См., например: информационное письмо Президиума ВАС РФ от 17 марта 2003 г. N 71 "Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой Налогового кодекса Российской Федерации"; Постановления ФАС Дальневосточного округа от 14 июня 2006 г., 21 июня 2006 г. N Ф03-А73/06-2/1945 по делу N А73-18013/2005-10, ФАС Западно-Сибирского округа 5 июля 2006 г. N Ф04-4056/2006(24127-А27-25) по делу N А27-42895/2005-2.

статус налогоплательщика, характер его деятельности:

статус ответчика - редакции газеты как государственного учреждения, некоммерческой организации, а также тот факт, что редакцией выпускается общественно-политическая газета <1>;

<1> Постановление ФАС Северо-Западного округа от 5 августа 2002 г. N А05-3044/02-154/11.

статус налогоплательщика как бюджетного учреждения, не имеющего специальной статьи дохода для уплаты штрафов <1>;

<1> Постановление ФАС Северо-Западного округа от 13 августа 2002 г. N А56-11714/02.

социальная значимость и направленность предприятия <1>;

<1> См., например: Постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 29 сентября 2005 г. N А19-14873/04-44-41-Ф02-4748/05-С1, от 16 ноября 2005 г. N А33-9511/05-Ф02-5704/05-С1, от 26 января 2006 г. N А19-21264/05-5-Ф02-7124/05-С1.

незначительность допущенной просрочки <1>;

<1> См., например: Постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 27 апреля 2006 г. N Ф04-1480/2006(21863-A27-7) по делу N A27-33440/5-2, ФАС Восточно-Сибирского округа от 11 мая 2006 г. N A33-31893/05-Ф02-2118/06-С1 по делу N A33-31893/05.

переплата по налогам <1>;

<1> См., например: Постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 23 января 2006 г. N Ф04-9913/2005(19066-A27-37), ФАС Северо-Западного округа от 13 июня 2006 г. по делу N A52-248/2006/2.

признание своей вины в совершении налоговых правонарушений <1>.

<1> См., например: Постановления ФАС Дальневосточного округа от 26 апреля 2006 г., 4 мая 2006 г. N Ф03-A80/05-2/4928 по делу N A80-144/2005.

Какие обстоятельства признаются отягчающими налоговую ответственность?

Единственным отягчающим ответственность обстоятельством НК РФ признает совершение налогового правонарушения лицом, ранее привлекавшимся к ответственности за аналогичное правонарушение, то есть повторное налоговое правонарушение (п. 2 ст. 112 НК РФ).

Повторность можно считать установленной при наличии следующих условий:

1) налоговое правонарушение, за которое лицо в данный момент привлекается к ответственности, должно быть аналогичным ранее совершенному правонарушению, то есть обладать сходными с ним признаками. Так, не будет повторности в ситуации, когда организация, привлекаемая к ответственности за неуплату налога (ст. 122 НК РФ), ранее была подвергнута штрафу за неперечисление сумм налога в качестве налогового агента (ст. 123 НК РФ). Несмотря на то что к налоговой ответственности привлекается одно и то же юридическое лицо, в каждом из двух случаев оно выступает в разном качестве - как налогоплательщик и как налоговый агент соответственно;

2) на лицо возлагалась ответственность за допущенное ранее налоговое правонарушение. Если такое правонарушение было обнаружено налоговыми органами, но производство по делу по каким-либо причинам не велось, был пропущен срок давности привлечения к налоговой ответственности или судом было отказано во взыскании налоговых санкций, последующее налоговое правонарушение не может считаться повторным;

3) новое налоговое правонарушение должно быть совершено в течение 12 месяцев с момента вступления в законную силу решения суда или налогового органа о применении налоговой санкции за аналогичное налоговое правонарушение (п. 3 ст. 112 НК РФ). По истечении этого срока лицо считается не подвергавшимся ранее налоговой ответственности.

Обстоятельство, отягчающее ответственность за совершение налогового правонарушения, устанавливается судом или налоговым органом, рассматривающим дело, и учитывается им при наложении налоговой санкции. В отличие от обстоятельств, смягчающих ответственность, установление признаков п. 2 ст. 112 НК РФ влечет за собой увеличение размера на строго фиксированную величину - 100% от начисленной суммы штрафа (п. 4 ст. 114 НК РФ). Представляется, что данная норма НК РФ не противоречит конституционным принципам соразмерности и справедливости наказания, поскольку сам факт систематичности заведомо противоправной деятельности (а противоправный характер такой деятельности становится очевидным для правонарушителя уже в результате первоначального привлечения к налоговой ответственности) справедливо влечет за собой возрастание размера санкции.

Каков срок давности привлечения к налоговой ответственности?

Институт юридической ответственности в целом и налоговой ответственности в частности неразрывно связан с таким понятием, как срок давности привлечения к ответственности. Данный срок отводится государству для преследования лица, совершившего правонарушение. По истечении этого срока не может быть подвергнуто наказанию.

В соответствии с п. 1 ст. 113 НК РФ лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения, если со дня его совершения либо со следующего дня после окончания налогового периода, в течение которого было совершено это правонарушение, и до момента вынесения решения о привлечении к налоговой ответственности, истекли три года. При этом истечение срока давности отнюдь не является реабилитирующим основанием для освобождения налогоплательщика или иного обязанного лица от ответственности за совершение налогового правонарушения, то есть лицо считается виновным в совершении налогового правонарушения, однако к нему не применяются налоговые санкции. Таким образом, государство

считает возможным воздержаться от взыскания с виновного лица налоговой санкции по истечении 3-летнего срока давности.

Однако для применения института давности привлечения к налоговой ответственности необходимо не только установить сам размер срока давности, но также определить: с какого момента начинается и в какой момент прекращается течение срока давности; какие обстоятельства приостанавливают течение этого срока; какие периоды не учитываются при его исчислении и возможно ли (если возможно, то в каких случаях) восстановление пропущенного срока давности.

1. С какого момента начинается течение срока давности привлечения к налоговой ответственности?

НК РФ связывает начало течения срока давности привлечения к налоговой ответственности с моментом совершения противоправного деяния, содержащего признаки налогового правонарушения. При этом "точка отсчета" в исчислении срока давности варьируется в зависимости от вида налогового правонарушения. В отношении правонарушений, предусмотренных ст. 120 НК РФ ("Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения") и ст. 122 НК РФ ("Неуплата или неполная уплата налога"), срок давности исчисляется со следующего дня после окончания того налогового периода, в котором было совершено правонарушение. В отношении всех остальных налоговых правонарушений срок давности исчисляется со дня их совершения. Данное различие объясняется тем, что материальные составы налоговых правонарушений, указанные в ст. 120 и ст. 122 НК РФ, предусматривают в качестве обязательного признака объективной стороны наличие недоимки. Недоимка же может быть выявлена только по окончании налогового периода. Соответственно, до истечения этого периода невозможно сделать вывод о наличии налогового правонарушения.

2. С какого момента прекращается течение срока давности при влечения к налоговой ответственности?

В прежней редакции ст. 113 НК РФ не содержала положений, определяющих момент окончания срока давности привлечения к налоговой ответственности.

С 1 января 2007 г. в связи с вступлением в силу Федерального закона от 27 июля 2006 г. N 137-ФЗ течение срока давности привлечения к налоговой ответственности прекращается в момент вынесения решения о привлечении к налоговой ответственности (абз. 1 п. 1 ст. 113 НК РФ).

3. Возможно ли приостановление и восстановление срока давности привлечения к налоговой ответственности?

Законодательное регулирование вопроса приостановления и восстановления срока давности привлечения к налоговой ответственности не отличается стабильностью.

В первоначальной редакции ст. 113 НК РФ содержала положение, согласно которому течение срока давности привлечения к налоговой ответственности прерывалось, если до его истечения лицо совершило новое налоговое правонарушение или иное нарушение законодательства о налогах и сборах. Исчисление срока давности в этом случае начиналось со дня совершения нового нарушения законодательства о налогах и сборах либо со следующего дня после окончания налогового периода, в течение которого было совершено новое нарушение законодательства о налогах и сборах.

Затем при редактировании части первой НК РФ законодатель исключил указанное положение из ст. 113 НК РФ. Таким образом, с момента вступления в силу Федерального закона от 9 июля 1999 г. N 154-ФЗ <1> прерывание течения срока давности привлечения к налоговой ответственности не допускалось.

<1> Федеральный закон от 9 июля 1999 г. N 154-ФЗ "О внесении изменений и дополнений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации" // СЗ РФ. 1999. N 28. Ст. 3487.

Следует отметить, что подобное законодательное регулирование вызывало нарекания среди правоприменителей. В связи с этим летом 2005 г. ФАС Московского округа подал в Конституционный Суд РФ запрос о проверке конституционности ст. 113 НК РФ. По мнению суда, положения данной статьи (в части, не предусматривающей прерывания течения срока давности привлечения к налоговой ответственности для случаев, когда до его окончания налогоплательщик совершает новое налоговое правонарушение) способствуют тем самым умышленному неисполнению налогоплательщиком конституционной обязанности по уплате законно установленных налогов и сборов. А это не соответствует предназначению института давности привлечения к налоговой ответственности и делает невозможным применение мер государственного принуждения, призванных обеспечить исполнение этой конституционной обязанности всеми налогоплательщиками в равной мере.

В ответ на указанный запрос Конституционный Суд РФ в своем Постановлении от 14 июля 2005 г. N 9-П <1> указал, что отсутствие возможности прервать срок давности привлечения к налоговой ответственности само по себе не является нарушением Конституции РФ, поскольку

баланс частных и публичных интересов при определении последствий пропуска срока давности привлечения к налоговой ответственности может достигаться иными способами, установленными в правовой системе РФ, в том числе путем приостановления этого срока.

<1> Постановление Конституционного Суда РФ от 14 июля 2005 г. N 9-П "По делу о проверке конституционности положений статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки Г.А. Поляковой и запросом Федерального арбитражного суда Московского округа" // СЗ РФ. 2005. N 30 (ч. II). Ст. 3200.

Однако законодатель, осуществляя соответствующее регулирование, должен исходить из общих принципов юридической ответственности и конкретизирующих их принципов налоговой ответственности, таких как справедливость, соразмерность, пропорциональность и неотвратимость. Указанные принципы, обеспечивая одинаковый объем правовых гарантий всем налогоплательщикам, вместе с тем позволяют учитывать юридически важные по своим последствиям различия в реализации налогоплательщиками обязанности, вытекающей из ст. 57 Конституции РФ.

Необходимо учитывать, что система налогообложения основывается на информации о доходах, представляемой прежде всего самим налогоплательщиком. Неправомерные действия налогоплательщика (в том числе такие, как отказ от представления запрашиваемых при проведении налоговой проверки документов или непредставление их в установленные сроки), препятствующие нормальному ходу налоговой проверки, могут сделать невозможным привлечение к ответственности в связи с истечением срока давности. Отсутствие возможности взыскания налоговых санкций дало бы в таком случае недобросовестному налогоплательщику неправомерное преимущество перед тем налогоплательщиком, который совершил такое же налоговое правонарушение, но не препятствовал проведению налоговой проверки и был с соблюдением срока давности привлечен к налоговой ответственности.

Поэтому КС РФ указал, что впредь до внесения законодателем изменений и дополнений в НК РФ суд, если налогоплательщик препятствует осуществлению налогового контроля и проведению налоговой проверки, может признавать уважительными причины, по которым налоговыми органами был пропущен срок давности привлечения к налоговой ответственности, и взыскивать с недобросовестного налогоплательщика налоговые санкции за те правонарушения, которые выявлены в пределах сроков глубины охвата налоговой проверки на основе анализа соответствующей документации.

При принятии Федерального закона от 27 июля 2006 г. N 137-ФЗ законодатель учел указанную позицию КС РФ. В связи с этим с 1 января 2007 г. ст. 113 НК РФ дополнена п. 1.1, предусматривающим возможность приостановить срок давности привлечения к налоговой ответственности, если лицо, привлекаемое к ответственности, активно противодействовало проведению выездной налоговой проверки, что стало непреодолимым препятствием для ее проведения и определения налоговыми органами сумм налогов, подлежащих уплате в бюджетную систему РФ. Течение срока давности привлечения к налоговой ответственности считается приостановленным со дня составления акта, предусмотренного п. 3 ст. 91 НК РФ <1>. В этом случае течение срока давности привлечения к налоговой ответственности возобновляется со дня, когда прекратили действие обстоятельства, препятствующие проведению выездной налоговой проверки, и вынесено решение о возобновлении выездной налоговой проверки.

<1> Согласно п. 3 ст. 91 НК РФ (в ред. Федерального закона от 27 июля 2006 г. N 137-ФЗ) при воспрепятствовании доступу должностных лиц налоговых органов, проводящих налоговую проверку, на территории или в помещения (за исключением жилых помещений), принадлежащие налогоплательщику (плательщику сбора, налоговому агенту), руководителем проверяющей группы (бригады) составляется акт, подписываемый им и проверяемым лицом. На основании такого акта налоговый орган по имеющимся у него данным о проверяемом лице или по аналогии вправе самостоятельно определить сумму налога, подлежащую уплате.

Что понимается под налоговой санкцией?

Как определено в п. 1 ст. 114 НК РФ, налоговая санкция является мерой ответственности за совершение налогового правонарушения. По своей природе она представляет собой разновидность правовой санкции. При этом она обладает как общими признаками, свойственными всем правовым санкциям в целом, так и рядом специфических признаков, в совокупности присущих только ей:

1) налоговая санкция является формой юридической ответственности, поскольку ее применение предполагает итоговую оценку противоправного (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяния, за которое она назначается, как налогового правонарушения;

2) налоговая санкция представляет собой меру государственного принуждения, используемую в сфере публичных финансов;

3) налоговая санкция выполняет три функции - штрафную (карательную), превентивно-воспитательную и восстановительную. Целью карательного воздействия налоговой санкции является возмездие, наказание правонарушителя за совершенное им противоправное деяние, воспитательного воздействия - предупреждение налоговых правонарушений, восстановительного воздействия - компенсация потерь, понесенных государством или муниципальными образованиями в результате недополучения налоговых доходов;

4) налоговые санкции имеют имущественный характер, поскольку согласно п. 2 ст. 114 НК РФ они устанавливаются и применяются в виде денежных взысканий (штрафов) в размерах, предусмотренных гл. 16 и 18 НК РФ.

При установлении и применении налоговых санкций законодатель, суд и налоговые органы должны руководствоваться определенными принципами. Как указал в своем Постановлении от 15 июля 1999 г. N 11-П <1> Конституционный Суд РФ, в выборе принудительных мер законодатель ограничен требованиями справедливости, соразмерности и иными конституционными и общими принципами права. Устанавливая ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах, законодатель должен исходить из того, что ограничение прав и свобод возможно, только если оно соразмерно целям, прямо указанным в ч. 3 ст. 55 Конституции РФ. Так, применение налоговых санкций не должно ставить налогоплательщиков в необоснованно тяжелое материальное положение, влечь прекращение ими предпринимательской деятельности, а также иным образом сверх необходимости ущемлять их права и законные интересы.

<1> Постановление Конституционного Суда РФ от 15 июля 1999 г. N 11-П "По делу о проверке конституционности отдельных положений Закона РСФСР "О государственной налоговой службе РСФСР" и Законов Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" и "О федеральных органах налоговой полиции" // СЗ РФ. 1999. N 30. Ст. 3988.

Следование принципу справедливости предполагает дифференцированное установление налоговых санкций в зависимости от характера налогового правонарушения и размера вреда, причиненного им. Следствием большинства налоговых правонарушений является неуплата или неполная (несвоевременная) уплата налогов. Однако такие последствия могут быть результатом различных по своему характеру противоправных деяний налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента). Наибольшую опасность представляют умышленные противоправные деяния (действия или бездействие), направленные на сокрытие объектов налогообложения. Значительно менее опасно занижение налоговой базы или суммы налога, совершенное по неосторожности - в результате различных вычислительных ошибок либо недостаточной квалификации обязанного лица. Между тем последствия обоих этих правонарушений могут быть идентичны - одинаковая сумма недополученных государством или муниципальными образованиями налоговых доходов. Очевидно, что в таком случае налоговые санкции должны быть различны.

При этом размер денежного взыскания, которому подвергается лицо за совершение конкретного налогового правонарушения, должен быть соразмерен содеянному, то есть взыскание должно налагаться с учетом причиненного государству и муниципальным образованиям ущерба в виде недополучения бюджетных средств. Именно поэтому штраф, взыскиваемый за совершение налогового правонарушения, влекущего недоимку по налогам (ст. 119, п. 3 ст. 120, ст. 122, ст. 123 НК РФ), установлен пропорционально сумме такой недоимки.

При установлении и применении налоговых санкций должен строго соблюдаться принцип однократности применения мер юридической ответственности за совершение налогового правонарушения. Согласно данному принципу, закрепленному в п. 2 ст. 108 НК РФ, никто не может быть привлечен повторно к ответственности за совершение одного и того же налогового правонарушения.

Какие виды налоговых санкций существуют?

В соответствии с п. 2 ст. 114 НК РФ налоговые санкции устанавливаются и применяются в виде денежных взысканий (штрафов) в размерах, предусмотренных гл. 16 и 18 НК РФ.

Применение штрафных санкций выступает в качестве основного способа карательного воздействия налоговой ответственности, имеющего своей целью не только наказание виновного лица, но и предупреждение налоговых правонарушений (общая и частная превенция). Штраф влечет сужение имущественной сферы правонарушителя и изменение отношений собственности.

То же самое можно сказать и о пене, хотя не все исследователи считают ее мерой карательного воздействия.

Согласно п. 1 ст. 75 НК РФ пеней признается денежная сумма, которую налогоплательщик (плательщик сбора) должен выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов (сборов) в

более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки. Таким образом, основанием начисления пени выступает просрочка уплаты налога. В то же время НК РФ не предусматривает такого самостоятельного вида налогового правонарушения, как несвоевременная уплата налога (сбора), и, соответственно, санкции за это правонарушение. Поэтому "пени не является мерой налоговой ответственности (что следует из ст. 114 и гл. 16 Кодекса), а представляет собой особый способ обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов (ст. 72 и ст. 75 Кодекса) и поэтому взыскивается вне зависимости от вины налогоплательщика" <1>.

<1> Бойков О. Налоговые споры в практике арбитражных судов // Российская юстиция. 1999. N 11.

Вместе с тем реализация карательной функции налоговой санкции невозможна без установления вины правонарушителя. Как тогда расценивать безвиновный порядок взыскания пени? Конституционный Суд РФ применительно к данной ситуации указал, что в тех случаях, когда пеня имеет характер меры ответственности, а не восстановительный характер мер защиты, недопустимо ее взимание без наличия вины и в бесспорном порядке <1>.

<1> См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 15 июля 1999 г. N 11-П "По делу о проверке конституционности отдельных положений Закона РСФСР "О государственной налоговой службе РСФСР" и Законов Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" и "О федеральных органах налоговой полиции" // СЗ РФ. 1999. N 30. Ст. 3988.

Как видно, вопрос о правовой природе пени является весьма спорным. Представляется все же, что пеня является именно особым способом обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов, но никак не мерой налоговой ответственности. Во-первых, на это прямо указывает НК РФ, согласно которому "сумма соответствующих пеней уплачивается помимо причитающихся к уплате сумм налога или сбора и независимо от применения других мер обеспечения исполнения обязанности по уплате налога или сбора, а также мер ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах" (п. 2 ст. 75 НК РФ). Во-вторых, не всякое нарушение норм, закрепленных в актах законодательства о налогах и сборах, может быть признано налоговым правонарушением. Для этого правонарушение должно удовлетворять целому ряду обязательных условий.

В соответствии со ст. 106 НК РФ налоговым правонарушением признается только "виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое настоящим Кодексом установлена ответственность". Виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение устанавливаются в специальной гл. 16 НК РФ. Отсюда, по мнению автора, следует, что противоправное деяние только в том случае может быть признано налоговым правонарушением, если оно предусмотрено в гл. 16 НК РФ.

Каков размер налоговой санкции при наличии обстоятельств, смягчающих ответственность за совершение налогового правонарушения?

Обстоятельствами, смягчающими ответственность за совершение налогового правонарушения, согласно п. 1 ст. 112 НК РФ признаются:

1) совершение правонарушения вследствие стечения тяжелых личных или семейных обстоятельств;

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

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

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

Таким образом, перечень обстоятельств, которые могут быть признаны в качестве смягчающих налоговую ответственность, является открытым. Суд или налоговый орган по своему усмотрению может признать любое иное обстоятельство смягчающим налоговую ответственность.

В соответствии с п. 3 ст. 114 НК РФ при наличии хотя бы одного смягчающего обстоятельства размер штрафа подлежит уменьшению не менее чем в два раза по сравнению с размером, установленным соответствующей статьей главы 16 НК РФ. При этом в отличие от КоАП РФ (ч. 2 ст. 3.5) в НК РФ отсутствует положение, четко определяющее размер, ниже которого штраф за совершение налогового правонарушения назначен быть не может.

