

*SCUOLJE*

Серия "SCHOLAE"

Учебная литература для средних специальных учебных заведений

Основана издательствами «Юристъ» и «Гардарики» в 1998 году

Е.Ю. Грачева, М.Ф. Ивлиева, Э.Д. Соколова

# Налоговое право

*Рекомендовано Министерством образования  
Российской Федерации в качестве учебника  
для студентов учреждений среднего  
профессионального образования, обучающихся  
по специальностям правоведческого профиля*



МОСКВА  
ЮРИСТЪ  
2005

УДК 351.72:336.22(470+571)(075.32)  
ББК 67.402(2 Рос)Я723  
Г78

Рецензент:

*Горбунова О.Н.*, докт. юрид. наук, профессор

Авторы:

*Грачева Е.Ю.*, докт. юрид. наук, профессор — гл. 3, 5; § 1—3 гл. 6; § 4, 5 гл. 8;  
*Ивлиева М.Ф.*, канд. юрид. наук, доцент — § 1 гл. 1 (совместно с Э.Д. Соколовой); гл. 2; § 1, 2 гл. 4; § 3 гл. 4 (совместно с Э.Д. Соколовой); § 4, 5 гл. 6; гл. 7; § 3 гл. 8 (совместно с Э.Д. Соколовой), § 6, 7 гл. 8; § 8 гл. 8 (совместно с Э.Д. Соколовой); § 1 гл. 9 (совместно с Э.Д. Соколовой); § 2, 3 гл. 9; § 1 гл. 10, § 2 гл. 10 (совместно с Э.Д. Соколовой); гл. 11;  
*Соколова Э.Д.*, канд. юрид. наук, доцент — § 1 гл. 1 (совместно с М.Ф. Ивлиевой); § 2 гл. 1; § 3 гл. 4 (совместно с М.Ф. Ивлиевой); § 4 гл. 4; § 1, 2 гл. 8, § 3 гл. 8 (совместно с М.Ф. Ивлиевой); § 8 гл. 8 (совместно с М.Ф. Ивлиевой); § 1 гл. 9 (совместно с М.Ф. Ивлиевой); § 2 гл. 10 (совместно с М.Ф. Ивлиевой).

**Грачева Е.Ю., Ивлиева М.Ф., Соколова Э.Д.**

Г78 Налоговое право: Учебник / Е.Ю. Грачева, М.Ф. Ивлиева, Э.Д. Соколова. — М.: Юристъ, 2005. — 223 с. (Scholae)  
ISBN 5-7975-0733-1 (в пер.)

Учебник подготовлен в соответствии с новым государственным образовательным стандартом для средних специальных учебных заведений по специальности «правоведение». В нем освещены основные институты Общей части налогового права — налоговое правоотношение, налоговая обязанность и налоговый контроль, ответственность и основные виды налогов, составляющие предмет Особой части, и сгруппированные в главы, посвященные федеральным, региональным и местным налогам.

Учебник написан на основе действующего законодательства о налогах и сборах с учетом всех внесенных в него изменений. Его отличают предусмотренная и четкая система изложения материала, ясный язык, наличие примеров.

Для студентов и преподавателей средних специальных учебных заведений.

УДК 351.72:336.22(470+571)(075.32)  
ББК 67.402(2 Рос)Я723

ISBN

5-7975-0733-1

© Юристъ, 2005

© Коллектив авторов, 2005

## СОДЕРЖАНИЕ

Предисловие . . . . .	7
-----------------------	---

### ОБЩАЯ ЧАСТЬ

<b>Глава 1. Налоговое право как подотрасль финансового права России . . . . .</b>	<b>11</b>
§ 1. Место налогового права в системе финансового права России . . . . .	11
§ 2. Источники налогового права . . . . .	16
<b>Глава 2. Основы теории налогового права. . . . .</b>	<b>24</b>
§ 1. Происхождение налогов и основные этапы развития налогообложения. Общая характеристика теорий налогообложения и сборов . . . . .	24
§ 2. Понятие налога, его признаки и функции. Виды налогов . . . . .	28
§ 3. Элементы юридического состава налога . . . . .	32
<b>Глава 3. Налоговое правоотношение. . . . .</b>	<b>39</b>
§ 1. Понятие и виды налоговых правоотношений . . . . .	39
§ 2. Субъектный состав налогового правоотношения . . . . .	43
§ 3. Налоговые органы как субъекты налоговых правоотношений . . . . .	48
§ 4. Содержание налогового правоотношения: права и обязанности субъектов. . . . .	56
<b>Глава 4. Налоговая обязанность. . . . .</b>	<b>66</b>
§ 1. Понятие и содержание обязанности по уплате налогов и сборов . . . . .	66
§ 2. Основания возникновения, изменения и прекращения налоговой обязанности. . . . .	67
§ 3. Исполнение налоговой обязанности. . . . .	68
§ 4. Обеспечение исполнения налоговой обязанности . . . . .	87
<b>Глава 5. Налоговый контроль. . . . .</b>	<b>95</b>
§ 1. Контроль в налоговой сфере: понятие и виды . . . . .	95
§ 2. Формы налогового контроля . . . . .	96
§ 3. Учет налогоплательщиков . . . . .	107
<b>Глава 6. Ответственность за нарушение налогового законодательства . . . . .</b>	<b>110</b>
§ 1. Понятие и виды ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах . . . . .	ПО