Поэтому, учитывая, что в п. 3 ст. 114 НК РФ установлен лишь минимальный предел снижения налоговой санкции, суд по результатам оценки соответствующих обстоятельств (например, характера совершенного правонарушения, количества смягчающих ответственность обстоятельств, личности налогоплательщика, его материального положения) вправе уменьшить размер взыскания и более чем в два раза. К такому решению пришел совместный Пленум Верховного Суда РФ и Высшего Арбитражного Суда РФ в своем Постановлении от 11 июня 1999 г. N 41/9 "О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации" (п. 19) <1>.

<1> Российская газета. 1999. N 128.

Когда принималось указанное Постановление, обстоятельства, смягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения, устанавливались только судом. В настоящее время такие обстоятельства могут быть установлены как судом, так и налоговым органом, рассматривающим дело. Поэтому позиция, изложенная в п. 19 Постановления ВС РФ и ВАС РФ от 11 июня 1999 г. N 41/9, распространяется и на налоговые органы при оценке ими обстоятельств, смягчающих ответственность.

Каков размер налоговой санкции при наличии обстоятельства, отягчающего ответственность за совершение налогового правонарушения?

Перечень обстоятельств, отягчающих ответственность за совершение налогового правонарушения, является закрытым. Согласно п. 2 ст. 112 НК РФ к ним относится только одно обстоятельство - совершение налогового правонарушения лицом, ранее привлекаемым к ответственности за аналогичное правонарушение.

При наличии данного обстоятельства размер штрафа увеличивается на 100%, то есть вдвое (п. 4 ст. 114 НК РФ).

Однако при применении указанного правила необходимо учитывать следующее. Если суд или налоговый орган придет к выводу, что повторное налоговое правонарушение совершено при наличии смягчающих ответственность обстоятельств, то сначала он обязан уменьшить размер налоговой санкции не менее чем наполовину и только после этого увеличить ее в два раза.

Каков размер налоговой санкции при совершении одним лицом двух и более налоговых правонарушений?

В соответствии с п. 5 ст. 114 НК РФ при совершении одним лицом двух и более налоговых правонарушений налоговые санкции взыскиваются за каждое правонарушение в отдельности без поглощения менее строгой санкции более строгой. Однако следует учитывать, что данное правило не распространяется на те случаи, когда в одном противоправном деянии лица содержатся признаки нескольких налоговых правонарушений, предусмотренных разными статьями гл. 16 НК РФ.

Каков порядок взыскания налоговых санкций?

Налоговая санкция может быть уплачена налогоплательщиком или иным обязанным лицом добровольно. Форма требования об уплате налоговой санкции утверждена Приказом МНС России от 29 августа 2002 г. N БГ-3-29/465 "О совершенствовании работы налоговых органов по применению мер принудительного взыскания налоговой задолженности" <1>. В случае если налогоплательщик (иное обязанное лицо) отказался добровольно уплатить сумму налоговой санкции или пропустил срок уплаты, указанный в требовании о ее уплате, налоговая санкция взыскивается в принудительном порядке.

<1> Российская газета. 2002. N 186.

Первоначально налоговые санкции могли быть взысканы с налогоплательщиков только в судебном порядке (п. 7 ст. 114 НК РФ в ред. Федерального закона от 9 июля 1999 г. N 154-ФЗ). Затем с 1 января 2006 г., то есть с момента вступления в силу Федерального закона от 4 ноября 2005 г. N 137-ФЗ, появилась возможность взыскания налоговых санкций также и во внесудебном порядке.

Во внесудебном порядке, на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа, налоговая санкция (штраф) могла быть взыскана:

1) с индивидуального предпринимателя - в случае если сумма штрафа не превышала 5 тыс. руб. по каждому неуплаченному налогу за налоговый период и (или) иному нарушению законодательства о налогах и сборах;

2) с организации - в случае если сумма штрафа не превышала 50 тыс. руб. по каждому неуплаченному налогу за налоговый период и (или) иному нарушению законодательства о налогах и сборах.

В случаях, когда сумма штрафа, взыскиваемого с индивидуального предпринимателя или с организации, превышала указанные размеры, а также в случае взыскания штрафа с физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем (независимо от суммы штрафа), налоговые санкции взыскивались только в судебном порядке.

Таким образом, на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа могли быть взысканы лишь относительно мелкие штрафы. При этом за правонарушителями сохранялось право судебного обжалования подобного взыскания.

С 1 января 2007 г. в связи с вступлением в силу Федерального закона от 27 июля 2006 г. N 137-ФЗ вводится новый порядок взыскания налоговых санкций. Он применяется лишь к тем налоговым санкциям, по которым решение налогового органа вынесено после 1 января 2007 г. Между тем налоговые санкции, по которым решение налогового органа было вынесено до 1 января 2007 г., взимаются в порядке, действовавшем до дня вступления в силу данного Федерального закона.

С налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента), являющегося организацией или индивидуальным предпринимателем, взыскание штрафа производится по решению налогового органа путем направления в банк, в котором открыты счета данного налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента), поручения налогового органа на списание и перечисление в бюджетную систему РФ необходимых денежных средств (п. 2 ст. 46 НК РФ). Такое решение налогового органа принимается после истечения срока, установленного в требовании об уплате налоговой санкции, но не позднее двух месяцев после истечения указанного срока. Решение о взыскании, принятое после истечения указанного срока, считается недействительным и исполнению не подлежит. Однако в этом случае налоговый орган может обратиться в суд с иском о взыскании с налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя причитающейся к уплате суммы налога (п. 3 ст. 46 НК РФ).

При недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя или отсутствии информации о счетах налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя налоговый орган вправе взыскать штраф за счет иного имущества указанного лица (п. 7 ст. 46 НК РФ). Взыскание штрафа за счет иного имущества налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя производится во внесудебном порядке (ст. 47 НК РФ).

Следует отметить, что НК РФ предусматривает также случаи, когда взыскание штрафа с организации или индивидуального предпринимателя может быть произведено только в судебном порядке. Так, в судебном порядке взыскание штрафа производится (подп. 1 - 3 п. 2 ст. 45):

1) с организации, которой открыт лицевой счет;

2) в целях взыскания недоимки, числящейся более трех месяцев:

за организациями, являющимися в соответствии с гражданским законодательством РФ зависимыми (дочерними) обществами (предприятиями), с соответствующих основных (преобладающих, участвующих) обществ (предприятий) в случаях, когда на счета последних в банках поступает выручка за реализуемые товары (работы, услуги) зависимых (дочерних) обществ (предприятий);

за организациями, являющимися в соответствии с гражданским законодательством РФ основными (преобладающими, участвующими) обществами (предприятиями), с зависимых (дочерних) обществ (предприятий), когда на их счета в банках поступает выручка за реализуемые товары (работы, услуги) основных (преобладающих, участвующих) обществ (предприятий);

3) с организации или индивидуального предпринимателя, если их обязанность по уплате налога основана на изменении налоговым органом юридической квалификации сделки, совершенной таким налогоплательщиком, или статуса и характера деятельности этого налогоплательщика.

С налогоплательщика - физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, взыскание сумм штрафа производится только в судебном порядке (абз. 1 п. 1 ст. 104 НК РФ).

Исковое заявление о взыскании штрафа подается (п. 2 ст. 104 НК РФ):

1) с организации или индивидуального предпринимателя - в арбитражный суд;

2) с физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, - в суд общей юрисдикции.

Каков срок давности взыскания штрафов?

Федеральным законом от 27 июля 2006 г. N 137-ФЗ внесены существенные изменения в вопрос исчисления срока давности взыскания штрафов за нарушение законодательства о налогах и сборах. Начиная с 1 января 2007 г. срок давности взыскания штрафов исчисляется следующим образом.

Налоговые органы могут обратиться в суд с иском о взыскании штрафов (п. 1 ст. 115 НК РФ): с организации и индивидуального предпринимателя - в порядке и в сроки, которые предусмотрены ст. 46 и ст. 47 НК РФ;

с физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, - в порядке и сроки, которые предусмотрены ст. 48 НК РФ.

В соответствии с п. 3 ст. 46 НК РФ решение о взыскании штрафа за счет денежных средств, находящихся на счетах налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя, принимается налоговым органом после истечения срока, установленного в требовании об уплате соответствующего штрафа, но не позднее двух месяцев после истечения указанного срока. Решение о взыскании, принятое после истечения указанного срока, считается недействительным и исполнению не подлежит. В этом случае налоговый орган может обратиться в арбитражный суд с иском о взыскании с налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя причитающейся к уплате суммы налога. Заявление может быть подано в суд в течение шести месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате налога. При этом пропущенный по уважительной причине срок подачи заявления может быть восстановлен судом.

При недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах налогоплательщиков (плательщиков сборов, налоговых агентов) - организации или индивидуального предпринимателя или отсутствии информации о счетах налогоплательщиков (плательщиков сборов, налоговых агентов) - организации или индивидуального предпринимателя налоговый орган вправе взыскать штраф за счет иного имущества указанных лиц в соответствии со ст. 47 НК РФ. Взыскание штрафа за счет иного имущества налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя производится по решению руководителя (заместителя руководителя) налогового органа путем направления в течение трех дней с момента вынесения такого решения соответствующего постановления судебному приставу-исполнителю для исполнения в порядке, предусмотренном Федеральным законом "Об исполнительном производстве" <1>, с учетом особенностей, предусмотренных данной статьей (п. 1 ст. 47 НК РФ).

<1> Федеральный закон от 21 июля 1997 г. N 119-ФЗ "Об исполнительном производстве" (в ред. от 27 декабря 2005 г. N 197-ФЗ) // СЗ РФ. 1997. N 30. Ст. 3591.

Исковое заявление о взыскании штрафа с организации или индивидуального предпринимателя в случаях, предусмотренных подп. 1 - 3 п. 2 ст. 45 НК РФ, может быть подано налоговым органом в течение шести месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате штрафа. Пропущенный по уважительной причине срок подачи указанного заявления может быть восстановлен судом (абз. 2 п. 1 ст. 115 НК РФ).

В соответствии с п. 2 ст. 48 НК РФ исковое заявление о взыскании штрафа за счет имущества налогоплательщика - физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, может быть подано налоговым органом в суд общей юрисдикции в течение шести месяцев после истечения срока, установленного для добровольной уплаты штрафа.

Следует отметить, что в случае отказа в возбуждении или прекращения уголовного дела, но при наличии налогового правонарушения срок подачи искового заявления о взыскании штрафа как с организаций и индивидуальных предпринимателей, так и с физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, исчисляется со дня получения налоговым органом постановления об отказе в возбуждении или о прекращении уголовного дела (п. 2 ст. 115 НК РФ).

Каков порядок перечисления в бюджет сумм штрафов, взыскиваемых за совершение налогового правонарушения?

В соответствии с п. 6 ст. 114 НК РФ сумма штрафа, взыскиваемого за налоговое правонарушение, повлекшее задолженность по налогу (сбору), подлежит перечислению со счетов налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) только после перечисления в полном объеме этой суммы задолженности и соответствующих пеней в очередности, установленной гражданским законодательством РФ.

Очередность списания денежных средств со счета устанавливается ст. 855 ГК РФ. Так, при наличии на счете денежных средств, сумма которых достаточна для удовлетворения всех

требований, предъявленных к счету, списание этих средств со счета осуществляется в порядке поступления распоряжений клиента и других документов на списание (календарная очередность), если иное не предусмотрено законом.

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

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

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

в третью очередь производится списание по платежным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств для расчетов по оплате труда с лицами, работающими по трудовому договору, а также по отчислениям в Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ и фонды обязательного медицинского страхования <1>;

<1> На основании Постановления Конституционного Суда РФ от 23 декабря 1997 г. N 21-П "По делу о проверке конституционности пункта 2 статьи 855 Гражданского кодекса Российской Федерации и части шестой статьи 15 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" в связи с запросом Президиума Верховного Суда Российской Федерации" (СЗ РФ. 1997. N 52. Ст. 5930) положение данного абзаца признано не соответствующим Конституции РФ (ч. 1 ст. 19), исходя из того что установленное в следующем абзаце обязательное списание по платежным документам, предусматривающим платежи в бюджет и внебюджетные фонды, означает только взыскание задолженности по указанным платежам на основании носящих бесспорный характер поручений налоговых органов.

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

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

в шестую очередь производится списание по другим денежным документам в порядке календарной очередности.

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

Суммы штрафов, начисленные и уплаченные по результатам налоговых проверок по соответствующему налогу, зачисляются на те же коды Классификации доходов бюджетов РФ, что и суммы соответствующего налога. Если в нормативном правовом акте, устанавливающем взыскание соответствующей налоговой санкции (штрафа), не указано, в какой бюджет следует зачислять взысканную сумму, то налоговые санкции, которые невозможно отнести к соответствующему налогу, распределяются между федеральным бюджетом, бюджетами субъектов РФ и местными бюджетами в порядке, установленном федеральным законом о федеральном бюджете на соответствующий год.

Каков срок, в течение которого лицо считается подвергнутым налоговой ответственности?

В соответствии с п. 3 ст. 112 НК РФ лицо, с которого взыскана налоговая санкция, считается подвергнутым этой санкции в течение 12 месяцев с момента вступления в законную силу решения суда или налогового органа.

Какие виды налоговых правонарушений существуют?

Конкретные составы налоговых правонарушений и ответственность за их совершение предусмотрены в гл. 16 НК РФ. При этом следует отметить, что статьями данной главы НК РФ предусматривается ответственность как за чисто налоговые правонарушения, посягающие на законодательно установленный порядок поступления налоговых доходов в бюджет, так и за правонарушения, хотя и "неналоговые" по своей сути, но так или иначе затрагивающие нормы законодательства о налогах и сборах. Примером таких "неналоговых" правонарушений могут служить правонарушения, предусмотренные в ст. 128 и ст. 129 НК РФ.

В целом в гл. 16 НК РФ предусматривается ответственность за следующие виды налоговых правонарушений:

нарушение срока постановки на учет в налоговом органе (ст. 116 НК РФ);
уклонение от постановки на учет в налоговом органе (ст. 117 НК РФ);
нарушение срока представления сведений об открытии и закрытии счета в банке (ст. 118 НК РФ);
непредставление налоговой декларации (ст. 119 НК РФ);
грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения (ст. 120 НК РФ);
неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора) (ст. 122 НК РФ);
невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов (ст. 123 НК РФ);
несоблюдение порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест (ст. 125 НК РФ);
непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля (ст. 126 НК РФ);
неявка либо уклонение от явки, а также неправомерный отказ от дачи показаний либо дача заведомо ложных показаний лицом, вызываемым в качестве свидетеля (ст. 128 НК РФ);
отказ эксперта, переводчика или специалиста от участия в проведении налоговой проверки, дача заведомо ложного заключения или осуществление заведомо ложного перевода (ст. 129 НК РФ);
неправомерное несообщение сведений налоговому органу (ст. 129.1 НК РФ);
нарушение порядка регистрации объектов игорного бизнеса (ст. 129.2 НК РФ) <1>.

<1> Статья введена Федеральным законом от 27 июля 2006 г. N 137-ФЗ "О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования". Начало действия - 1 января 2007 г.

Какая ответственность предусмотрена Налоговым кодексом РФ за нарушение срока постановки на учет в налоговом органе?

1. Статьей 116 НК РФ предусмотрена ответственность за нарушение налогоплательщиком установленного НК РФ срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе.

Объектом данного налогового правонарушения является установленный НК РФ порядок постановки налогоплательщиков на учет в налоговом органе.

Субъектами правонарушения являются организации и физические лица, обязанные встать на учет в налоговом органе по основаниям, предусмотренным НК РФ.

Порядок постановки на учет организаций и физических лиц регулируется ст. ст. 83, 84 НК РФ. Согласно п. 1 ст. 83 НК РФ в целях проведения налогового контроля организации и физические лица подлежат постановке на учет в налоговых органах:

- по месту нахождения организации;
- по месту нахождения обособленных подразделений организации;
- по месту жительства физического лица;
- по месту нахождения принадлежащего им недвижимого имущества и транспортных средств;
- по иным основаниям, предусмотренным НК РФ.

Федеральным законом от 27 июля 2006 г. N 137-ФЗ в ст. ст. 83, 84 НК РФ внесены весьма значительные изменения, вступившие в силу с 1 января 2007 г. С указанного момента порядок постановки на налоговый учет организаций и физических лиц стал следующим.

Постановка на учет организации или индивидуального предпринимателя в налоговом органе по месту нахождения или по месту жительства осуществляется на основании сведений, содержащихся соответственно в Едином государственном реестре юридических лиц, Едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей, в порядке, установленном Правительством РФ <1> (п. 3 ст. 83 НК РФ). Все действия по такому учету (за исключением постановки на учет организации по месту нахождения ее обособленных подразделений) осуществляются налоговыми органами без участия налогоплательщиков - организаций или индивидуальных предпринимателей.

<1> См.: Постановление Правительства РФ от 26 февраля 2004 г. N 110 "О совершенствовании процедур государственной регистрации и постановки на учет юридических лиц и индивидуальных предпринимателей" (в ред. Постановления Правительства РФ от 30 декабря 2005 г. N 847) // СЗ РФ. 2004. N 10. Ст. 864.

Организация, в состав которой входят обособленные подразделения, расположенные на территории РФ, обязана встать на учет в налоговом органе по месту нахождения каждого своего

обособленного подразделения, если эта организация не состоит на учете в налоговом органе по месту нахождения этого обособленного подразделения по основаниям, предусмотренным НК РФ (п. 1 ст. 83).

Обособленным подразделением организации признается любое территориально обособленное от нее подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места. При этом признание обособленного подразделения организации таковым производится независимо от того, отражено или не отражено его создание в учредительных или иных организационно-распорядительных документах организации, и от полномочий, которыми наделяется указанное подразделение (абз. 21 п. 2 ст. 11 НК РФ).

В статье 1 Федерального закона от 17 июля 1999 г. N 181-ФЗ "Об основах охраны труда в Российской Федерации" <1> (в ред. от 9 мая 2005 г. N 45-ФЗ, с изм. от 26 декабря 2005 г. N 189-ФЗ) и в ст. 209 Трудового кодекса РФ рабочее место определено как место, в котором работник должен находиться или в которое ему необходимо прибыть в связи с его работой и которое прямо или косвенно находится под контролем работодателя. Таким образом, данное понятие рабочего места распространяется на случаи, при которых возникают отношения работника и работодателя, являющихся сторонами трудового договора (контракта).

<1> СЗ РФ. 1999. N 29. Ст. 3702.

Рабочее место считается стационарным, если оно создается на срок более одного месяца (абз. 21 п. 2 ст. 11 НК РФ). При этом следует учитывать, что понятие "стационарных рабочих мест", приведенное в абз. 21 п. 2 ст. 11 НК РФ, поглощает по смыслу понятие одного стационарного рабочего места. В этой связи оборудование одного стационарного рабочего места организацией вне места ее нахождения является основанием для постановки на учет в налоговом органе по месту нахождения обособленного подразделения <1>.

<1> См.: Постановление ФАС Московского округа от 23 января 2003 г. по делу N КА-А41/9052-02; письмо МНС России от 29 апреля 2004 г. N 09-3-02/1912 "О признании одного рабочего места обособленным подразделением".

При осуществлении организацией деятельности в РФ через обособленное подразделение заявление о постановке на учет такой организации подается в течение одного месяца со дня создания обособленного подразделения в налоговый орган по месту нахождения этого обособленного подразделения, если указанная организация не состоит на учете по иным основаниям, предусмотренным НК РФ, в налоговых органах на территории того муниципального образования, в котором создано это обособленное подразделение. В случае если несколько обособленных подразделений организации находятся в одном муниципальном образовании на территориях, подведомственных разным налоговым органам, постановка организации на учет может быть осуществлена налоговым органом по месту нахождения одного из ее обособленных подразделений, определяемым организацией самостоятельно (п. 4 ст. 83 НК РФ).

В иных случаях постановка на учет организации в налоговых органах по месту нахождения ее обособленных подразделений осуществляется налоговыми органами на основании сообщений в письменной форме, представляемых этой организацией в соответствии с п. 2 ст. 23 НК РФ.

Министерство финансов РФ вправе определять особенности постановки на учет крупнейших налогоплательщиков (абз. 3 п. 1 ст. 83 НК РФ). Так, на данный момент действуют Особенности постановки на учет крупнейших налогоплательщиков, утвержденные Приказом Министерства финансов РФ от 11 июля 2005 г. N 85н <1>.

<1> БНА ФОИВ. 2005. N 32.

Постановка на учет крупнейшего налогоплательщика осуществляется в межрегиональной (межрайонной) инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам на основании сведений, предоставленных инспекцией ФНС России, в которой крупнейший налогоплательщик состоит на учете по месту своего нахождения. Постановка на учет крупнейшего налогоплательщика в случае создания им обособленного подразделения и/или регистрации принадлежащего ему недвижимого имущества и транспортных средств и по иным основаниям осуществляется в общем порядке, установленном НК РФ.

Особенности учета иностранных организаций и иностранных граждан устанавливаются Министерством финансов РФ (абз. 4 п. 1 ст. 83 НК РФ). В настоящее время действует Положение об особенностях учета в налоговых органах иностранных организаций, утвержденное Приказом МНС России от 7 апреля 2000 г. N АП-3-06/124 <1>. Согласно данному Положению при наличии соответствующих оснований учету в налоговых органах подлежат:

<1> Там же. 2000. N 25.

иностранные юридические лица, компании, фирмы, иные корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, а также любые другие организации (включая полные товарищества и личные компании), образованные в соответствии с законодательством иностранных государств;

международные организации, созданные на основе международного договора, обладающие международной правосубъектностью и имеющие статус юридического лица, располагающие в РФ своими постоянными органами, филиалами или представительствами;

дипломатические и приравненные к ним представительства иностранных государств в РФ.

Учет иностранных и международных организаций и дипломатических представительств осуществляется на основании их заявлений о постановке на налоговый учет, подаваемых в сроки и по формам, указанным в Положении "Об особенностях учета в налоговых органах иностранных организаций". При этом налогоплательщики обязательно должны быть проинформированы о налоговых органах, в которых ведется учет иностранных и международных организаций и дипломатических представительств иностранных государств в РФ.

Постановка на учет иностранных организаций, осуществляющих деятельность в территориальном море, на континентальном шельфе и в исключительной экономической зоне, производится в налоговых органах субъекта РФ, примыкающего к соответствующему району территориального моря, континентального шельфа и исключительной экономической зоны РФ.

В случае возникновения у иностранных и международных организаций и дипломатических представительств затруднений с определением места постановки на учет решение на основе представленных ими данных принимается соответствующим налоговым органом.

Особенности учета налогоплательщиков при выполнении соглашений о разделе продукции определяются главой 26.4 НК РФ (абз. 5 п. 1 ст. 83 НК РФ). Согласно ст. 346.41 НК РФ при выполнении соглашений о разделе продукции налогоплательщики подлежат постановке на учет в налоговом органе по местонахождению участка недр, предоставленного инвестору в пользование на условиях соглашения. Заявление о постановке на учет в налоговом органе подается в течение 10 дней с даты вступления соответствующего соглашения в силу.

В случае если в качестве инвестора по соглашению выступает объединение организаций, не имеющее статуса юридического лица, постановке на учет в налоговом органе по местонахождению участка недр, предоставленного в пользование на условиях соглашения, подлежат все организации, входящие в состав указанного объединения. Из данного правила существует одно исключение: если участок недр, предоставляемый в пользование на условиях соглашения, расположен на континентальном шельфе РФ и (или) в пределах исключительной экономической зоны РФ, постановка налогоплательщика на учет производится в налоговом органе по его местонахождению.

Особенности учета иностранных организаций, выступающих в качестве инвестора по соглашению или оператора соглашения, устанавливаются Министерством финансов РФ.

Постановка на учет организации или физического лица в налоговом органе по месту нахождения принадлежащего им недвижимого имущества и (или) транспортных средств совершается на основании сведений, которые сообщаются органами, осуществляющими государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним и (или) органами, осуществляющими регистрацию транспортных средств (п. 5 ст. 83, п. 4 ст. 85 НК РФ). Организация подлежит постановке на учет в налоговых органах по месту нахождения недвижимого имущества, принадлежащего ей на праве собственности, праве хозяйственного ведения или оперативного управления. При этом местом нахождения имущества для целей постановки на учет признается (п. 5 ст. 83 НК РФ):

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

2) для транспортных средств, не указанных в подп. 1, - место государственной регистрации, а при отсутствии такового - место нахождения (жительства) собственника имущества;

3) для иного недвижимого имущества - место фактического нахождения имущества.

Постановка на учет нотариуса, занимающегося частной практикой, осуществляется налоговым органом по месту его жительства на основании сведений, сообщаемых органами юстиции, выдающими лицензии на право нотариальной деятельности (абз. 1 п. 6 ст. 83, п. 1 ст. 85 НК РФ).

Постановка на учет адвоката осуществляется налоговым органом по месту его жительства на основании сведений, сообщаемых советом адвокатской палаты субъекта РФ (абз. 2 п. 6 ст. 83, п. 2 ст. 85 НК РФ).

Постановка на учет физических лиц, не относящихся к индивидуальным предпринимателям, осуществляется налоговым органом по месту жительства физического лица на основании заявления физического лица либо на основании информации, предоставляемой:

органами, осуществляющими регистрацию физических лиц по месту жительства либо регистрацию актов гражданского состояния физических лиц;

органами, осуществляющими выдачу и замену документов, удостоверяющих личность гражданина РФ на территории РФ (п. 7 ст. 83, п. п. 3 и 8 ст. 85 НК РФ).

Физические лица, место жительства которых для целей налогообложения определяется по месту пребывания физического лица, вправе обратиться в налоговый орган по месту своего пребывания с заявлением о постановке на учет в налоговых органах (п. 7.1 ст. 83 НК РФ).

В случае возникновения у налогоплательщиков затруднений с определением места постановки на учет решение на основе представленных ими данных принимается налоговым органом. Налоговые органы на основе имеющихся данных и сведений о налогоплательщиках обязаны обеспечить постановку их на учет.

Из всего вышеизложенного вытекает, что объективная сторона налогового правонарушения, предусмотренного ст. 116 НК РФ, состоит в неправомерном бездействии - неподаче налогоплательщиком, обязанным встать на учет в налоговом органе, в установленный НК РФ срок заявления о постановке на учет в налоговом органе.

При этом необходимо учитывать следующее.

Во-первых, в ст. 116 НК РФ ответственность установлена только за нарушение срока постановки на учет в налоговом органе. Поэтому несоответствие формы поданного налогоплательщиком в налоговый орган заявления форме заявления о постановке на учет, установленной нормативным актом налогового органа, не является основанием для привлечения налогоплательщика к ответственности по п. 1 ст. 116 НК РФ <1>.

<1> Постановление ФАС Северо-Западного округа от 30 апреля 2002 г. N A05-322/02-23/10.

Во-вторых, налогоплательщик подлежит ответственности за сам факт непостановки на налоговый учет вне зависимости от того, повлекло ли данное обстоятельство какие-либо негативные последствия для бюджета. Налоговое правонарушение, указанное в ст. 116 НК РФ, имеет формальный состав и считается оконченным с момента истечения срока подачи заявления о постановке на налоговый учет.

В-третьих, постановка налогоплательщика на учет по инициативе налогового органа не освобождает этого налогоплательщика от ответственности за нарушение срока постановки на учет на основании заявления налогоплательщика <1>.

<1> См.: п. 40 Постановления ВАС РФ от 28 февраля 2005 г. N 5 "О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации".

В-четвертых, постановка на учет в налоговом органе организаций и индивидуальных предпринимателей осуществляется независимо от наличия обстоятельств, с которыми НК РФ связывает возникновение обязанности по уплате того или иного налога или сбора (п. 2 ст. 83 НК РФ).

В-пятых, ст. 83 НК РФ регламентируется порядок постановки на учет самих налогоплательщиков, а не принадлежащего им имущества. Поэтому на налогоплательщика, вставшего на учет в конкретном налоговом органе по одному из предусмотренных ст. 83 НК РФ оснований, не может быть возложена ответственность за неподачу заявления о повторной постановке на учет в том же самом налоговом органе по иному упомянутому в этой статье основанию <1>.

<1> См.: п. 39 Постановления ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. N 5 "О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации", а также письмо МНС России от 8 августа 2001 г. N ШС-6-14/613@.

Субъективная сторона налогового правонарушения, указанного в ст. 116 НК РФ, - умысел либо неосторожность. Однако форма вины в данном случае на квалификацию деяния не влияет.

2. Нарушение налогоплательщиком установленного НК РФ срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе на срок не более 90 календарных дней, влечет взыскание штрафа в размере 5 тыс. руб. (п. 1 ст. 116 НК РФ).

Нарушение налогоплательщиком установленного Налоговым кодексом РФ срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе на срок более 90 календарных дней влечет взыскание штрафа в размере 10 тыс. руб. (п. 2 ст. 116 НК РФ).

В чем заключается уклонение от постановки на учет в налоговом органе и какая за это предусмотрена ответственность?

1. Статья 117 НК РФ устанавливает ответственность за уклонение от постановки на учет в налоговом органе. Под уклонением при этом понимается ведение деятельности организацией или индивидуальным предпринимателем без постановки на учет в налоговом органе.

Объектом данного налогового правонарушения является законодательно установленный порядок постановки на налоговый учет организаций и индивидуальных предпринимателей, а также порядок ведения предпринимательской деятельности.

Субъектами правонарушения признаются организации и индивидуальные предприниматели, в нарушение требований НК РФ осуществляющие предпринимательскую деятельность без постановки на налоговый учет.

Под ведением деятельности понимаются реальные факты финансово-хозяйственной деятельности, результат которых будет участвовать в формировании объекта налогообложения хотя бы одному налогу, независимо от того, должна ли будет организация уплатить такой налог (например, при наличии льготы). Объективная сторона налогового правонарушения, указанного в ст. 117 НК РФ, выражается в неподаче организацией или индивидуальным предпринимателем в установленный НК РФ срок заявления о постановке на учет в налоговом органе при одновременном ведении предпринимательской деятельности. При этом необходимо учитывать, что повторное привлечение к ответственности по ст. 117 НК РФ после применения ст. 116 НК РФ недопустимо, поскольку нарушение срока постановки на налоговый учет, ответственность за которое предусмотрена ст. 116 НК РФ, предполагается составом ст. 117 НК РФ.

Субъективная сторона - умысел.

2. Ведение деятельности организацией или индивидуальным предпринимателем без постановки на учет в налоговом органе влечет взыскание штрафа в размере 10% от доходов, полученных в течение указанного времени в результате такой деятельности, но не менее 20 тыс. руб. (п. 1 ст. 117 НК РФ).

Ведение деятельности организацией или индивидуальным предпринимателем без постановки на учет в налоговом органе более 90 календарных дней влечет взыскание штрафа в размере 20% доходов, полученных в период деятельности без постановки на учет более 90 календарных дней, но не менее 40 тыс. руб. (п. 2 ст. 117 НК РФ).

Какую ответственность несет налогоплательщик за нарушение срока представления в налоговый орган сведений об открытии и закрытии счета в банке?

1. В пункте 1 ст. 118 НК РФ предусмотрена ответственность за нарушение налогоплательщиком установленного НК РФ срока представления в налоговый орган информации об открытии или закрытии им счета в банке.

Объектом данного налогового правонарушения является порядок открытия и закрытия налогоплательщиками счетов в банках, установленный НК РФ в связи с осуществлением налогового контроля.

Субъектами правонарушения признаются налогоплательщики-организации или индивидуальные предприниматели, которые согласно абз. 2 п. 2 ст. 23 НК РФ обязаны в 7-дневный срок письменно сообщать об открытии или закрытии ими счетов (лицевых счетов) в банках в налоговый орган соответственно по месту нахождения организации или месту жительства индивидуального предпринимателя. При этом индивидуальные предприниматели обязаны сообщать в налоговый орган только о счетах, используемых ими в предпринимательской деятельности.

Объективная сторона правонарушения выражается в противоправном бездействии - нарушении налогоплательщиком-организацией или индивидуальным предпринимателем установленного НК РФ срока представления в налоговый орган информации об открытии или закрытии счета в банке. Данное правонарушение имеет формальный состав и считается оконченным с момента совершения противоправного деяния, а именно в момент истечения срока представления в налоговый орган сведений об открытии или закрытии счета в банке.

При этом объективная сторона правонарушения может быть признана сформированной, если доказан хотя бы один из следующих фактов:

1) факт открытия или закрытия именно "счета в банке". Не образует состава налогового правонарушения, указанного в п. 1 ст. 118 НК РФ, открытие или закрытие счетов, не признаваемых "счетами" для целей налогового законодательства.

Согласно абз. 10 п. 2 ст. 11 НК РФ под счетами понимаются "расчетные (текущие) и иные счета в банках, открытые на основании договора банковского счета, на которые зачисляются и с которых могут расходоваться денежные средства организаций и индивидуальных предпринимателей".

Как видно из этого определения, к счетам для целей налогового законодательства могут быть отнесены только счета, открытые в кредитных организациях: банках и небанковских кредитных организациях. Следовательно, например, счета, открываемые профессиональными участниками рынка ценных бумаг, не являющимися банками, своим клиентам, не могут рассматриваться как счета для целей налогового законодательства.

Основанием для открытия счетов является исключительно договор банковского счета, согласно которому банк обязуется принимать и зачислять поступающие на счет, открытый клиенту (владельцу счета), денежные средства, выполнять распоряжения клиента о перечислении и выдаче соответствующих сумм со счета и проведении других операций по счету (п. 1 ст. 845 ГК РФ). Депозитные счета, открываемые на основании договора банковского вклада (ст. 834 ГК РФ), счетами для целей налогового законодательства не признаются;

2) факт открытия и закрытия счета в банке. Налоговый орган или суд должен установить не просто факт наличия счета в банке, а именно факт открытия или закрытия такого счета. При этом не может быть признано исчерпывающим доказательство этого факта только на основании сообщения банка, направленного в налоговый орган в соответствии с абз. 2 п. 1 ст. 86 НК РФ, поскольку такое сообщение может быть сделано, например, по ошибке <1>.

<1> Постановление ФАС Северо-Западного округа от 22 июля 2002 г. по делу N А56-34217/01.

Согласно нормам гражданского и банковского законодательства счет считается открытым/закрытым с момента внесения бухгалтерией банка информации об открытии/закрытии счета в Книгу регистрации открытых счетов <1>. В связи с этим не образует состава правонарушения, указанного в п. 1 ст. 118 НК РФ, несообщение налогоплательщиком о факте, не являющемся с юридической точки зрения открытием или закрытием счета;

<1> Письмо ЦБ РФ от 4 июля 2001 г. N 08-31-1/2453 "О сроках извещения банками клиентов об открытии (закрытии) счета" //

3) факт несообщения налогоплательщиком-организацией или индивидуальным предпринимателем информации об открытии или закрытии счета надлежащему налоговому органу.

В соответствии с абз. 2 п. 2 ст. 23 НК РФ сообщение об открытии или закрытии счета в банке должно быть направлено в налоговый орган по месту нахождения организации или месту жительства индивидуального предпринимателя.

Следует отметить, что до внесения в НК РФ изменений от 23 декабря 2003 г. N 185-ФЗ <1> норма абз. 2 п. 2 ст. 23 НК РФ была сформулирована менее удачно, поскольку обязывала налогоплательщиков-организации направлять информацию об открытии или закрытии ими счета в банке в налоговый орган "по месту учета", не конкретизируя при этом - по месту учета головной организации или по месту учета ее структурных подразделений. В связи с этой весьма неопределенной формулировкой возникла обширная, но неоднозначная судебная практика. Так, некоторые суды считали, что состав правонарушения, указанный в п. 1 ст. 118 НК РФ, формируется при непредставлении соответствующей информации во все налоговые органы, где организация состоит на налоговом учете, то есть в налоговый орган как по месту головной организации, так и по месту ее структурных подразделений <2>. Другие суды, напротив, отмечали, что НК РФ не предусматривает обязанности налогоплательщика направлять информацию об открытии или закрытии счета во все налоговые органы, в которых он состоит на налоговом учете, признавая главным признаком надлежащего исполнения соответствующей обязанности доведение такой информации до сведения налогового органа по месту учета либо головной организации, либо ее обособленного подразделения - по усмотрению налогоплательщика <3>.

<1> См. подп. "а" п. 2 ст. 3 Федерального закона от 23 декабря 2003 г. N 185-ФЗ "О внесении изменений в законодательные акты Российской Федерации в части совершенствования процедур государственной регистрации и постановки на учет юридических лиц и индивидуальных предпринимателей" // Российская газета. 2003. N 261.

<2> См., например: Постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 27 марта 2003 г. по делу N А33-9631/02-С3-Ф02-734/03-С1; ФАС Западно-Сибирского округа от 23 июня 2003 г. по делу N Ф04/2907-385/А67-2003.

<3> См., например: Постановления ФАС Северо-Западного округа от 17 декабря 2001 г. по делу N А13-4922/01-12, от 17 декабря 2001 г. по делу N А13-5457/01-10.

С 1 января 2004 г. (момент вступления в силу Федерального закона от 23 декабря 2003 г. N 185-ФЗ) эта неясность снята. Теперь информация об открытии или закрытии счета в банке в соответствии с абз. 2 п. 2 ст. 23 НК РФ должна направляться только в налоговый орган по месту

нахождения головной организации, в том числе в случае открытия счета обособленным подразделением;

4) факт нарушения налогоплательщиком - организацией или индивидуальным предпринимателем срока, установленного НК РФ для сообщения налоговому органу об открытии или закрытии счета в банке.

Здесь особое значение имеет то, с какого момента данный срок подлежит исчислению. В судебной практике к настоящему времени выработан подход, согласно которому указанный срок следует исчислять с того момента, когда налогоплательщику стало известно об открытии или закрытии счета в банке <1>.

<1> См., например: Постановления ФАС Поволжского округа от 9 июня 2005 г. N А55-14748/04-22; ФАС Восточно-Сибирского округа от 23 марта 2006 г. N А69-3014/05-9-Ф02-340/06-С1 по делу N А69-3014/05-9.

С субъективной стороны налоговое правонарушение, ответственность за которое предусмотрена п. 1 ст. 118 НК РФ, характеризуется виной в форме умысла либо неосторожности. При этом не образует состава данного правонарушения несообщение налоговому органу о закрытии счета в банке, если закрытие совершено не по инициативе и без уведомления соответствующего клиента банком <1>. Вместе с тем в указанном случае суды при установлении вины налогоплательщика учитывают не только факт закрытия счета не по инициативе и без его уведомления клиента банком, но и содержание соответствующего договора банковского счета, который может предусматривать закрытие счета по истечении определенного в договоре срока <2>.

<1> См., например: Постановления ФАС Дальневосточного округа от 5 апреля 2006 г., 12 апреля 2006 г. N Ф03-А51/06-2/827 по делу N А51-16717/05-31-618; ФАС Западно-Сибирского округа от 25 мая 2006 г. N Ф04-2946/2006(22696-А27-29) по делу N А27-34721/05-2.

<2> См., например: Постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 2 июля 2003 г. по делу N Ф04/3024-465/А75-2003, от 8 декабря 2005 г. N Ф04-8819/2005(17655-А27-3).

Таким образом, вина налогоплательщика в совершении налогового правонарушения, предусмотренного п. 1 ст. 118 НК РФ, считается доказанной, если установлено, что соответствующему налогоплательщику было известно о факте открытия или закрытия счета в банке.

2. Нарушение налогоплательщиком - организацией или индивидуальным предпринимателем установленного НК РФ срока представления в налоговый орган информации об открытии или закрытии им счета в банке влечет взыскание штрафа в размере 5 тыс. руб.

Какая ответственность предусмотрена за непредставление налоговой декларации?

1. Статья 119 НК РФ предусматривает ответственность за непредставление налогоплательщиком в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации в налоговый орган по месту учета.

Объектом данного налогового правонарушения является установленный законодательством о налогах и сборах порядок представления налогоплательщиками налоговых деклараций.

Субъектами правонарушения являются налогоплательщики, обязанные в соответствии с подп. 4 п. 1 ст. 23 НК РФ представлять в установленном порядке в налоговый орган по месту учета налоговые декларации (расчеты), если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах.

Налоговая декларация - это письменное заявление налогоплательщика об объектах налогообложения, о полученных доходах и произведенных расходах, об источниках доходов, о налоговой базе, налоговых льготах, об исчисленной сумме налога и (или) о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты налога (абз. 1 п. 1 ст. 80 НК РФ).

Федеральным законом от 27 июля 2006 г. N 137-ФЗ изменен порядок представления налоговой декларации. Начиная с 1 января 2007 г. налоговая декларация представляется каждым налогоплательщиком по каждому налогу, подлежащему уплате этим налогоплательщиком, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах. При этом не подлежат представлению в налоговые органы налоговые декларации (расчеты) по тем налогам, по которым налогоплательщики освобождены от обязанности по их уплате в связи с применением специальных налоговых режимов. При отсутствии финансово-хозяйственной деятельности, а также в иных случаях, предусмотренных НК РФ, налогоплательщик представляет налоговую декларацию по упрощенной форме, утверждаемой Министерством финансов РФ (п. 2 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 РФ. Налогоплательщики, среднесписочная численность работников которых на 1 января текущего календарного года превышает 100 человек, представляют налоговые декларации в налоговый орган только в электронном виде, если иной порядок представления информации, отнесенной к государственной тайне, не предусмотрен законодательством РФ. При этом налогоплательщики, в соответствии со ст. 83 НК РФ отнесенные к категории крупнейших, представляют налоговые декларации в налоговый орган по месту учета в качестве крупнейших налогоплательщиков, то есть в межрегиональные (межрайонные) инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам.

Налоговая декларация может быть представлена налогоплательщиком в налоговый орган лично или через представителя, направлена в виде почтового отправления с описью вложения или передана по телекоммуникационным каналам связи. При этом 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 получения. При получении налоговой декларации по телекоммуникационным каналам связи налоговый орган обязан передать налогоплательщику квитанцию о приеме в электронном виде.

При отправке налоговой декларации по почте днем ее представления считается дата отправки почтового отправления с описью вложения. При передаче налоговой декларации по телекоммуникационным каналам связи днем ее представления считается дата ее отправки. Порядок представления налоговой декларации (расчета) в электронном виде определяется Министерством финансов РФ <1> (п. 4 ст. 80 НК РФ).

<1> См.: Приказ МНС России от 2 апреля 2002 г. N БГ-3-32/169 "Об утверждении Порядка представления налоговой декларации в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи" // Российская газета. 2002. N 9.

Налоговая декларация представляется в установленные законодательством о налогах и сборах сроки (п. 6 ст. 80 НК РФ). При нарушении данной обязанности налогоплательщик несет ответственность по ст. 119 НК РФ.

Объективная сторона налогового правонарушения, ответственность за которое предусмотрена ст. 119 НК РФ, состоит в противоправном бездействии - непредставлении налогоплательщиком в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации в налоговый орган по месту учета. При этом необходимо учитывать следующее:

1) указанные в ст. 80 НК РФ расчет авансового платежа и расчет сбора не могут признаваться налоговой декларацией, поэтому их непредставление в установленный срок не влечет ответственности по ст. 119 НК РФ;

2) представление налоговой декларации в установленный срок, но с ошибками и противоречивыми сведениями не образует состава налогового правонарушения, предусмотренного ст. 119 НК РФ <1>;

<1> См., например: Постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 9 июня 2006 г. N А33-33718/05-Ф02-2679/06-С1 по делу N А33-33718/05; ФАС Поволжского округа от 21 июня 2006 г. по делу N А65-33574/05-СА1-37; ФАС Западно-Сибирского округа от 2 августа 2006 г. N Ф04-4784/2006(24968-А45-25) по делу N А45-2671/06-21/55.

3) при представлении налоговой декларации с нарушением установленного срока в случае доначисления налога штраф следует применять одновременно по ст. 119 и ст. 122 НК РФ <1>;

<1> См. письмо УМНС России по г. Москве от 23 января 2004 г. N 11-10/4278 "О налоговых правонарушениях".

4) ответственность по ст. 119 НК РФ за непредставление в установленный срок налоговой декларации наступает независимо от фактов полной и своевременной уплаты либо переплаты того налога, по которому подается соответствующая налоговая декларация <1>;

<1> См., например: Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 7 июня 2006 г. N Ф08-2486/2006-1051А по делу А01-1413/2005-6.

5) 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 законодательством о налогах и сборах <1>.

<1> См., например: Постановления ФАС Московского округа от 21 июня 2005 г. N КА-А40/2599-05; ФАС Северо-Западного округа от 23 января 2006 г. N А66-6746/2005.

Субъективная сторона налогового правонарушения, указанного в ст. 119 НК РФ, - умысел либо неосторожность. При этом форма вины в данном случае на квалификацию деяния не влияет.

2. Непредставление налоговой декларации в течение не более 180 дней по истечении установленного законодательством о налогах и сборах срока представления такой декларации влечет взыскание с налогоплательщика штрафа в размере 5% суммы налога, подлежащей уплате (доплате) на основе этой декларации, за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для представления декларации, но не более 30% такой суммы и не менее 100 руб. (п. 1 ст. 119 НК РФ).

Непредставление налоговой декларации в течение более 180 дней по истечении установленного законодательством о налогах и сборах срока представления такой декларации влечет взыскание с налогоплательщика штрафа в размере 30% суммы налога, подлежащей уплате на основе этой декларации, плюс 10% суммы налога, подлежащей уплате на основе этой декларации, за каждый полный или неполный месяц начиная со 181-го дня (п. 2 ст. 119 НК РФ). Однако, если сумма налогов, подлежащих уплате по итогам конкретного налогового периода, равна нулю, штраф за непредставление налоговой декларации взыскивается в размере 100 руб. вне зависимости от того, по какому пункту ст. 119 НК РФ привлекается к ответственности правонарушитель <1>.

<1> Постановление ФАС Дальневосточного округа от 18 мая 2005 г. N Ф03-А80/05-2/966.

В чем состоит грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения и какая за это предусмотрена ответственность?

1. Статья 120 НК РФ предусматривает ответственность за грубое нарушение организацией правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения.

Объектом данного налогового правонарушения является организация учета юридическими лицами - налогоплательщиками (плательщиками сборов) доходов и расходов, а также объектов налогообложения.

Общие принципы организации учета доходов и расходов, а также объектов налогообложения определены в Федеральном законе от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" <1> (в ред. от 30 июня 2003 г. N 86-ФЗ). Согласно ст. 1 данного Закона бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций.

<1> СЗ РФ. 1996. N 48. Ст. 5369.

Объектами бухгалтерского учета являются имущество организаций, их обязательства и хозяйственные операции, осуществляемые организациями в процессе их деятельности.

Основные задачи бухгалтерского учета:

формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности - руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества организации, а также внешним - инвесторам, кредиторам и другим пользователям бухгалтерской отчетности;

обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для контроля за соблюдением законодательства РФ при осуществлении организацией хозяйственных операций и их целесообразностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;

предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости.

Ответственность за организацию бухгалтерского учета в организациях и соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несут руководители организаций (п. 1 ст. 6 Закона РФ "О бухгалтерском учете").

Общее методологическое руководство бухгалтерским учетом в Российской Федерации осуществляется Правительством РФ. Правом регулирования бухгалтерского учета на территории РФ обладают Министерство финансов РФ, Центральный банк РФ (регулирует ведение бухгалтерского учета в кредитных организациях), иные федеральные органы исполнительной власти, которым такое право предоставлено федеральным законом. Указанные органы,

руководствуясь законодательством Российской Федерации, разрабатывают и утверждают в пределах своей компетенции обязательные для исполнения всеми организациями на территории Российской Федерации:

а) планы счетов бухгалтерского учета и инструкции по их применению;

б) положения (стандарты) по бухгалтерскому учету, устанавливающие принципы, правила и способы ведения организациями учета хозяйственных операций, составления и представления бухгалтерской отчетности;

в) другие нормативные акты и методические указания по вопросам бухгалтерского учета.

В планах бухгалтерского учета, других нормативных актах и методических указаниях должна предусматриваться упрощенная система бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства, а также для коллегий адвокатов и адвокатских бюро.

Нормативные акты и методические указания по бухгалтерскому учету, издаваемые органами, которым федеральными законами предоставлено право регулирования бухгалтерского учета, не должны противоречить нормативным актам и методическим указаниям Министерства финансов РФ (п. п. 1, 2 ст. 5 Закона РФ "О бухгалтерском учете").

Организации, руководствуясь законодательством РФ о бухгалтерском учете, нормативными актами органов, осуществляющих регулирование бухгалтерского учета, самостоятельно формируют свою учетную политику исходя из своей структуры, отрасли и других особенностей деятельности. Принятая организацией учетная политика применяется последовательно из года в год. Изменение учетной политики может производиться лишь в случаях изменения законодательства Российской Федерации или нормативных актов органов, осуществляющих регулирование бухгалтерского учета, разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета или существенного изменения условий ее деятельности. При этом в целях обеспечения сопоставимости данных бухгалтерского учета изменения учетной политики должны вводиться с начала финансового года (п. 4 ст. 6 Закона РФ "О бухгалтерском учете").

В последнее время наряду с бухгалтерским учетом начинает формироваться и налоговый учет, задача которого состоит в полном и всестороннем отражении доходов и расходов, а также объектов налогообложения. Несоблюдение организацией правил ведения налогового учета влечет ответственность по ст. 120 НК РФ.

Субъектами налогового правонарушения, ответственность за которое предусмотрена ст. 120 НК РФ, являются только организации - налогоплательщики или плательщики сборов.

Объективная сторона правонарушения состоит в грубом нарушении правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения, под которым понимается отсутствие первичных документов или отсутствие счетов-фактур или 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 и финансовых вложений налогоплательщика.

Применительно к данному налоговому правонарушению законодатель не указывает, в какой форме вины может выражаться его субъективная сторона. Следовательно, форма вины в данном случае на квалификацию деяния не влияет, и его субъективная сторона будет считаться сформированной вне зависимости от того, допущено грубое нарушение правил учета доходов и расходов, а также объектов налогообложения умышленно или по неосторожности.

2. Статья 120 НК РФ включает в себя три пункта. Пункт 1 закрепляет общий состав рассматриваемого налогового правонарушения (грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения, если эти деяния совершены в течение одного налогового периода) и предусматривает взыскание штрафа в размере 5 тыс. руб.

Пункты 2 и 3 закрепляют квалифицированные составы рассматриваемого налогового правонарушения.

Пункт 2 ст. 120 НК РФ устанавливает ответственность за грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения, если эти деяния совершены в течение более одного налогового периода. В таком случае предусматривается более суровая ответственность, а именно 15 тыс. руб.

Пункт 3 ст. 120 НК РФ в качестве квалифицирующего признака предусматривает негативные последствия в виде занижения налоговой базы. Данное налоговое правонарушение имеет дополнительный объект - налоговые доходы бюджетов государства или муниципальных образований и влечет взыскание штрафа в размере 10% от суммы неуплаченного налога, но не менее 15 тыс. руб.

При применении п. 3 ст. 120 НК РФ следует иметь в виду, что предусмотренный им состав налогового правонарушения недостаточно разграничен с составом налогового правонарушения, предусмотренного ст. 122 НК РФ ("Неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора)"). При этом п. 2 ст. 108 НК РФ закрепляет принцип однократности привлечения лица к ответственности за совершение конкретного налогового правонарушения. В связи с этим при рассмотрении споров, связанных с привлечением организации-налогоплательщика к ответственности за грубое

нарушение правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения, повлекшее занижение налоговой базы, налоговым органам и судам необходимо исходить из того, что ответственность за данное правонарушение 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 п. 3 ст. 120 НК РФ, то организация-налогоплательщик несет ответственность, предусмотренную ст. 122 НК РФ <1>.

<1> См., например: Определение КС РФ от 18 января 2001 г. N 6-О "По запросу Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа о проверке конституционности пунктов 1 и 3 статьи 120 и пункта 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации" // СЗ РФ. 2001. N 10. Ст. 995; а также п. 41 Постановления ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. N 5 "О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации" // Вестник ВАС РФ. 2001. N 7.

Какая ответственность предусмотрена за неуплату или неполную уплату сумм налога или сбора?

1. Статья 122 НК РФ предусматривает ответственность за неуплату или неполную уплату сумм налога или сбора в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога или других неправомерных действий (бездействия).

Объектом данного налогового правонарушения являются налоговые доходы бюджетов государства или муниципальных образований.

Субъектами правонарушения являются налогоплательщики и плательщики сборов, то есть организации и физические лица, на которых в соответствии с НК РФ возложена обязанность уплачивать соответственно налоги и (или) сборы (ч. 1 ст. 19 НК РФ).

В соответствии со ст. 57 Конституции РФ каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Данная конституционная обязанность имеет особый, а именно публично-правовой, характер, что обусловлено публично-правовой природой государства и государственной власти.

Налог - необходимое условие существования государства, поэтому обязанность платить налоги, закрепленная в ст. 57 Конституции РФ, распространяется на всех налогоплательщиков в качестве безусловного требования государства. "Налогоплательщик не вправе распоряжаться по своему усмотрению той частью своего имущества, которая в виде определенной денежной суммы подлежит взносу в казну, и обязан регулярно перечислять эту сумму в пользу государства, так как иначе были бы нарушены права и охраняемые законом интересы других лиц, а также государства. Взыскание налога не может расцениваться как произвольное лишение собственника его имущества, - оно представляет собой законное изъятие части имущества, вытекающее из конституционной публично-правовой обязанности.

В этой обязанности налогоплательщиков... воплощен публичный интерес всех членов общества. Поэтому государство вправе и обязано принимать меры по регулированию налоговых правоотношений в целях защиты прав и законных интересов не только налогоплательщиков, но и других членов общества" <1>.

<1> См.: п. 3 мотивировочной части Постановления КС РФ от 17 декабря 1996 г. N 20-П "По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года "О федеральных органах налоговой полиции" // Российская газета. 1996. N 247.

Как отмечается в ст. 41 Бюджетного кодекса РФ, доходы бюджетов образуются за счет налоговых и неналоговых видов доходов, а также за счет безвозмездных перечислений. Объектом налогового правонарушения, указанного в ст. 122 НК РФ, являются только налоговые доходы, к которым относятся предусмотренные налоговым законодательством Российской Федерации федеральные, региональные и местные налоги и сборы, а также пени и штрафы.

Исполнение обязанности по уплате налогов и сборов возможно только в денежной форме. В настоящее время общепризнанным считается тот факт, что уплата налогов и сборов в неденежной форме не допускается. Органы исполнительной власти и органы местного самоуправления не вправе принимать нормативные правовые акты, допускающие неденежные формы расчетов по уплате налогов и сборов, как противоречащие бюджетному и налоговому законодательству.

Налоговые доходы считаются уплаченными с момента, определенного законодательством о налогах и сборах (ст. 45 НК РФ). При этом денежные средства, полученные от налога или сбора, считаются зачисленными в доход соответствующего бюджета с момента совершения банком или иной кредитной организацией операции по зачислению (учету) денежных средств на счет органа, исполняющего бюджет.

Согласно ст. 52 НК РФ налогоплательщик самостоятельно исчисляет сумму налога, подлежащую уплате за налоговый период, исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот. При неправомерном занижении налоговой базы, ином неправильном исчислении налога (сбора) или других неправомерных действиях (бездействии) налогоплательщика (плательщика сбора) он привлекается к ответственности по ст. 122 НК РФ.

Таким образом, объективная сторона налогового правонарушения, указанного в ст. 122 НК РФ, состоит в неправомерном деянии (действии или бездействии), результатом которого является неуплата или неполная уплата сумм налога или сбора. Состав данного правонарушения - материальный, поэтому для привлечения налогоплательщика (плательщика сбора) к ответственности за неуплату или неполную уплату сумм налога (сбора) необходимо установить:

неправомерное деяние - занижение налоговой базы, иное неправильное исчисление налога (сбора) или другое неправомерное действие (бездействие);

негативный результат - неуплату или неполную уплату сумм налога (сбора);

причинную связь между этим деянием и негативными последствиями.

Применительно к налогоплательщикам-организациям необходимо иметь в виду, что предусмотренный в ст. 122 НК РФ состав налогового правонарушения недостаточно разграничен с составом налогового правонарушения, предусмотренного п. 3 ст. 120 НК РФ (грубое нарушение организацией правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения, если эти деяния повлекли занижение налоговой базы). При этом п. 2 ст. 108 НК РФ закрепляет принцип однократности привлечения лица к ответственности за совершение конкретного налогового правонарушения. В связи с этим при рассмотрении споров, связанных с привлечением организации-налогоплательщика к ответственности за грубое нарушение правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения, повлекшее занижение налоговой базы, налоговым органам и судам необходимо исходить из того, что ответственность за данное правонарушение установлена п. 3 ст. 120 НК РФ, то есть применение ст. 122 НК РФ в этом случае не допускается. Если же занижение налоговой базы, повлекшее неуплату или неполную уплату сумм налога, произошло по иным основаниям, чем указано в п. 3 ст. 120 НК РФ, то организация-налогоплательщик несет ответственность, предусмотренную ст. 122 НК РФ <1>. Примерами обстоятельств, повлекших неуплату или неполную уплату сумм налога, при которых ответственность наступает в соответствии со ст. 122 НК РФ, могут служить, в частности, неправильное применение налогоплательщиком налоговых вычетов или налоговых льгот, наличие арифметических ошибок при исчислении суммы налога и т.п.

<1> См., например: Определение КС РФ от 18 января 2001 г. N 6-О "По запросу Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа о проверке конституционности пунктов 1 и 3 статьи 120 и пункта 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации" // СЗ РФ. 2001. N 10. Ст. 995; а также п. 41 Постановления ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. N 5 "О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации" // Вестник ВАС РФ. 2001. N 7.

Субъективная сторона налогового правонарушения, ответственность за которое предусмотрена ст. 122 НК РФ, может выражаться как в форме неосторожности (п. 1 ст. 122 НК РФ), так и в форме умысла (п. 3 ст. 122 НК РФ). Причем умысел является в данном случае квалифицирующим признаком деяния.

2. Неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора) в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога или других неправомерных действий (бездействия) влечет взыскание штрафа в размере 20% от неуплаченной суммы налога (сбора). Здесь предполагается, что противоправные деяния совершены по неосторожности.

Те же деяния, но совершенные умышленно (квалифицированный состав), влекут более суровую ответственность - штраф в размере 40% от неуплаченной суммы налога (сбора).

Какая ответственность предусмотрена за невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов?

1. Статья 123 НК РФ устанавливает ответственность за невыполнение налоговым агентом своей обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов.

Объектом данного налогового правонарушения выступают налоговые доходы бюджетов, которым причиняется ущерб по причине неисполнения (ненадлежащего исполнения) налоговым агентом своей обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов.

Субъектами правонарушения являются налоговые агенты (как физические лица, так и организации), то есть лица, на которых в соответствии с НК РФ возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему РФ (п. 1 ст. 24 НК РФ).

Налоговые агенты обязаны (подп. 1 - 5 п. 3 ст. 24 НК РФ):

1) правильно и своевременно исчислять, удерживать из денежных средств, выплачиваемых налогоплательщиком, и перечислять налоги в бюджетную систему РФ на соответствующие счета Федерального казначейства;

2) письменно сообщать в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог и о сумме задолженности налогоплательщика в течение одного месяца со дня, когда налоговому агенту стало известно о таких обстоятельствах;

3) вести учет начисленных и выплаченных налогоплательщикам доходов, исчисленных, удержанных и перечисленных в бюджетную систему РФ налогов, в том числе по каждому налогоплательщику;

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

5) в течение четырех лет обеспечивать сохранность документов, необходимых для исчисления, удержания и перечисления налогов.

Налоговые агенты перечисляют удержанные налоги в порядке, предусмотренном НК РФ для уплаты налога налогоплательщиком (п. 4 ст. 24 НК РФ).

Объективная сторона налогового правонарушения, предусмотренного ст. 123 НК РФ, состоит в совершении деяния, результатом которого является неправомерное неперечисление или неполное перечисление сумм налога, подлежащего удержанию у налогоплательщика. Таким образом, данное правонарушение имеет материальный состав и, следовательно, считается оконченным в момент наступления вредных последствий - неполучения или неполного получения сумм налоговых доходов бюджетной системой РФ. При этом обязательно должна быть установлена причинно-следственная связь между противоправным деянием налогового агента и указанными последствиями.

Субъективная сторона рассматриваемого налогового правонарушения - умысел либо неосторожность. Законодатель не указывает, в какой форме вины должна выражаться субъективная сторона правонарушения, описанного в ст. 123 НК РФ, из чего следует, что форма вины в данном случае правового значения не имеет. Наличие умысла в деянии налогового агента не отягощает применяемое в отношении него взыскание. Однако в любом случае налоговым органам и судам необходимо учитывать, что ответственность по ст. 123 НК РФ может быть вменена налоговому агенту только в том случае, когда он имел возможность (объективную и субъективную) 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 (п. 44 Постановления ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. N 5 "О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации").

2. Неправомерное неперечисление (неполное перечисление) сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом, влечет взыскание штрафа в размере 20% от суммы, подлежащей перечислению.

В чем заключается несоблюдение порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест, и какая за это предусмотрена ответственность?

1. Статья 125 НК РФ предусматривает ответственность за несоблюдение порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест.

Объектом рассматриваемого налогового правонарушения является обеспечение исполнения обязанности по уплате налогов и сборов.

НК РФ предусматривает различные способы обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов, в частности арест имущества - действие налогового или таможенного органа с санкции прокурора по ограничению права собственности налогоплательщика-организации в отношении его имущества (абз. 1 п. 1 ст. 77 НК РФ).

В соответствии с абз. 2 п. 1 ст. 77 НК РФ арест имущества может производиться только при одновременном соблюдении следующих условий:

налогоплательщик (плательщик сбора, налоговый агент) является юридическим лицом;

налогоплательщик (плательщик сбора, налоговый агент) не исполняет в установленные сроки обязанность по уплате налогов, пеней и штрафов;

у налоговых или таможенных органов есть достаточные основания полагать, что налогоплательщик (плательщик сбора, налоговый агент) предпримет меры, чтобы скрыть либо скрыть свое имущество.

Арест имущества может быть полным или частичным. При полном аресте имущества производится такое ограничение прав налогоплательщика-организации в отношении его имущества, при котором он не вправе распоряжаться арестованным имуществом, а владение и

пользование этим имуществом осуществляются с разрешения и под контролем налогового или таможенного органа. Частичный арест предполагает такое ограничение прав налогоплательщика-организации в отношении его имущества, при котором владение, пользование и распоряжение этим имуществом осуществляются с разрешения и под контролем налогового или таможенного органа (п. 2 ст. 77 НК РФ).

Арест может быть наложен как на все имущество налогоплательщика-организации, так и на его отдельную часть. При этом во всех случаях в обязательном порядке действует правило: аресту подлежит только то имущество налогоплательщика, которое необходимо и достаточно для исполнения обязанности по уплате налогов, пеней или штрафов.

Решение о наложении ареста на имущество налогоплательщика-организации принимается - при наличии санкции прокурора - руководителем (заместителем руководителя) налогового или таможенного органа в форме соответствующего постановления.

Сам арест производится с участием понятых (абз. 1 п. 7 ст. 77 НК РФ). При производстве ареста составляется протокол об аресте имущества. В протоколе либо в прилагаемой к нему описи перечисляется и описывается имущество, подлежащее аресту, с точным указанием наименования, количества и индивидуальных признаков предметов, а при возможности - их стоимости. Все предметы, подлежащие аресту, предъявляются понятым и налогоплательщику-организации (п. 10 ст. 77 НК РФ). При этом руководитель (заместитель руководителя) налогового или таможенного органа, вынесший постановление о наложении ареста на имущество, определяет место, где должно находиться арестованное имущество (п. 11 ст. 77 НК РФ).

Решение об аресте имущества действует с момента наложения ареста до отмены этого решения уполномоченным должностным лицом налогового или таможенного органа, вынесшим такое решение, либо до отмены указанного решения вышестоящим налоговым или таможенным органом (п. 13 ст. 77 НК РФ).

В период действия постановления об аресте не допускаются такие действия, связанные с распоряжением арестованным имуществом, как отчуждение (за исключением производимого под контролем либо с разрешения налогового или таможенного органа, применившего арест), растрата или сокрытие (п. 12 ст. 77 НК РФ). Несоблюдение указанного порядка владения, пользования или распоряжения имуществом, на которое наложен арест, является основанием для привлечения виновных лиц к ответственности, предусмотренной ст. 125 НК РФ и (или) иными федеральными законами.

Таким образом, объективная сторона налогового правонарушения, указанного в ст. 125 НК РФ, состоит в совершении деяния (как правило, в форме действия), нарушающего установленные налоговым или таможенным органом условия владения, пользования и (или) распоряжения арестованным имуществом. Состав данного правонарушения формальный, поэтому ответственность по ст. 125 НК РФ может быть вменена организации - налогоплательщику, плательщику сбора или налоговому агенту независимо от наличия либо отсутствия негативных последствий.

Субъектами рассматриваемого налогового правонарушения могут быть только организации, выступающие налогоплательщиками, плательщиками сборов или налоговыми агентами.

Субъективная сторона - умысел либо неосторожность, причем форма вины в данном случае правового значения не имеет. Следовательно, для привлечения организации к ответственности по ст. 125 НК РФ достаточно неосторожности, а наличие умысла не отягощает применяемое в отношении нее наказание.

2. Несоблюдение установленного порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест, влечет взыскание штрафа в размере 10 тыс. руб.

Какая ответственность предусмотрена за непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля?

1. Статья 126 НК РФ предусматривает ответственность за непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля. Данная статья состоит из двух пунктов - в зависимости от субъекта правонарушения.

Пункт 1 ст. 126 НК РФ предусматривает ответственность за непредставление в установленный срок налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) в налоговые органы документов и (или) иных сведений, предусмотренных НК РФ и иными актами законодательства о налогах и сборах.

Объектом указанного правонарушения являются установленные законодательством о налогах и сборах отношения в сфере проведения мероприятий налогового контроля.

Субъектом правонарушения может быть налогоплательщик, плательщик сбора или налоговый агент.

В соответствии со ст. 23 и ст. 24 НК РФ налогоплательщики, плательщики сбора и налоговые агенты обязаны представлять налоговым органам и их должностным лицам документы и иную информацию, необходимые для осуществления налогового контроля.

Чаще всего, согласно положениям актов законодательства о налогах и сборах, к числу документов, представление которых обязательно, относятся налоговые декларации (см., например, ст. ст. 174, 229, 243, 289, 345, 346.10, 346.23 НК РФ). Между тем непредставление налоговых деклараций образует самостоятельный состав налогового правонарушения, ответственность за которое предусмотрена ст. 119 НК РФ. Следовательно, объективную сторону налогового правонарушения, указанного в п. 1 ст. 126 НК РФ, образует непредставление иных, нежели налоговая декларация, документов и (или) сведений.

Так, например, подп. 5 п. 1 ст. 23 НК РФ возлагает на налогоплательщиков обязанность представлять по месту жительства индивидуального предпринимателя, нотариуса, занимающегося частной практикой, адвоката, учредившего адвокатский кабинет, по запросу налогового органа книгу учета доходов и расходов и хозяйственных операций; по месту нахождения организации - бухгалтерскую отчетность в соответствии с требованиями, установленными Федеральным законом "О бухгалтерском учете", за исключением случаев, когда организации в соответствии с указанным Законом не обязаны вести бухгалтерский учет или освобождены от ведения бухгалтерского учета. Помимо этого, налогоплательщики - организации и индивидуальные предприниматели обязаны согласно п. 2 ст. 23 НК РФ письменно сообщать в налоговый орган соответственно по месту нахождения организации, месту жительства индивидуального предпринимателя:

1) об открытии или о закрытии счетов (лицевых счетов) - в течение семи дней со дня открытия (закрытия) таких счетов. Индивидуальные предприниматели обязаны сообщать в налоговый орган только о счетах, используемых ими в предпринимательской деятельности;

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

3) обо всех обособленных подразделениях, созданных на территории РФ, - в течение одного месяца со дня создания обособленного подразделения или прекращения деятельности организации через обособленное подразделение (закрытия обособленного подразделения). Указанное сообщение представляется в налоговый орган по месту нахождения головной организации;

4) о реорганизации или ликвидации организации - в течение трех дней со дня принятия такого решения.

Нотариусы, занимающиеся частной практикой, и адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, обязаны письменно сообщать в налоговый орган по месту своего жительства об открытии (закрытии) счетов, предназначенных для осуществления ими профессиональной деятельности (п. 3 ст. 23 НК РФ).

В ходе проведения налоговой проверки должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, вправе истребовать у проверяемого налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента необходимые для проверки документы посредством вручения этому лицу (его представителю) требования о представлении документов (п. 1 ст. 93 НК РФ). Указанные документы должны быть представлены проверяемым лицом в течение десяти дней со дня вручения соответствующего требования налогового органа. В случае если проверяемое лицо не имеет возможности представить истребуемые документы в течение десяти дней, оно в течение дня, следующего за днем получения требования о представлении документов, письменно уведомляет об этом проверяющих должностных лиц налогового органа с указанием причин, по которым истребуемые документы не могут быть представлены в установленные сроки, и сроков, в течение которых проверяемое лицо может представить истребуемые документы. В течение двух дней со дня получения такого уведомления руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе на основании этого уведомления продлить сроки представления документов или отказать в продлении сроков, о чем выносится отдельное решение (п. 3 ст. 93 НК РФ).

Отказ проверяемого лица от представления запрашиваемых при проведении налоговой проверки документов или непредставление их в установленные сроки признаются налоговым правонарушением и влекут ответственность, предусмотренную ст. 126 НК РФ.

Следует отметить, что НК РФ использует весьма расплывчатые характеристики документов и (или) сведений, подлежащих представлению в налоговые органы. Например, "документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов" (подп. 6 п. 1 ст. 23 НК РФ), "необходимые для проверки документы" (п. 1 ст. 93 НК РФ) и т.д. Таким образом, фактически перечень документов, которые могут быть затребованы налоговыми органами при осуществлении налогового контроля, является открытым. Налоговому органу достаточно лишь сослаться на то, что те или иные документы необходимы ему для подтверждения правильности исчисления и уплаты налога (сбора), и у налогоплательщика (плательщика сбора) возникнет обязанность представить указанные документы. Аналогичным образом проблема обязанности представления документов и

(или) иных сведений решается и в отношении налоговых агентов, которые "обязаны представлять в налоговый орган по месту своего учета документы, необходимые для осуществления контроля за правильностью исчисления, удержания и уплаты налогов" (подп. 4 п. 3 ст. 24 НК РФ).

Вместе с тем далеко не всякое непредставление документов, затребованных налоговыми органами, влечет ответственность по п. 1 ст. 126 НК РФ. Из обзора судебной практики вытекает, что налоговая санкция, предусмотренная п. 1 ст. 126 НК РФ, не может быть применена за непредставление:

документов, ведение которых для целей налогообложения не является обязательным <1>;

<1> См., например: Постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 21 сентября 2005 г. N А33-4894/05-Ф02-4567/05-С1, ФАС Дальневосточного округа от 2 ноября 2005 г. N Ф03-А59/05-2/3542, ФАС Северо-Западного округа от 5 мая 2006 г. N по делу N А26-6775/2005-216.

документов, которые хотя и поименованы в нормативном правовом акте как обязательные к представлению в налоговые органы, но являются приложением к налоговой декларации <1>.

<1> См., например: информационное письмо ВАС РФ от 17 марта 2003 г. N 71 "Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой Налогового кодекса Российской Федерации" // Вестник ВАС РФ. 2003. N 5; Постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 16 июня 2006 г. N Ф04-3488/2006(23451-А27-29) по делу N А27-40625/5-6; ФАС Северо-Западного округа от 29 июня 2006 г. по делу N А56-50686/2005.

Также налогоплательщик (плательщик сбора, налоговый агент) не может быть привлечен к ответственности по п. 1 ст. 126 НК РФ в случае, когда затребованные налоговыми органами документы представлены в срок, но с ошибками <1> или с нарушением требований к их форме <2>.

<1> См., например: Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 29 апреля 2005 г. N А58-4844/04-Ф02-1742/05-С1.

<2> См., например: Постановления ФАС Северо-Западного округа от 24 апреля 2006 г. по делу N А42-9448/2005, ФАС Уральского округа от 4 июля 2006 г. N Ф09-5764/06-С7 по делу N А76-41271/05.

Таким образом, объективная сторона налогового правонарушения, влекущего ответственность по п. 1 ст. 126 НК РФ, состоит в неправомерном деянии (действии или бездействии) налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента), выражающемся в непредставлении в установленный срок документов и (или) иных сведений, которые налогоплательщик (плательщик сбора, налоговый агент) обязан представить в налоговый орган в соответствии с НК РФ и иными актами законодательства и налогах и сборах. При этом факт нарушения срока представления документов и (или) сведений является необходимым признаком для формирования объективной стороны рассматриваемого правонарушения. Если срок, установленный для представления документов и (или) сведений в налоговый орган, еще не истек, то налогоплательщик (плательщик сбора, налоговый агент) не может быть привлечен к ответственности по п. 1 ст. 126 НК РФ.

Непредставление документов и сведений может выражаться как в прямом отказе представить затребованные документы и сведения, так и в уклонении лица от их представления. В последнем случае правонарушитель прямо не заявляет об отказе представить те или документы или сведения, но и не предпринимает никаких мер, чтобы исполнить требование налогового органа. Направление письменного ответа о том, что документы и (или) иные сведения будут представлены, но перенос в дальнейшем срока их представления либо представление лишь части затребованных документов также следует рассматривать как налоговое правонарушение по п. 1 ст. 126 НК РФ.

Субъективная сторона рассматриваемого налогового правонарушения - умысел либо неосторожность.

Совершение правонарушения, предусмотренного в п. 1 ст. 126 НК РФ, влечет взыскание штрафа в размере 50 руб. за каждый непредставленный документ.

Ранее при применении данного пункта ст. 126 НК РФ существовал спор по поводу того, как следует квалифицировать несвоевременную подачу сведений на магнитном носителе (абз. 2 п. 2 ст. 230 НК РФ) - как неподачу одного документа или как неподачу всех документов, содержащихся на этом магнитном носителе. Точку в данном споре поставил Пленум ВАС РФ, который указал, что каждый документ (справка), касающийся конкретного налогоплательщика, является отдельным документом независимо от способа его представления в налоговый орган - на бумажном или

магнитном носителе <1>. Следовательно, за непредставление в установленный срок каждого из документов, содержащихся на магнитном носителе, правонарушителю придется уплатить штраф в размере 50 руб.

<1> Пункт 45 Постановления ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. N 5 "О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации" // Вестник ВАС РФ. 2001. N 7.

2. Пункт 2 ст. 126 НК РФ предусматривает ответственность организации за непредставление налоговому органу сведений о налогоплательщике.

Объектом указанного правонарушения, как и в п. 1 ст. 126 НК РФ, являются установленные законодательством о налогах и сборах отношения в сфере проведения мероприятий налогового контроля.

Субъектом правонарушения, в отличие от п. 1 ст. 126 НК РФ, является достаточно широкий круг лиц - организации, обязанные представлять по запросу налогового органа документы со сведениями о налогоплательщиках. Единственным исключением из числа организаций - субъектов данного правонарушения являются банки, и то только в отношении непредставления в налоговые органы справок по счетам и операциям организаций и индивидуальных предпринимателей. Ответственность банков за подобные деяния предусмотрена ст. 135.1 НК РФ.

Объективная сторона правонарушения, указанного в п. 2 ст. 126 НК РФ, выражается в непредставлении организацией налоговому органу сведений о налогоплательщике путем совершения таких противоправных деяний, как:

отказ организации представить налоговому органу имеющиеся у нее документы со сведениями о налогоплательщике, предусмотренные НК РФ;

иное уклонение от представления таких документов;

представление документов с заведомо недостоверными сведениями.

При этом во всех случаях необходимыми условиями привлечения организации к ответственности по п. 2 ст. 126 НК РФ являются:

наличие запроса налогового органа с требованием представить соответствующие документы со сведениями о налогоплательщике;

точное указание в запросе налогового органа, какие конкретно документы (сведения) и в каком количестве должны быть представлены;

наличие истребуемых документов у организации, которой направлен запрос налогового органа.

Как свидетельствует судебная практика, отсутствие доказательств того, что у организации имеются истребуемые документы (сведения), является основанием для отказа в привлечении ее к ответственности по п. 2 ст. 126 НК РФ <1>.

<1> См., например: Постановления ФАС Поволжского округа от 1 февраля 2005 г. N А55-8464/04-44; ФАС Восточно-Сибирского округа от 14 сентября 2005 г. N А19-27683/04-52-Ф02-4524/05-С1; ФАС Уральского округа от 27 октября 2005 г. N Ф09-4663/05-С7.

Право налоговых органов истребовать у организаций, не относящихся к числу проверяемых лиц (налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов), документы о налогоплательщике предусмотрено НК РФ применительно к ситуации встречной налоговой проверки.

Федеральным законом от 27 июля 2006 г. N 137-ФЗ НК РФ был дополнен ст. 93.1, специально посвященной истребованию документов и иной информации о налогоплательщике, плательщике сборов и налоговом агенте, а также информации о конкретных сделках. В связи с этим с 1 января 2007 г. (дата вступления в силу указанной статьи) должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, вправе истребовать у контрагента или у иных лиц, располагающих документами и иной информацией, касающимися деятельности проверяемого налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента), эти документы (информацию). Истребование документов и иной информации, касающихся деятельности проверяемого налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента), может проводиться также при рассмотрении материалов налоговой проверки на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа при назначении дополнительных мероприятий налогового контроля (п. 1 ст. 93.1 НК РФ).

В случае если вне рамок проведения налоговых проверок у налоговых органов возникает обоснованная необходимость получить информацию относительно конкретной сделки, должностное лицо налогового органа вправе истребовать эту информацию у участников этой сделки или у иных лиц, располагающих информацией об этой сделке (п. 2 ст. 93.1 НК РФ).

Налоговый орган, осуществляющий налоговые проверки или иные мероприятия налогового контроля, направляет письменное поручение об истребовании документов (информации), касающихся деятельности проверяемого налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента), в налоговый орган по месту учета лица, у которого должны быть истребованы указанные документы (информация). При этом в поручении указывается, при проведении какого мероприятия налогового контроля возникла необходимость в представлении документов (информации), а при истребовании информации относительно конкретной сделки указываются также сведения, позволяющие идентифицировать эту сделку.

В течение пяти дней со дня получения соответствующего поручения налоговый орган по месту учета лица, у которого истребуются документы (информация), направляет этому лицу требование о представлении документов (информации). К данному требованию прилагается копия поручения об истребовании документов (информации).

Лицо, получившее требование о представлении документов (информации), исполняет его в течение пяти дней со дня получения или в тот же срок сообщает, что не располагает истребуемыми документами (информацией). Если истребуемые документы (информация) не могут быть представлены в указанный срок, налоговый орган по ходатайству лица, у которого истребованы документы, вправе продлить срок представления этих документов или информации (п. п. 3 - 6 ст. 93.1 НК РФ).

Следует отметить, что в соответствии с п. 6 ст. 93.1 НК РФ отказ лица от представления запрашиваемых при проведении налоговой проверки документов или непредставление их в установленные сроки влекут ответственность, предусмотренную ст. 129.1 НК РФ. По нашему мнению, данное утверждение законодателя не соответствует положениям ст. 126 (п. 2) и ст. 129.1 НК РФ.

Как известно, ст. 129.1 НК РФ влечет ответственность за неправомерное несообщение (несвоевременное сообщение) лицом сведений, которые в соответствии с НК РФ это лицо должно сообщить налоговому органу, при отсутствии признаков налогового правонарушения, предусмотренного ст. 126 НК РФ. При этом в данном случае, в отличие от п. 2 ст. 126 НК РФ, для привлечения лица к ответственности не требуется запроса налогового органа о представлении соответствующих сведений. Иными словами, речь в ст. 129.1 НК РФ идет о несообщении (несвоевременном сообщении) сведений, которые организации и физические лица обязаны представлять в налоговые органы на безусловной основе, без какого-либо запроса со стороны налоговых органов. Примерами таких сведений могут служить сведения, предусмотренные в ст. 85, п. 4 и п. 5 ст. 362, абз. 2 п. 2 ст. 375, п. 12 ст. 396 НК РФ.

Поскольку в ст. 93.1 НК РФ речь, напротив, идет о представлении документов (сведений) на основании запроса налогового органа, направленного им при проведении мероприятий налогового контроля, то отказ организации от представления запрашиваемых документов (сведений) или непредставление их в установленные сроки должно влечь ответственность по п. 2 ст. 126 НК РФ.

Вместе с тем согласно прямому указанию закона субъектами правонарушения, предусмотренного п. 2 ст. 126 НК РФ, могут быть только организации, в статье же 93.1 НК РФ речь идет "о контрагентах и иных лицах" вообще, то есть не только об организациях, но и об индивидуальных предпринимателях тоже. В связи с этим, по мнению автора, необходимо предусмотреть в п. 2 ст. 126 НК РФ возможность привлечения к ответственности индивидуальных предпринимателей.

Субъективная сторона налогового правонарушения, указанного в п. 1 ст. 126 НК РФ, может выражаться как в умышленной, так и в неосторожной форме вины.

Неправомерные деяния, предусмотренные п. 2 ст. 126 НК РФ, влекут штраф в размере 5 тыс. руб. При этом следует обратить внимание на то, что (в отличие от п. 1 ст. 126 НК РФ) размер штрафа в данном случае не зависит от количества непредставленных документов или документов, содержащих недостоверные сведения.

В чем заключаются обязанности свидетеля в сфере налогообложения и какая ответственность предусмотрена за их неисполнение?

1. Статья 128 НК РФ предусматривает ответственность лица, вызываемого в качестве свидетеля по делу о налоговом правонарушении, за неявку либо уклонение от явки без уважительных причин, а также за неправомерный отказ от дачи показаний либо дачу заведомо ложных показаний.

Объектом налогового правонарушения, указанного в ст. 128 НК РФ, является установленный НК РФ порядок осуществления налоговыми органами мероприятий налогового контроля.

Субъектами данного правонарушения могут быть только физические лица. В соответствии с п. 1 ст. 90 НК РФ при проведении мероприятий налогового контроля налоговые органы имеют право вызывать в качестве свидетеля для дачи показаний любое физическое лицо, которому могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового

контроля. При этом физическое лицо, вызываемое в качестве свидетеля, не вправе отказаться от такого вызова без уважительных причин. К последним, в частности, могут быть отнесены: болезнь, препятствующая даче показаний; призыв на краткосрочные военные сборы; торжественное (скорбное) событие в жизни свидетеля и т.п.

Законодательством РФ установлены случаи, когда отказ лица от дачи показаний не может рассматриваться в качестве правонарушения.

Во-первых, согласно п. 2 ст. 90 НК РФ не могут допрашиваться в качестве свидетеля:

1) лица, которые в силу малолетнего возраста, своих физических или психических недостатков не способны правильно воспринимать обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля;

2) лица, которые получили информацию, необходимую для проведения налогового контроля, в связи с исполнением ими своих профессиональных обязанностей, и подобные сведения относятся к профессиональной тайне этих лиц (в частности, адвокат, аудитор).

Во-вторых, в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, физическое лицо вправе отказаться от дачи показаний (п. 3 ст. 90 НК РФ). Так, на основании ч. 1 ст. 51 Конституции РФ и согласно примечанию к ст. 308 УК РФ никто не обязан свидетельствовать против себя самого, своего супруга и близких родственников и не подлежит уголовной ответственности за отказ от дачи показаний против них.

Объективная сторона налогового правонарушения, предусмотренного ст. 128 НК РФ, может выражаться как в действиях (дача заведомо ложных показаний), так и в бездействии (неявка, уклонение от явки, отказ от дачи показаний). Неявка означает, что свидетель отказался явиться в налоговый орган для дачи показаний, о чем заявил прямо и недвусмысленно. Уклонение от явки означает, что виновный фактически не является в налоговый орган, хотя об отказе прямо не заявляет. И то, и другое деяния лишь тогда составляют объективную сторону правонарушения, описанного в ст. 128 НК РФ, когда они допущены без уважительных причин. Бремя доказывания неуважительности причины неявки (уклонения от явки) лица, вызываемого в качестве свидетеля, лежит на налоговых органах.

Неправомерный отказ от дачи показаний представляется как заявление лица, выраженное им в любой форме - письменной или устной, о нежелании дать показания в целом по делу о налоговом правонарушении или по отдельным его эпизодам.

Субъективная сторона налогового правонарушения, предусмотренного ст. 128 НК РФ, - умысел.

2. Неявка либо уклонение от явки без уважительных причин физического лица, вызываемого в качестве свидетеля по делу о налоговом правонарушении, влечет взыскание штрафа в размере 1 тыс. руб.

Неправомерный отказ свидетеля от дачи показаний, а равно дача заведомо ложных показаний влекут взыскание штрафа в размере 3 тыс. руб.

В чем заключаются обязанности эксперта, специалиста и переводчика в сфере налогообложения и какая ответственность предусмотрена за их неисполнение?

1. Статья 129 НК РФ предусматривает ответственность эксперта, специалиста и переводчика за отказ от участия в проведении налоговой проверки, а также за дачу экспертом заведомо ложного заключения или осуществление переводчиком заведомо ложного перевода.

Объектом данного налогового правонарушения является установленный НК РФ порядок осуществления налоговыми органами мероприятий налогового контроля.

Субъектами правонарушения являются лица, привлекаемые для участия в налоговой проверке в качестве экспертов, специалистов или переводчиков.

Если для разъяснения вопросов, возникающих при проведении конкретных действий по осуществлению мероприятий налогового контроля, требуются специальные познания в науке, технике, искусстве или ремесле, постановлением должностного лица налогового органа, осуществляющего выездную налоговую проверку, может быть назначена экспертиза (п. 1 ст. 95 НК РФ). Экспертиза проводится на договорной основе экспертами соответствующих экспертных учреждений (государственных либо негосударственных), а также лицами, получившими лицензию на право занятия частной экспертной деятельностью. Договор определяет права и обязанности сторон в связи с проведением экспертизы: предмет экспертизы, перечень вопросов, сроки ее проведения, предоставленные материалы, используемое оборудование, стоимость работ и порядок расчетов и др.

Эксперт дает заключение в письменной форме от своего имени. В заключении эксперта излагаются проведенные им исследования, сделанные в результате них выводы и обоснованные ответы на поставленные вопросы. Если эксперт при производстве экспертизы установит имеющие значение для дела обстоятельства, по поводу которых ему не были поставлены вопросы, он вправе включить выводы об этих обстоятельствах в свое заключение (п. 8 ст. 95 НК РФ).

В необходимых случаях к участию в проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля на договорной основе может быть привлечен специалист - лицо, обладающее специальными знаниями и навыками и не заинтересованное в исходе дела (п. 1 ст. 96 НК РФ).

Также к участию в проведении мероприятий налогового контроля может быть привлечен переводчик - лицо, владеющее языком, знание которого необходимо для перевода, либо понимающее знаки глухого или немого физического лица, то есть владеющее навыками сурдоперевода (п. п. 1, 2 ст. 97 НК РФ). Переводчик обязан явиться по вызову вызвавшего его должностного лица налогового органа и точно выполнить порученный ему перевод. При этом 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 (п. п. 3, 4 ст. 97 НК РФ).

Объективная сторона налогового правонарушения, предусмотренного в п. 1 ст. 129 НК РФ, выражается в противоправном бездействии - отказе эксперта, специалиста или переводчика от участия в проведении налоговой проверки. Отказ может быть заявлен в любой форме (как письменной, так и устной), главное, чтобы он был прямым и недвусмысленным. Однако необходимо учитывать, что отказ эксперта от дачи заключения не может расцениваться в качестве налогового правонарушения, если предоставленные эксперту материалы являются недостаточными или если эксперт не обладает необходимыми знаниями для проведения экспертизы (п. 5 ст. 95 НК РФ).

Объективная сторона налогового правонарушения, предусмотренного в п. 2 ст. 129 НК РФ, напротив, характеризуется правонарушающими действиями - дачей экспертом заведомо ложного заключения или осуществлением переводчиком заведомо ложного перевода. Заведомо ложное заключение эксперта или заведомо ложный перевод состоят в намеренно неправильном изложении фактов, неверной оценке и выводах, которые не только не соответствуют действительности (полностью или в какой-то части), но и способны повлечь за собой необъективность результатов всей налоговой проверки. По нашему мнению, ложным заключением эксперта или ложным переводом может быть признано также умолчание экспертом или переводчиком о существенных обстоятельствах, имеющих значение для дела.

Субъективная сторона правонарушения - умысел.

2. Отказ эксперта, специалиста или переводчика от участия в проведении налоговой проверки влечет взыскание штрафа в размере 500 руб.

Дача экспертом заведомо ложного заключения или осуществление переводчиком заведомо ложного перевода влечет взыскание штрафа в размере 1 тыс. руб.

Какая ответственность предусмотрена за несообщение сведений налоговому органу?

1. Статья 129.1 НК РФ предусматривает ответственность за неправомерное несообщение (несвоевременное сообщение) лицом сведений, которые в соответствии с НК РФ это лицо должно сообщить налоговому органу, при отсутствии признаков налогового правонарушения, предусмотренного ст. 126 НК РФ.

Объектом данного налогового правонарушения является информационное обеспечение деятельности налоговых органов как одно из важнейших условий осуществления эффективного налогового контроля. В целях формирования полной и достоверной информации, необходимой для осуществления мероприятий налогового контроля, НК РФ содержит ряд норм, обязывающих тех или иных лиц представлять налоговым органам определенные сведения.

Субъектом правонарушения является достаточно широкий круг лиц (в основном, организаций), не являющихся налогоплательщиками, плательщиками сборов или налоговыми агентами. Аналогичные деяния налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов образуют самостоятельный состав налогового правонарушения, ответственность за которое предусмотрена п. 1 ст. 126 НК РФ.

Таким образом, для определения круга субъектов правонарушения, ответственность за которое предусмотрена ст. 129.1 НК РФ, необходимо определить, на кого, помимо налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов, НК РФ возлагает обязанность сообщать налоговым органам те или иные сведения.

Частью первой НК РФ обязанность сообщать налоговым органам определенные сведения возложена на лиц, указанных в ст. ст. 85, 86 и 93.1 Кодекса. Однако применительно к установлению ответственности по ст. 129.1 НК РФ необходимо учитывать следующее.

Банки, обязанные в соответствии со ст. 86 НК РФ сообщать налоговому органу сведения об открытии или закрытии счетов организаций и индивидуальных предпринимателей, несут ответственность по п. 2 ст. 132 НК РФ. Следовательно, они не могут быть субъектами правонарушения, предусмотренного ст. 129.1 НК РФ.

Статья 93.1 НК РФ посвящена истребованию налоговыми органами документов и иной информации о налогоплательщике (плательщике сбора, налоговом агенте), а также информации о

конкретных сделках от контрагентов налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) и иных лиц, располагающих указанными документами (информацией). Согласно прямому указанию п. 6 ст. 93.1 НК РФ непредставление контрагентом или иным лицом запрашиваемых сведений должно влечь ответственность по ст. 129.1 НК РФ. По мнению автора, подобное утверждение законодателя не соответствует по ряду признаков положениям п. 2 ст. 126 и ст. 129.1 НК РФ. В связи с этим ответственность за непредставление сведений, запрашиваемых в соответствии со ст. 93.1 НК РФ, должна наступать не по ст. 129.1, а по п. 2 ст. 126 НК РФ.

Статья 85 НК РФ устанавливает обязанности органов, учреждений, организаций и должностных лиц сообщать в налоговые органы сведения, связанные с учетом налогоплательщиков.

В соответствии со ст. 85 НК РФ:

органы юстиции, выдающие лицензии на право нотариальной деятельности и наделяющие нотариусов полномочиями, обязаны сообщать в налоговый орган по месту своего нахождения о физических лицах, получивших лицензии на право нотариальной деятельности и (или) назначенных на должность нотариуса, занимающегося частной практикой, или освобожденных от нее, в течение пяти дней со дня издания соответствующего приказа;

адвокатские палаты субъектов РФ обязаны не позднее 10-го числа каждого месяца сообщать в налоговый орган по месту нахождения адвокатской палаты субъекта РФ сведения об адвокатах, внесенные в предшествующем месяце в реестр адвокатов субъекта РФ (в том числе сведения об избранной ими форме адвокатского образования) или исключенные из указанного реестра, а также о принятых за этот месяц решениях о приостановлении (возобновлении) статуса адвокатов;

органы, осуществляющие регистрацию физических лиц по месту жительства либо регистрацию актов гражданского состояния физических лиц, обязаны сообщать соответственно о фактах регистрации физического лица по месту жительства либо о фактах рождения и смерти физических лиц в налоговые органы по месту своего нахождения в течение десяти дней после регистрации указанных лиц или фактов;

органы, осуществляющие государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, органы, осуществляющие регистрацию транспортных средств, обязаны сообщать сведения о расположенном на подведомственной им территории недвижимом имуществе, о транспортных средствах, зарегистрированных в этих органах (правах и сделках, зарегистрированных в этих органах), и об их владельцах в налоговые органы по месту своего нахождения в течение десяти дней со дня соответствующей регистрации;

органы опеки и попечительства, воспитательные, лечебные учреждения, учреждения социальной защиты населения и иные аналогичные учреждения, которые в соответствии с федеральным законодательством осуществляют опеку, попечительство или управление имуществом подопечного, обязаны сообщать об установлении опеки над физическими лицами, признанными судом недееспособными, об опеке, попечительстве и управлении имуществом малолетних, иных несовершеннолетних физических лиц, физических лиц, ограниченных судом в дееспособности, дееспособных физических лиц, над которыми установлено попечительство в форме патронажа, физических лиц, признанных судом безвестно отсутствующими, а также о последующих изменениях, связанных с указанной опекой, попечительством или управлением имуществом, в налоговые органы по месту своего нахождения не позднее пяти дней со дня принятия соответствующего решения;

органы (учреждения), уполномоченные совершать нотариальные действия, и нотариусы, занимающиеся частной практикой, обязаны сообщать о выдаче свидетельств о праве на наследство и о нотариальном удостоверении договоров дарения в налоговые органы соответственно по месту своего нахождения, месту жительства не позднее пяти дней со дня соответствующего нотариального удостоверения, если иное не предусмотрено НК РФ. При этом информация об удостоверении договоров дарения должна содержать сведения о степени родства между дарителем и одаряемым;

органы, осуществляющие учет и (или) регистрацию пользователей природными ресурсами, а также лицензирование деятельности, связанной с использованием этими ресурсами, обязаны сообщать о предоставлении прав на такое пользование, являющихся объектом налогообложения, в налоговые органы по месту своего нахождения в течение десяти дней после регистрации (выдачи соответствующей лицензии, разрешения) природопользователя;

органы, осуществляющие выдачу и замену документов, удостоверяющих личность гражданина Российской Федерации на территории Российской Федерации, обязаны сообщать в налоговый орган по месту жительства гражданина сведения:

о фактах первичной выдачи или замены документа, удостоверяющего личность гражданина Российской Федерации на территории Российской Федерации, и об изменениях персональных данных, содержащихся во вновь выданном документе, в течение пяти дней со дня выдачи нового документа;

о фактах подачи гражданином в эти органы заявления об утрате документа, удостоверяющего личность гражданина Российской Федерации на территории Российской Федерации, в течение трех дней со дня его подачи;

органы и организации, осуществляющие аккредитацию филиалов и представительств иностранных юридических лиц, обязаны сообщать в налоговые органы по месту своего нахождения сведения об аккредитации (о лишении аккредитации) филиалов и представительств иностранных юридических лиц в течение десяти дней со дня аккредитации (лишения аккредитации) <1>.

<1> Пункт введен Федеральным законом от 27 июля 2006 г. N 137-ФЗ "О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования", вступает в силу с 1 января 2007 г.

Обязанность сообщать налоговым органам определенные сведения предусматривается также частью второй НК РФ.

Так, уполномоченные органы и специализированные организации, осуществляющие учет и техническую инвентаризацию объектов недвижимого имущества, обязаны сообщать в налоговый орган по местонахождению указанных объектов сведения об инвентаризационной стоимости каждого такого объекта, находящегося на территории соответствующего субъекта РФ, в течение десяти дней со дня оценки (переоценки) указанных объектов (абз. 2 п. 2 ст. 375 НК РФ).

Органы, осуществляющие ведение государственного земельного кадастра, и органы муниципальных образований ежегодно до 1 февраля года, являющегося налоговым периодом, обязаны сообщать в налоговые органы по месту своего нахождения сведения о земельных участках, признаваемых объектом налогообложения земельным налогом, по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом (п. 12 ст. 396 НК РФ).

Таким образом, объективная сторона налогового правонарушения, ответственность за которое предусмотрена ст. 129.1 НК РФ, заключается в том, что лицо, обязанное сообщать налоговым органам определенные сведения, неправоммерно не сообщает эти сведения либо сообщает их несвоевременно.

На первый взгляд рассматриваемая статья очень близка по своей сути к ст. 126 НК РФ, предусматривающей ответственность за непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля. Вместе с тем при тщательном анализе между составами налоговых правонарушений, предусмотренных этими двумя статьями, обнаруживаются следующие серьезные различия:

1) в соответствии со ст. 129.1 НК РФ запроса налогового органа о представлении сведений не требуется;

2) в ст. 129.1 НК РФ речь идет только о непредставлении (несвоевременном представлении) иных "сведений" (но не документов), предусмотренных в самом НК РФ;

3) различаются субъекты указанных налоговых правонарушений;

4) в п. 2 ст. 129.1 НК РФ, в отличие от ст. 126 НК РФ, предусматривается более суровая ответственность за повторное совершение аналогичного правонарушения.

Субъективная сторона налогового правонарушения, ответственность за которое предусмотрена ст. 129.1 НК РФ, может характеризоваться как умыслом, так и неосторожностью. При этом форма вины в данном случае на квалификацию деяния не влияет.

2. Неправоммерное несообщение (несвоевременное сообщение) лицом сведений, которые в соответствии с НК РФ это лицо должно сообщить налоговому органу, при отсутствии признаков налогового правонарушения, предусмотренного ст. 126 НК РФ, влечет взыскание штрафа в размере 1 тыс. руб. (п. 1 ст. 129.1 НК РФ).

Те же деяния, совершенные повторно в течение календарного года, влекут взыскание штрафа в размере 5 тыс. руб. (п. 2 ст. 129.1 НК РФ).

Какая ответственность предусмотрена Налоговым кодексом РФ за нарушение порядка регистрации объектов игорного бизнеса?

1. Федеральным законом от 27 июля 2006 г. N 137-ФЗ гл. 16 НК РФ была дополнена ст. 129.2, предусматривающей ответственность за нарушение порядка регистрации объектов игорного бизнеса. Начало действия данной статьи - 1 января 2007 г.

Объектом налогового правонарушения, предусмотренного в ст. 129.2 НК РФ, является установленный НК РФ порядок регистрации объектов налогообложения налогом на игорный бизнес.

Субъектами правонарушения являются организации или индивидуальные предприниматели, осуществляющие предпринимательскую деятельность в сфере игорного бизнеса.

Согласно абз. 2 ст. 364 НК РФ игорный бизнес представляет собой предпринимательскую деятельность, связанную с извлечением организациями и индивидуальными предпринимателями доходов в виде выигрыша и (или) платы за проведение азартных игр и (или) пари, не являющуюся реализацией товаров (имущественных прав), работ или услуг.

Объектами налога на игорный бизнес признаются:

- 1) игровой стол;
- 2) игровой автомат;
- 3) касса тотализатора;
- 4) касса букмекерской конторы.

Прежде чем установить соответствующее игровое оборудование, необходимо зарегистрировать в налоговых органах объекты налогообложения налогом на игорный бизнес. Порядок такой регистрации регулируется п. п. 2 - 6 ст. 366 НК РФ.

Каждый объект налогообложения налогом на игорный бизнес подлежит регистрации в налоговом органе по месту установки этого объекта налогообложения не позднее чем за два дня до даты его установки. Регистрация производится налоговым органом на основании заявления налогоплательщика с обязательной выдачей свидетельства о регистрации объекта (объектов) налогообложения. Форма указанного заявления <1> и форма указанного свидетельства <2> утверждаются Министерством финансов РФ.

<1> См.: Приказ Министерства финансов РФ от 24 января 2005 г. N 8н "Об утверждении формы заявления о регистрации объекта (объектов) налогообложения налогом на игорный бизнес" // БНА ФОИВ. 2005. N 9.

<2> См.: Приказ Министерства финансов РФ от 24 января 2005 г. N 7н "Об утверждении формы свидетельства о регистрации объекта (объектов) налогообложения налогом на игорный бизнес и приложения к свидетельству о регистрации объекта (объектов) налогообложения налогом на игорный бизнес" // БНА ФОИВ. 2005. N 9.

Налогоплательщик, не состоящий на учете в налоговых органах на территории того субъекта РФ, где устанавливается объект налогообложения налогом на игорный бизнес, обязан встать на учет в налоговых органах по месту установки такого объекта налогообложения в срок не позднее чем за два дня до даты его установки.

Также налогоплательщик обязан зарегистрировать в налоговых органах по месту регистрации объектов налогообложения любое изменение количества объектов налогообложения налогом на игорный бизнес не позднее чем за два дня до даты установки или выбытия каждого объекта налогообложения.

Объект налогообложения считается зарегистрированным или, напротив, выбывшим с даты представления налогоплательщиком в налоговый орган заявления о регистрации объекта (объектов) налогообложения или заявления о регистрации изменений (уменьшений) количества объектов налогообложения соответственно. Такие заявления представляются налогоплательщиком в налоговый орган лично или через представителя либо направляются в виде почтового отправления с описью вложения. При этом налоговые органы обязаны в течение пяти дней с даты получения соответствующего заявления выдать налогоплательщику свидетельство о регистрации или внести изменения, связанные с количеством объектов налогообложения, в ранее выданное свидетельство.

Таким образом, объективная сторона налогового правонарушения, предусмотренного в ст. 129.2 НК РФ, может выражаться в двух формах. Во-первых, в занятии игорным бизнесом без подачи в налоговый орган заявления о регистрации объектов налогообложения (изменении их количества). Во-вторых, в подаче в налоговый орган заявления, содержащего заведомо ложные сведения.

Субъективная сторона правонарушения - умысел.

2. Нарушение порядка регистрации в налоговых органах объектов игорного бизнеса либо порядка регистрации изменений количества данных объектов влечет взыскание штрафа в 3-кратном размере ставки налога на игорный бизнес, установленной для соответствующего объекта налогообложения.

Те же деяния, совершенные более одного раза, влекут взыскание штрафа в 6-кратном размере ставки налога на игорный бизнес, установленной для соответствующего объекта налогообложения.

Кем и на каком основании осуществляется выплата сумм, причитающихся свидетелям, переводчикам, специалистам, экспертам и понятым по выполнению ими своих обязанностей?

Согласно ст. 131 НК РФ суммы, причитающиеся свидетелям, переводчикам, специалистам, экспертам и понятым, выплачиваются налоговым органом, привлекавшим указанных лиц для

участия в производстве действий по осуществлению налогового контроля, по выполнении ими своих обязанностей. Порядок <1> выплаты и размеры сумм, подлежащих выплате, устанавливаются Правительством РФ и финансируются из федерального бюджета.

<1> См.: Постановление Правительства РФ от 16 марта 1999 г. N 298 "О порядке выплаты и размерах сумм, подлежащих выплате свидетелям, переводчикам, специалистам, экспертам и понятым, привлекаемым для участия в производстве действий по осуществлению налогового контроля" // СЗ РФ. 1999. N 13. Ст. 1601.

Свидетелям, переводчикам, специалистам, экспертам и понятым возмещаются понесенные ими в связи с явкой в налоговый орган расходы на проезд, наем жилого помещения и выплачиваются суточные.

Переводчики, специалисты и эксперты получают вознаграждение за работу, выполненную ими по поручению налогового органа, если эта работа не входит в круг их служебных обязанностей.

За работниками, вызываемыми в налоговый орган в качестве свидетелей, сохраняются за время их отсутствия на работе в связи с явкой в налоговый орган должность и средняя заработная плата по основному месту работы либо денежное вознаграждение в размере суточных, установленных для служебных командировок на территории РФ (для лиц, не работающих по трудовому договору).

Тема 9. ВИДЫ НАРУШЕНИЙ БАНКОМ ОБЯЗАННОСТЕЙ, ПРЕДУСМОТРЕННЫХ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВОМ О НАЛОГАХ И СБОРАХ, И ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА ИХ СОВЕРШЕНИЕ

Является ли нарушение банками обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, видом налоговых правонарушений?

Нормами ч. 2 НК РФ устанавливаются некоторые обязанности банков, которые входят в содержание правового статуса банков как особых участников налоговых правоотношений - банки исполняют решения, поручения, требования налоговых органов; на них лежит публично-правовая обязанность обеспечить перечисление соответствующих платежей в бюджет.

Вопросы привлечения к ответственности банков за нарушение обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, выделены в отдельной главе НК РФ.

По определению налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное деяние налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое НК РФ установлена ответственность (ст. 106 НК РФ). Соответственно, установленные гл. 18 НК виды правонарушений, совершаемых банками, относятся к налоговым правонарушениям и общие нормы о налоговой ответственности (установленные гл. 15 НК РФ) также применимы и к банкам (за некоторыми исключениями, например п. 5 ст. 108 НК РФ), несмотря на выделение правонарушений, совершаемых ими, в отдельной главе НК РФ. Такой подход законодателя обусловлен особой ролью, которую играют банки в налоговых правоотношениях.

Условно все нарушения, предусмотренные гл. 18 НК РФ, можно разделить на три группы:

- 1) нарушения банками обязанностей, связанных с учетом налогоплательщиков;
- 2) нарушения банками обязанностей по исполнению поручений на перечисление налогов и сборов и решений налоговых органов, принятых в отношении счетов налогоплательщиков;
- 3) нарушения банками обязанностей по предоставлению сведений о финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков.

Что является объектом нарушений банками обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах?

Родовым объектом правонарушений, урегулированных в гл. 18 НК РФ, является установленный нормами НК РФ порядок исполнения банками возложенных на них публично-правовых обязанностей, связанных с реализацией посреднических функций в системе уплаты налогов и сборов, а также в системе организации налогового контроля.

Непосредственными объектами следующих правонарушений являются:

1. Нарушение банком порядка открытия счета налогоплательщику - порядок открытия счетов в банках, установленный для целей налогового законодательства.
2. Нарушение срока исполнения поручения о перечислении налога (сбора) - установленный порядок исполнения поручений о перечислении налогов и сборов.

3. Неисполнение банком решения налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента - установленный порядок исполнения решений налоговых органов.

4. Неисполнение банком поручения налогового органа о перечислении налога и сбора, а также пени - отношения по принудительному исполнению обязанности по уплате налога.

5. Непредставление банком справок (выписок) по операциям и счетам в налоговый орган - отношения, складывающиеся между налоговыми органами и банками в ходе осуществления налоговыми органами своих функций.

Кто может быть привлечен к ответственности за нарушения банками обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах?

Субъектом рассматриваемых налоговых правонарушений являются банки, то есть кредитные организации, которые в связи с их особым правовым статусом как субъектов банковской деятельности обязаны осуществлять в соответствии с НК РФ ряд публично-правовых функций.

В то же время не следует забывать об административной ответственности, которую могут нести должностные лица банка за совершение административных правонарушений, составы которых пересекаются с составами, определенными гл. 18 НК РФ.

В чем проявляется субъективная сторона нарушений банками обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах?

Субъективная сторона правонарушений банков может характеризоваться по общему правилу (п. 1 ст. 110 НК РФ) виной в форме умысла или неосторожности. Вина банка в совершении налогового правонарушения определяется в зависимости от вины ее должностных лиц, действия (бездействие) которых обусловили совершение данного налогового правонарушения.

На банки распространяются и остальные общие правила об ответственности, в частности, следующие:

1. Банк не может быть привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения при наличии хотя бы одного из обстоятельств, исключающих ответственность, указанных в ст. 109 НК РФ.

2. В соответствии с п. 1 ст. 113 НК РФ банк не может быть привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения по истечении срока давности привлечения к ответственности: три года со дня совершения этого правонарушения.

3. При применении налоговых санкций по отношению к банкам учитываются обстоятельства, смягчающие и отягчающие их ответственность (ст. 112 НК РФ).

4. Производство по делам о рассматриваемых правонарушениях осуществляется в порядке, предусмотренном ст. 101.1 НК РФ.

Составы нарушений банками обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, являются материальными или формальными?

Все составы налоговых правонарушений, совершаемых банками, являются формальными, то есть их объективная сторона исчерпывается совершением субъектом противоправного деяния (действия, бездействия) и не включает последствия в качестве необходимого признака.

Что является объективной стороной такого правонарушения, как открытие банком счета организации, индивидуальному предпринимателю, нотариусу, занимающемуся частной практикой, или адвокату, учредившему адвокатский кабинет, без предъявления ими свидетельства о постановке на учет в налоговом органе?

Объективная сторона данного правонарушения характеризуется соответствующими действиями банка по открытию счета в нарушение обязанностей, установленных абз. 1 п. 1 ст. 86 НК РФ.

Состав данного правонарушения является формальным. Правонарушение считается оконченным в момент совершения противоправных действий, то есть открытия счета.

Для квалификации действий банка по данному составу правонарушения, в частности, подлежат доказыванию:

1) факт совершения всех действий, квалифицируемых как открытие счета. При этом следует учитывать правовое содержание понятия "счет", используемого для целей налогового законодательства: расчетный, текущий, валютный (транзитный или текущий) и иные счета,

открытые на основании договора банковского счета, на которые зачисляются и с которых могут расходоваться денежные средства организаций и индивидуальных предпринимателей. Так, не будет формировать объективную сторону данного правонарушения открытие депозитного счета организации без предъявления ими свидетельства о постановке на учет в налоговом органе;

2) факт открытия счета именно организации, индивидуальному предпринимателю, нотариусу, занимающемуся частной практикой, или адвокату, учредившему адвокатский кабинет, подлежащему постановке на налоговый учет.

Не образует состава рассматриваемого налогового правонарушения открытие банком счетов:

физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, нотариусами, занимающимися частной практикой, или адвокатом, учредившим адвокатский кабинет, без предъявления ими свидетельств о постановке на налоговый учет;

организаций и физических лиц, являющихся индивидуальными предпринимателями, не являющихся налогоплательщиками, поскольку они не могут предъявить свидетельство о постановке на налоговый учет;

3) факт непредставления свидетельства о постановке на налоговый учет организацией или индивидуальным предпринимателем при открытии счета в банке.

Должностные лица банка, открывшие счет организации или индивидуальному предпринимателю без предъявления свидетельства о постановке на налоговый учет, подлежат административной ответственности.

Каким образом можно квалифицировать как правонарушение открытие счета при наличии у банка решения налогового органа о приостановлении операций по счетам этого лица?

Для квалификации действий банка по данному составу правонарушения подлежат доказыванию, в частности:

1) факт совершения всех действий, составляющих содержание процедуры открытия счета, в том его понятии, в котором он используется для целей налогового законодательства.

Например, банк не будет нести ответственность за открытие ссудного счета юридическому лицу при наличии у банка решения налогового органа о приостановлении операций по счетам этого лица;

2) факт открытия счета именно организации, индивидуальному предпринимателю, нотариусу, занимающемуся частной практикой, или адвокату, учредившему адвокатский кабинет, являющимся налогоплательщиками;

3) факт наличия у банка на момент открытия счета (то есть в день принятия решения руководства банка об открытии счета и внесения информации об открытии счета в книгу регистрации открытых счетов) законного решения налогового органа о приостановлении операций по счету (счетам) соответствующего лица. Не образует состава рассматриваемого правонарушения открытие банком (филиалом) счета в случае, если направленное банку решение было принято налоговым органом с нарушением требований и порядка, установленных ст. 76 НК РФ.

Должностные лица банка, открывшего счет организации или индивидуальному предпринимателю при наличии у банка законного решения налогового органа о приостановлении операций по счету (счетам) соответствующих субъектов, подлежат административной ответственности.

Закрытие банком счета налогоплательщика, в отношении которого налоговый орган принял решение о приостановлении операций по счетам, не отменяет правовые последствия такого решения налогового органа в части запрета на открытие налогоплательщику новых счетов в этом банке.

В каких случаях банк может быть привлечен к ответственности за несообщение налоговому органу сведений об открытии или закрытии счета организацией, индивидуальным предпринимателем, нотариусом, занимающимся частной практикой, или адвокатом, учредившим адвокатский кабинет?

Объективная сторона правонарушения выражается в бездействии - несообщении налоговому органу об открытии или закрытии счета. Данное правонарушение является длящимся. При длящемся правонарушении сроки давности исчисляются с момента обнаружения соответствующего правонарушения.

Банк обязан сообщить об открытии или закрытии счета организации, индивидуальному предпринимателю, нотариусу, занимающемуся частной практикой, или адвокату, учредившему адвокатский кабинет, в налоговый орган по месту их учета в пятидневный срок со дня соответствующего открытия или закрытия такого счета (абз. 2 п. 1 ст. 86 НК РФ). При этом

ответственность за несоблюдение срока направления соответствующего сообщения, определенного НК РФ, то есть ответственность за несвоевременное сообщение об открытии счета, Кодексом не установлена. В связи с тем что в российском законодательстве понятия "несообщение" и "несвоевременное сообщение" различаются, ответственность может наступать только за несообщение банком сведений об открытии/закрытии счета.

При этом, согласно сложившейся судебной практике, суды отказывают в применении санкции в случае, если банк направил налоговому органу сведения об открытии налогоплательщику счета с нарушением установленного НК РФ пятидневного срока, но до принятия налоговым органом решения о привлечении банка к ответственности.

Налоговые органы не раз пытались привлечь банки к ответственности за неправомерное несообщение (несвоевременное сообщение) лицом сведений, которые в соответствии с НК РФ это лицо должно сообщить налоговому органу, при отсутствии признаков (п. 1 ст. 129.1 НК РФ) налогового правонарушения, предусмотренного ст. 126 НК РФ. Однако гл. 18 является специальной, и ответственность за совершение таких правонарушений также является специальной. Следовательно, банки (если они не являются налогоплательщиками и налоговыми агентами) могут быть привлечены к ответственности только по соответствующим статьям гл. 18 НК РФ.

Будет ли привлечен банк к ответственности согласно п. 2 ст. 132 в случае сообщения сведений об открытии/закрытии счета филиала по месту нахождения филиала, а не по месту нахождения организации?

В случае открытия/закрытия счета филиала организации банки, как правило, уведомляют об этом налоговый орган по месту учета филиала. По мнению налоговых органов, банки обязаны также сообщать данные сведения и в налоговый орган по месту учета самой организации. Суды в данном случае встают на сторону банка, так как направление банком аналогичной информации в несколько налоговых органов считается дублированием, и банк в случае направления соответствующих сведений одному из налоговых органов считается исполнившим свою обязанность и ответственность нести не будет.

Какие обстоятельства подлежат доказыванию для квалификации правонарушения, ответственность за совершение которого наступает по п. 2 ст. 132 НК РФ?

Для квалификации действий банка по составу правонарушения, ответственность за которое установлена п. 2 ст. 132 НК РФ, доказыванию подлежат, в частности:

1) факт открытия (закрытия) счета.

Совершение банком действий, не подпадающих под понятие "открытие (закрытие) счета, а также счета, не признаваемого счетом для целей налогового законодательства", не образует состава правонарушения;

2) факт открытия (закрытия) счета именно организации, индивидуальному предпринимателю, нотариусу, занимающемуся частной практикой, или адвокату, учредившему адвокатский кабинет, являющимся налогоплательщиками.

В каких случаях банк привлекается к ответственности за нарушение срока исполнения поручения о перечислении налога (сбора)?

В соответствии с п. 2 ст. 60 НК РФ поручение на перечисление налога исполняется банком в сроки:

при достаточности средств - один операционный день, следующий за днем получения банком соответствующего платежного поручения;

при нехватке средств - один операционный день, следующий за днем поступления средств на счет и наступления очереди платежа, установленной гражданским законодательством для исполнения соответствующих платежных поручений.

Как известно, налог (сбор) может уплачиваться в отсутствие банка через кассу органа местного самоуправления или организацию связи (почтовые переводы) (п. 2 ст. 45 и п. 3 ст. 58 НК РФ). Однако ответственность за задержку платежа несут только банки, что является не совсем логичным и справедливым.

Объективная сторона рассматриваемого правонарушения выражается в бездействии - неправомерном неисполнении банком поручений на перечисление налогов и сборов. Состав является формальным и считается оконченным с момента истечения операционного дня, в течение которого банк согласно п. 2 ст. 60 НК РФ совершил противоправное деяние, в данном случае бездействие.

Для формирования объективной стороны подлежит доказыванию факт неисполнения поручения о перечислении налогов и сборов. Исполнение банком соответствующих поручений должно состоять в выполнении им всех необходимых с точки зрения банковского законодательства операций по списанию денежных средств со счета и перечислении их через свои корреспондентские счета в соответствии с полученным им поручением.

Квалификация деяний по ст. 133 НК РФ должна осуществляться с учетом норм ст. 60 НК РФ, устанавливающих порядок исполнения поручения налогоплательщика о перечислении налога или сбора в порядке очередности, установленной гражданским законодательством (ст. 855 ГК РФ).

Будет ли банк нести ответственность в случае непоступления сумм налогов в связи с ошибками в указании кода бюджетной классификации или ИНН в платежном поручении?

Наиболее часто в судах разбираются вопросы об ошибках в указании кода бюджетной классификации, в связи с чем налоги поступают в иной бюджет. Согласно позиции судов банк считается исполнившим обязанность и не привлекается к ответственности. Также нередки случаи неправильного указания ИНН получателя, в связи с чем платежи не производятся либо производятся с опозданием. В таких случаях банк не будет нести ответственность за неисполнение поручения налогоплательщика о перечислении налога или сбора.

По каким признакам можно квалифицировать объективную сторону такого правонарушения, как неисполнение банком решения налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента?

Объективную сторону правонарушения, ответственность за которое установлена ст. 134 НК РФ, формируют действия банка по неправомерному списанию денежных средств со счета, указанного в имеющемся в банке решении налогового органа о приостановлении операций по счету, принятом в соответствии со ст. 76 НК РФ, в период действия этого решения.

В соответствии с абз. 1 п. 1 ст. 76 НК РФ приостановление операций по счетам налогоплательщика-организации в банке означает прекращение банком всех расходных операций по данному счету, если иное не предусмотрено ст. 76 НК РФ. Указанное ограничение не распространяется на:

- платежи, очередность исполнения которых в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации предшествует исполнению обязанности по уплате налогов и сборов;
- платежи, связанные с исполнением обязанностей по уплате налогов или сборов;
- операции по списанию средств со счета клиента. Например, списание денег по чеку для выплаты заработной платы работникам.

В чем состоят существенные отличия правонарушений, указанных в ст. 135 "Неисполнение банком поручения налогового органа о перечислении налога и сбора, а также пени и штрафа" НК РФ?

В статье 135 НК РФ определены два состава:

1) неправомерное неисполнение банком в установленный НК РФ срок поручения налогового органа о перечислении налога или сбора, а также пени и штрафа (п. 1 ст. 135 НК РФ);

2) совершение банком действий по созданию ситуации отсутствия денежных средств на счете налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента, в отношении которых в соответствии со ст. 46 НК РФ в банке находится поручение налогового органа (п. 2 ст. 135 НК РФ).

Эти составы характеризуются одним и тем же непосредственным объектом правонарушения - установленный НК РФ порядок исполнения решения налогового органа о взыскании недоимок и пеней за счет денежных средств на счетах организаций.

Составы правонарушений, указанных в п. 1 и п. 2 ст. 135 НК РФ, практически совпадают. Основное отличие объективных сторон рассматриваемых правонарушений заключается в том, что правонарушение, указанное в п. 1 ст. 135 НК РФ, осуществляется в форме бездействия, а указанное в п. 2 ст. 135 НК РФ - в форме действия. Также эти составы в определенной степени различаются с точки зрения субъективной стороны: оба правонарушения характеризуются виной, однако если правонарушение, состав которого установлен п. 1 ст. 135 НК РФ, характеризуется виной как в форме умысла, так и в форме неосторожности, то второе правонарушение, очевидно, только виной в форме умысла (Определение КС РФ от 6 декабря 2001 г. N 257-О).

Какие обстоятельства следует учитывать при квалификации объективной стороны неправомерного исполнения банком в установленный срок решения налогового органа о взыскании налога и сбора, а также пени и штрафа?

Объективная сторона правонарушения, состав которого определяется в п. 1 ст. 135 НК РФ, состоит в бездействии банка по неправомерному неисполнению им в установленный НК РФ срок поручения налогового органа о взыскании налога и сбора, а также пени и штрафа.

Порядок принятия и исполнения решения налогового органа о взыскании в бесспорном порядке недоимок и пеней за счет денежных средств со счета организации определяется ст. ст. 46, 60 НК РФ. Основанием для списания банком со счета сумм недоимок и пеней является поручение, направляемое налоговым органом банку в соответствии с вынесенным решением о взыскании. Само же решение банку не направляется.

Поручение, направленное в банк на основании соответствующего решения налогового органа, подлежит исполнению в порядке очередности, установленной гражданским законодательством по общему правилу, в течение одного операционного дня, следующего за днем получения такого поручения, если иное не предусмотрено НК РФ.

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

Не образует состава рассматриваемого правонарушения неисполнение банком поручения в случаях принятия решения о взыскании недоимок и пеней в бесспорном порядке и/или направления поручения с нарушением порядка, установленного ст. 46 НК РФ, а также с нарушением норм банковского законодательства, например:

в случае принятия решения в отношении ненадлежащего субъекта - владельца счета, например в отношении счета физического лица;

в случае принятия решения в отношении ненадлежащего объекта - денежных средств на счетах организаций, не признаваемых таковыми для целей налогового законодательства;

неисполнение поручения налогового органа при недостаточности средств на счете в связи с получением банком платежного документа, подлежащего исполнению раньше указанного поручения в соответствии с очередностью, установленной гражданским законодательством.

Также нередко сами налоговые органы допускают ошибки в заполнении поручений, судами нередко рассматриваются подобные споры. Например, в случае неуказания налоговым органом организационно-правовой формы организации банк был признан невиновным в неисполнении такого платежного поручения, так как у банка отсутствовала возможность бесспорного идентифицирования своего клиента. Также к наиболее частым ошибкам можно отнести и неправильное указание кода бюджетной классификации, в результате чего деньги поступают в иной бюджет.

В чем состоит объективная сторона правонарушения, указанного в п. 2 ст. 135 НК РФ?

С объективной стороны правонарушение, указанное в п. 2 ст. 135, характеризуется действиями банка, направленными на неисполнение либо на несвоевременное исполнение в установленный НК РФ срок поручения налогового органа о взыскании налога и сбора, а также пени и штрафа.

Пункт 2 ст. 135 НК РФ сформулирован нечетко, а именно в нем не содержится перечня действий, которые "создают ситуацию отсутствия денежных средств на счете налогоплательщика", и не разъяснено, что имеется в виду под "созданием ситуации отсутствия денежных средств". В связи с этим налоговые органы расширительно толкуют данный состав и привлекают банки к ответственности за одни и те же действия, связанные со списанием денежных средств со счета налогоплательщика, в том числе совершенные по неосторожности, как по п. 1 ст. 135 НК РФ, так и по п. 2 той же статьи (Постановление Конституционного Суда РФ от 15 июля 1999 г. N 11-П). К сожалению, указанные противоречия до сих пор не были удостоены должного внимания законодателя и не были им устранены.

Что составляет объективную сторону непредставления банком справок (выписок) по операциям и счетам в налоговый орган?

Согласно п. 2 ст. 86 НК РФ банки обязаны выдавать налоговым органам справки по операциям и счетам организаций и граждан, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, в порядке, определяемом законодательством Российской Федерации, в течение пяти дней после мотивированного запроса налогового органа.

Ответственность за непредставление данных сведений наступает в соответствии со ст. 135.1 НК РФ.

Объективную сторону правонарушения формирует бездействие банка, обязанного в течение пяти дней после мотивированного запроса налогового органа в соответствии с п. 2 ст. 86 НК РФ выдать в порядке, определяемом законодательством Российской Федерации, налоговому органу справки по операциям и счетам организаций и граждан, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица.

Не образует состава правонарушения, установленного ст. 135.1 НК РФ, непредставление банком справок по операциям и счетам:

- лиц, не являющихся налогоплательщиками, а также по счетам физических лиц, не являющихся предпринимателями без образования юридического лица;
- не являющимися таковыми для целей налогового законодательства.

Какие обстоятельства подлежат доказыванию для привлечения к ответственности по ст. 135.1 "Непредставление банком справок (выписок) по операциям и счетам в налоговый орган" НК РФ?

Деяние банка может быть квалифицировано как правонарушение, ответственность за которое установлена ст. 135.1 НК РФ, если доказаны:

1) мотивированность запроса налогового органа о представлении справок. Запрос считается мотивированным, если в нем указано: какие именно сведения следует представить в налоговый орган; для какой цели необходимо представление этих сведений; по каким основаниям налоговый орган запрашивает соответствующие сведения;

2) соблюдение срока, установленного п. 2 ст. 86 НК РФ, то есть направление справок по операциям и счетам по истечении пяти дней после получения мотивированного запроса;

3) факт представления именно справок по операциям и счетам. Например, к таким справкам относятся выписки из лицевого счета.

В судебной практике встречается значительное количество споров, связанных с определением состава документов и информации, которые могут запрашиваться налоговым органом по п. 2 ст. 86 НК РФ. Согласно подходу, выработанному судебной практикой, к ответственности по ст. 135.1 НК РФ может быть привлечен банк только за непредставление в срок, установленный п. 2 ст. 86 НК РФ, по мотивированному запросу налогового органа справок по операциям и счетам организаций и граждан, а не любых документов, пусть и перечисленных в запросе налогового органа, но не являющихся справками банка по операциям и счетам клиента банка (в том числе в качестве приложения к справкам банка);

4) вина банка в событии правонарушения.

Какие санкции применяются к банкам за совершение налоговых правонарушений, установленных гл. 18 НК РФ, и каков порядок их взыскания?

Согласно последним изменениям в НК РФ (а именно изменениям, внесенным Федеральным законом от 27 июля 2006 г. N 137-ФЗ) за совершение указанных правонарушений применяются налоговые санкции в виде штрафов. До этого к банкам применялись в качестве мер ответственности и пени и штрафы. Причем пени устанавливались за нарушения банков, связанные с недобросовестным исполнением обязанностей, связанных с их участием в установленном гражданским и банковским законодательством Российской Федерации порядке в перечислении денежных средств от плательщиков (налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов) в соответствующие бюджеты; штрафы - за ненадлежащее исполнение всех остальных обязанностей банков, связанных с реализацией ими возложенных на них публично-правовых функций.

Согласно абз. 1 ст. 136 НК РФ штрафы, указанные в гл. 18 НК РФ, взыскиваются в порядке, аналогичном предусмотренному НК РФ порядку взыскания санкций за налоговые правонарушения, то есть только в судебном порядке.

Тема 10. ОБЖАЛОВАНИЕ АКТОВ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ И ДЕЙСТВИЙ ИЛИ БЕЗДЕЙСТВИЯ ИХ ДОЛЖНОСТНЫХ ЛИЦ

Каково содержание института обжалования в налоговых правоотношениях?

В налоговых правоотношениях часто возникают ситуации, когда необходим инструмент оспаривания той или иной ситуации, действия или решения. Таким инструментом является право на обжалование. Его структуру составляют само содержание - подтвержденная законом возможность оспорить то или иное событие, факт, объект - акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействия должностных лиц, и субъект. В связи с последними изменениями в Налоговом кодексе РФ обжаловать вышеперечисленные объекты

теперь может любое лицо (не только налогоплательщик или налоговый агент), чьи права нарушены соответствующим актом, действием, бездействием.

Какой порядок Налоговый кодекс РФ предусматривает для процедуры обжалования?

НК РФ в ст. 138 предусмотрел два самостоятельных порядка обжалования - судебный и административный. Административный порядок предусматривает подачу жалобы в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу с правом одновременной или последующей подачи аналогичной жалобы в суд. Судебный порядок предусматривает подачу искового заявления в суд общей юрисдикции или в арбитражный суд в соответствии с подведомственностью дел, установленной соответственно Гражданским процессуальным кодексом РФ и Арбитражным процессуальным кодексом РФ.

Как происходит обжалование в административном порядке?

При любом порядке обжалования важно соблюсти формальные требования законодательства к процедуре. По налоговым спорам эти требования сводятся в большей мере к соблюдению сроков. Так, обжалующему лицу важно знать дату, на которую его права были нарушены или когда он узнал о нарушении своих прав, так как с этой даты отсчитываются три месяца на реализацию права на обжалование. Важно, чтобы сама жалоба подкреплялась документами, подтверждающими нарушение права обжалующего лица.

Далее, в течение одного месяца со дня получения, жалоба рассматривается соответствующим органом или должностным лицом и по ней принимается одно из следующих решений:

- 1) оставить жалобу без удовлетворения;
- 2) отменить акт налогового органа;
- 3) отменить решение и прекратить производство по делу о налоговом правонарушении;
- 4) изменить решение или вынести новое решение.

Или же выносится решение по существу дела. О принятом решении в письменном виде сообщается лицу в течение трех дней со дня принятия решения.

Приостанавливает ли подача жалобы исполнение оспариваемого решения?

Важно заметить, что исполнение обжалуемого решения по общему правилу не приостанавливается. Но отдельными статьями НК РФ и другими законами предусмотрена возможность такого приостановления. Так, в ст. 138 НК РФ за вышестоящим налоговым органом закреплено право приостанавливать исполнение такого решения. Но из систематического толкования отдельных норм вытекают два условия осуществления такого права: заявителем является налогоплательщик или плательщик сборов, а также налоговый агент; налоговый орган имеет достаточные основания полагать, что оспариваемое решение не соответствует законодательству Российской Федерации.

Что касается судебного обжалования, то важно обратить внимание на то, что в гражданском процессе суд самостоятельно решает вопрос о приостановлении исполнения решения, а в арбитражном процессе суд может рассмотреть вопрос о приостановлении только при наличии ходатайства заявителя.

Как происходит обжалование в судебном порядке?

В арбитражном процессе заявителю дается три месяца на обращение с жалобой с момента нарушения прав или с момента обнаружения такого нарушения. Заявление подается в суд по месту нахождения налогового органа. Суд рассматривает заявление в течение двух месяцев, при этом бремя доказывания распределено таким образом, что налоговый орган должен доказать правомерность своих действий. Решение, принятое судом, вступает в силу немедленно, а его копии в течение пяти дней рассылаются участникам.

В гражданском процессе сохраняется трехмесячный срок на обращение с жалобой, но на рассмотрение дается десять дней. Важным моментом является то, что после постановления судебного решения суд обязывает налоговый орган в течение одного месяца отчитаться перед судом об исполнении соответствующего судебного решения.

ОГЛАВЛЕНИЕ

Тема 1. Понятие налога и сбора. Признаки и функции налога. Налоговая система. Виды налогов. Налогоплательщик. Элементы налогообложения

Что понимается в налоговом праве под термином "налог"?

Каковы признаки налога как правовой категории?

Обязательность

Индивидуальная безвозмездность

Денежная форма налога

Отчуждение имущества

Цель взимания налога

Что понимается в налоговом праве под термином "сбор"?

Какие экономические принципы налогообложения лежат в основе системы налогообложения?

Каковы функции налогов?

Чем система налогов и сборов отличается от налоговой системы?

Какие налоги и сборы присутствуют в налоговой системе России?

Что значит "установить налог"?

Кто может быть налогоплательщиком в российском праве?

Что представляет собой объект налогообложения?

Что представляет собой налоговая база?

Что представляет собой налоговая ставка и какие виды налоговых ставок существуют в российской налоговой системе?

Что представляет собой налоговый период?

Что представляет собой порядок исчисления налога?

Что представляют собой порядок уплаты налогов и сроки уплаты налогов и сборов?

Что такое налоговые льготы?

Тема 2. Налоговое право. Понятие, предмет и метод регулирования. Источники налогового права

Какие отношения можно отнести к предмету правового регулирования налоговым правом?

Отношения по установлению и введению налогов и сборов

Отношения по взиманию налогов и сборов

Отношения в сфере налогового контроля

Отношения, возникающие в ходе привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения

Каков метод правового регулирования налогового права?

Каково место налогового права в системе российского права?

Можно ли именовать налоговое право подотраслью финансового права?

Какова система налогового права?

В чем особенность норм налогового права?

Что можно отнести к источникам налогового права?

Какова роль нормативных правовых актов в системе источников налогового права?

Какова роль законов в системе источников налогового права?

Какая роль у подзаконных нормативных правовых актов в системе источников налогового права?

Указы Президента РФ

Нормативные акты исполнительных органов власти

Могут ли акты судебных органов быть источником российского налогового права?

Каково место актов международного права в системе источников налогового права?

Какие существуют особенности действия налоговых нормативных правовых актов во времени?

Определение момента вступления в силу норм акта и момента прекращения действия его норм

Определение временного периода, в котором общественные отношения должны подвергаться регулированию содержащейся в акте нормы

Какие особенности характеризуют действие налоговых нормативных правовых актов в пространстве?

На кого распространяются нормы актов законодательства о налогах и сборах?

Тема 3. Система налогов и сборов в Российской Федерации

Понятие и структура системы налогов и сборов в Российской Федерации

Как соотносятся понятия "система налогов и сборов" и "налоговая система"?

Как распространяется информация о региональных и местных налогах?

В каком случае налог и сбор считаются установленными?

Что следует понимать под специальными налоговыми режимами?

- Тема 4. Участники налоговых правоотношений: налогоплательщики и плательщики сборов; налоговые агенты. Представительство в налоговых правоотношениях
- Кто признается налогоплательщиком и плательщиком сборов?
 - Какие права имеют налогоплательщики и плательщики сборов?
 - Каким образом осуществляется защита прав налогоплательщиков (плательщиков сборов)?
 - Как обеспечиваются права налогоплательщиков (плательщиков сборов)?
 - Каковы обязанности налогоплательщиков и плательщиков сборов?
 - Кто является налоговым агентом?
 - Какую ответственность несет налоговый агент?
 - Каков порядок взыскания штрафа по ст. 123 НК РФ, налога и пени при неисполнении налоговым агентом своих обязанностей?
 - Допускается ли представительство в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах?
 - Кто признается законным представителем налогоплательщика-организации?
 - Кто признается законным представителем налогоплательщика - физического лица?
 - Кто признается уполномоченным представителем налогоплательщика?
 - Может ли представитель исполнить обязанность налогоплательщика по уплате налога?
- Тема 5. Налоговые органы, таможенные органы, финансовые органы, органы внутренних дел как субъекты налогового права. Ответственность налоговых органов, таможенных органов, органов внутренних дел, их должностных лиц
- Из чего состоит система налоговых органов в Российской Федерации?
 - Чем руководствуются налоговые органы в своей работе?
 - В чем заключается взаимодействие налоговых органов с другими органами исполнительной власти?
 - Какие права имеют налоговые органы?
 - Какие обязанности имеют налоговые органы?
 - Какие обязанности несут должностные лица налоговых органов?
 - Каковы полномочия финансовых органов в сфере налогообложения?
 - Каковы полномочия органов внутренних дел в сфере налогообложения?
 - Каков механизм взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов?
 - Какие меры защиты должностных лиц налоговых органов от противоправных посягательств при исполнении ими служебных обязанностей применяют органы внутренних дел?
 - Какова ответственность налоговых и таможенных органов?
 - Какова ответственность должностных лиц и других работников налоговых и таможенных органов?
 - Каков порядок привлечения к дисциплинарной ответственности должностных лиц налоговых и таможенных органов?
 - Каков порядок привлечения к материальной ответственности должностных лиц и других работников налоговых и таможенных органов?
 - Административная ответственность должностных лиц налоговых и таможенных органов
 - Уголовная ответственность должностных лиц налоговых и таможенных органов
 - Какова ответственность органов внутренних дел в сфере налогообложения?
 - Какова ответственность должностных лиц и других работников органов внутренних дел в сфере налогообложения?
 - Дисциплинарная ответственность должностных лиц и других работников органов внутренних дел
 - Административная ответственность должностных лиц и других работников органов внутренних дел
 - Уголовная ответственность должностных лиц и других работников органов внутренних дел
- Тема 6. Общие правила исполнения обязанности по уплате налогов и сборов
- Что в НК РФ понимается под объектом налогообложения?
 - Что в соответствии с НК РФ признается реализацией товаров, работ или услуг?
 - Каким образом определяется цена товаров, работ или услуг для целей налогообложения?
 - Как в законодательстве о налогах и сборах определяется доход?
 - Когда возникает, изменяется и прекращается обязанность по уплате налога или сбора?
 - Когда обязанность по уплате налога считается исполненной налогоплательщиком?
 - Каков порядок взыскания налогов и сборов с налогоплательщиков (налоговых агентов, плательщиков сборов) - организаций или индивидуальных предпринимателей?
 - В каком порядке осуществляется взыскание налогов и сборов за счет денежных средств, находящихся на счетах налогоплательщиков (налоговых агентов, плательщиков сборов) - организаций или индивидуальных предпринимателей в банках?

В каком порядке осуществляется взыскание налога и сбора за счет иного имущества налогоплательщика (налогового агента, плательщика сборов) - организации или индивидуального предпринимателя?

В каком порядке осуществляется взыскание налога и сбора с налогоплательщика (плательщика сбора) - физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем?

Каким образом исполняется обязанность по уплате налогов (сборов), пеней и штрафов при ликвидации организации?

Каким образом исполняется обязанность по уплате налогов (сборов), пеней и штрафов при реорганизации юридического лица?

Каким образом исполняются обязанности по уплате налогов и сборов безвестно отсутствующего или недееспособного лица?

Каков общий порядок исчисления налога?

Что следует понимать под налоговой базой и каков порядок исчисления налоговой базы?

Что следует понимать под налоговой ставкой?

Что следует понимать под налоговым периодом?

Что следует понимать под льготами по налогам и сборам?

В каких формах могут предоставляться налоговые льготы?

Каким образом могут определяться сроки уплаты налогов и сборов?

Какие последствия наступают при нарушении налогоплательщиком сроков уплаты налогов и сборов?

В каком порядке уплачиваются суммы налогов и сборов?

Что происходит с безнадежными долгами по налогам и сборам?

Какие обязанности в области налогообложения возложены на банки?

Что следует понимать под изменением срока уплаты налога и сбора и в каких формах может осуществляться такое изменение?

Какие органы уполномочены принимать решения об изменении сроков уплаты налогов и сборов?

При каких обстоятельствах изменение срока уплаты налога и сбора невозможно?

Что такое требование об уплате налога?

Каковы сроки направления требования об уплате налога и сбора?

Каков срок исполнения требования об уплате налога и сбора?

Какие существуют способы обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов?

Залог как способ обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов

Поручительство как способ обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов

Пеня как способ обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов

Приостановление операций по счетам в банке как способ обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов

Арест имущества как способ обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов

Какие возможности есть у налогоплательщика в случае излишней уплаты налога в бюджет?

Какие возможности есть у налогоплательщика в случае излишнего взыскания налога?

Когда обязанность по возврату налогоплательщику сумм излишне уплаченного или взысканного налога считается исполненной налоговыми органами?

Тема 7. Налоговый контроль

Что понимается под налоговым контролем?

Что является предметом и объектом налогового контроля?

Каков субъектный состав отношений по поводу осуществления налогового контроля?

В чем стоят цели и задачи налогового контроля?

Что понимается под формами и методами налогового контроля?

Какие выделяют виды налогового контроля?

В чем заключается учет налогоплательщиков и какова его роль в проведении налогового контроля?

Что такое идентификационный номер налогоплательщика и код причины постановки на учет?

Что понимается под налоговой проверкой?

Какие виды налоговых проверок предусмотрены НК РФ?

Что представляет собой камеральная налоговая проверка?

Как оформляются результаты проведения камеральной налоговой проверки?

Что понимается под выездной налоговой проверкой?

В каких пределах налоговые органы могут осуществлять выездные налоговые проверки?

Каков порядок назначения проведения выездной налоговой проверки?
Каковы сроки проведения выездных налоговых проверок?
В каком порядке осуществляется приостановление срока проведения выездной налоговой проверки?
В каком порядке производится повторная выездная налоговая проверка?
Каковы последствия выявления факта совершения налогоплательщиком налогового правонарушения при проведении повторной выездной налоговой проверки?
Какой документ составляется по окончании проведения выездной налоговой проверки?
Как оформляются результаты выездной налоговой проверки?
В какой срок налоговый орган рассматривает акт налоговой проверки?
Каков порядок вынесения решения по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки?
Какое решение может быть вынесено по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки?
Что представляют собой обеспечительные меры, направленные на обеспечение возможности исполнения решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения?
Какие действия по осуществлению налогового контроля предусмотрены НК РФ?
Что представляет собой осмотр как дополнительное мероприятие налогового контроля?
Каков порядок истребования документов при проведении налоговой проверки?
Какие основные требования закреплены в НК РФ в отношении порядка проведения выемки документов и предметов?
В каких случаях проводится экспертиза?
Каковы основные права эксперта?
Каковы основные права проверяемого лица при назначении и проведении экспертизы?
Чем отличается повторная экспертиза от дополнительной экспертизы?
Какова роль переводчика в осуществлении мероприятий налогового контроля?
Что понимается под налоговой тайной?

Тема 8. Налоговые правонарушения и ответственность за их совершение

Что понимается под налоговым правонарушением?
Что понимается под налоговой ответственностью?
Какова правовая природа налоговой ответственности?
Кто может быть субъектом налогового правонарушения?
Каковы условия привлечения к налоговой ответственности физических лиц?
Каково содержание субъективной стороны налогового правонарушения?
Какие обстоятельства исключают привлечение лица к налоговой ответственности?
Какие обстоятельства исключают вину лица в совершении налогового правонарушения?
Непреодолимая сила
Невменяемость
Добросовестное заблуждение
Иные обстоятельства, исключающие вину лица в совершении налогового правонарушения
Какие обстоятельства признаются смягчающими налоговую ответственность?
Какие обстоятельства признаются отягчающими налоговую ответственность?
Каков срок давности привлечения к налоговой ответственности?
Что понимается под налоговой санкцией?
Какие виды налоговых санкций существуют?
Каков размер налоговой санкции при наличии обстоятельств, смягчающих ответственность за совершение налогового правонарушения?
Каков размер налоговой санкции при наличии обстоятельства, отягчающего ответственность за совершение налогового правонарушения?
Каков размер налоговой санкции при совершении одним лицом двух и более налоговых правонарушений?
Каков порядок взыскания налоговых санкций?
Каков срок давности взыскания штрафов?
Каков порядок перечисления в бюджет сумм штрафов, взыскиваемых за совершение налогового правонарушения?
Каков срок, в течение которого лицо считается подвергнутым налоговой ответственности?
Какие виды налоговых правонарушений существуют?
Какая ответственность предусмотрена Налоговым кодексом РФ за нарушение срока постановки на учет в налоговом органе?

В чем заключается уклонение от постановки на учет в налоговом органе и какая за это предусмотрена ответственность?

Какую ответственность несет налогоплательщик за нарушение срока представления в налоговый орган сведений об открытии и закрытии счета в банке?

Какая ответственность предусмотрена за непредставление налоговой декларации?

В чем состоит грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения и какая за это предусмотрена ответственность?

Какая ответственность предусмотрена за неуплату или неполную уплату сумм налога или сбора?

Какая ответственность предусмотрена за невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов?

В чем заключается несоблюдение порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест, и какая за это предусмотрена ответственность?

Какая ответственность предусмотрена за непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля?

В чем заключаются обязанности свидетеля в сфере налогообложения и какая ответственность предусмотрена за их неисполнение?

В чем заключаются обязанности эксперта, специалиста и переводчика в сфере налогообложения и какая ответственность предусмотрена за их неисполнение?

Какая ответственность предусмотрена за несообщение сведений налоговому органу?

Какая ответственность предусмотрена Налоговым кодексом РФ за нарушение порядка регистрации объектов игорного бизнеса?

Кем и на каком основании осуществляется выплата сумм, причитающихся свидетелям, переводчикам, специалистам, экспертам и понятым по выполнению ими своих обязанностей?

Тема 9. Виды нарушений банком обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, и ответственность за их совершение

Является ли нарушение банками обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, видом налоговых правонарушений?

Что является объектом нарушений банками обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах?

Кто может быть привлечен к ответственности за нарушения банками обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах?

В чем проявляется субъективная сторона нарушений банками обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах?

Составы нарушений банками обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, являются материальными или формальными?

Что является объективной стороной такого правонарушения, как открытие банком счета организации, индивидуальному предпринимателю, нотариусу, занимающемуся частной практикой, или адвокату, учредившему адвокатский кабинет, без предъявления ими свидетельства о постановке на учет в налоговом органе?

Каким образом можно квалифицировать как правонарушение открытие счета при наличии у банка решения налогового органа о приостановлении операций по счетам этого лица?

В каких случаях банк может быть привлечен к ответственности за несообщение налоговому органу сведений об открытии или закрытии счета организацией, индивидуальным предпринимателем, нотариусом, занимающимся частной практикой, или адвокатом, учредившим адвокатский кабинет?

Будет ли привлечен банк к ответственности согласно п. 2 ст. 132 в случае сообщения сведений об открытии/ закрытии счета филиала по месту нахождения филиала, а не по месту нахождения организации?

Какие обстоятельства подлежат доказыванию для квалификации правонарушения, ответственность за совершение которого наступает по п. 2 ст. 132 НК РФ?

В каких случаях банк привлекается к ответственности за нарушение срока исполнения поручения о перечислении налога (сбора)?

Будет ли банк нести ответственность в случае непоступления сумм налогов в связи с ошибками в указании кода бюджетной классификации или ИНН в платежном поручении?

По каким признакам можно квалифицировать объективную сторону такого правонарушения, как неисполнение банком решения налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента?

В чем состоят существенные отличия правонарушений, указанных в ст. 135 "Неисполнение банком поручения налогового органа о перечислении налога и сбора, а также пени и штрафа" НК РФ?

Какие обстоятельства следует учитывать при квалификации объективной стороны неправомерного исполнения банком в установленный срок решения налогового органа о взыскании налога и сбора, а также пени и штрафа?

В чем состоит объективная сторона правонарушения, указанного в п. 2 ст. 135 НК РФ?

Что составляет объективную сторону непредставления банком справок (выписок) по операциям и счетам в налоговый орган?

Какие обстоятельства подлежат доказыванию для привлечения к ответственности по ст. 135.1 "Непредставление банком справок (выписок) по операциям и счетам в налоговый орган" НК РФ?

Какие санкции применяются к банкам за совершение налоговых правонарушений, установленных гл. 18 НК РФ и каков порядок их взыскания?

Тема 10. Обжалование актов налоговых органов и действий или бездействия их должностных лиц

Каково содержание института обжалования в налоговых правоотношениях?

Какой порядок Налоговый кодекс РФ предусматривает для процедуры обжалования?

Как происходит обжалование в административном порядке?

Приостанавливает ли подача жалобы исполнение оспариваемого решения?

Как происходит обжалование в судебном порядке?

THE BOOK IS MADE BY

AXI-ROSE

AXI-ROSE@YAN.RU