§ 2. Общие условия привлечения к ответственности за налоговые правонарушения . . . . .	116
§ 3. Виды налоговых правонарушений. . . . .	122
§ 4. Виды и порядок применения санкций за нарушение налогового законодательства . . . . .	126
§ 5. Формы защиты прав налогоплательщиков . . . . .	129
<b>ОСОБЕННАЯ ЧАСТЬ</b>	
<b>Глава 7. Система налогов в Российской Федерации . . . . .</b>	<b>135</b>
§ 1. Понятие и общая характеристика системы налогов и сборов в Российской Федерации . . . . .	135
§ 2. Порядок установления и введения в действие налогов в Российской Федерации . . . . .	138
<b>Глава 8. Федеральные налоги . . . . .</b>	<b>140</b>
§ 1. Налог на добавленную стоимость (НДС) . . . . .	140
§ 2. Акцизы . . . . .	152
§ 3. Налог на доходы физических лиц . . . . .	158
§ 4. Единый социальный налог. . . . .	175
§ 5. Налог на прибыль организаций . . . . .	177
§ 6. Водный налог. . . . .	184
§ 7. Налог на добычу полезных ископаемых . . . . .	187
§ 8. Налог на наследование или дарение . . . . .	190
<b>Глава 9. Региональные налоги и сборы . . . . .</b>	<b>195</b>
§ 1. Налог на имущество организаций . . . . .	195
§ 2. Транспортный налог. . . . .	202
§ 3. Налог на игорный бизнес . . . . .	203
<b>Глава 10. Местные налоги . . . . .</b>	<b>205</b>
§ 1. Налоги на имущество физических лиц . . . . .	205
§ 2. Земельный налог. . . . .	206
<b>Глава 11. Специальные налоговые режимы . . . . .</b>	<b>211</b>
§ 1. Упрощенная система налогообложения. Налог на вмененный доход . . . . .	211
§ 2. Единый сельскохозяйственный налог. . . . .	216
§ 3. Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции . . . . .	217
Законы и иные нормативные правовые акты Российской Федерации по налоговому праву. . . . .	220
Рекомендуемая литература . . . . .	222

## ПРЕДИСЛОВИЕ

Необходимость формирования рынка в нашей стране поставила перед государством задачу воздействия на общественные отношения с помощью экономических регуляторов, включая финансы, кредит и в первую очередь налоги, которые выступают важнейшим и одним из самых действенных инструментов. Это обусловлено тем, что с их помощью государство не только осуществляет формирование доходной части бюджета, но и оказывает регулирующее воздействие на процессы производства, потребления, перераспределения национального дохода и т.п. Существовавшая в советский период система налогов не отвечала потребностям рыночного развития, что повлекло за собой кардинальные преобразования налогового законодательства в целях формирования адекватной рынку налоговой системы. Начало налоговой реформы было положено Законом РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», который был принят 27 декабря 1991 г. Очередной этап налоговой реформы был ознаменован кодификацией налогового законодательства и принятием в 1998 г. первой части Налогового кодекса РФ. В 2000 г. принимается его вторая часть. В настоящее время работа над дальнейшей систематизацией и кодификацией налогового законодательства продолжается. В результате в нашей стране созданы правовые основы налогообложения, отвечающие потребностям современного этапа общественного развития, и, соответственно, налоговая система, функционирующая на иных по сравнению с предыдущим этапом отечественного развития принципах, закрепляющих всеобщий, обязательный характер налогообложения, его экономическую обоснованность, равенство, установление налогов и сборов только законом и др.

Возросшая роль налогов и, соответственно, налогового права как подотрасли финансового права обусловили необходимость его изучения не только в высших, но и в средних специальных учебных заведениях и включение учебного курса «Налоговое право» в государственный образовательный стандарт.



## **ОБЩАЯ ЧАСТЬ**



## **ГЛАВА 1. НАЛОГОВОЕ ПРАВО КАК ПОДОТРАСЛЬ ФИНАНСОВОГО ПРАВА РОССИИ**

### **§ 1. Место налогового права в системе финансового права России**

Налоги являются основным источником доходов государственного бюджета. В соответствии с Федеральным законом от 23 декабря 2003 г. «О федеральном бюджете на 2004 год» за счет налогов, включая единый социальный налог, формируется 91,4 процента доходов федерального бюджета<sup>1</sup>.

Общественные отношения, возникающие в связи с установлением, введением в действие и взиманием налогов, а также по осуществлению налогового контроля, привлечению к ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах регулируются нормами финансового права, которые в своей совокупности формируют налоговое право.

По вопросу о месте налогового права в системе права в юридической науке сегодня не существует единого мнения. Можно выделить следующие основные концепции места налогового права в системе права:

налоговое право является частью бюджетного права как крупного раздела финансового права;

налоговое право является самостоятельным институтом финансового права<sup>2</sup>;

налоговое право является комплексным институтом, состоящим из норм конституционного, финансового, административного и финансового права;

налоговое право является самостоятельной отраслью права<sup>3</sup>.

Последняя точка зрения, весьма распространенная в настоящее время, обусловлена возрастанием роли налогов в условиях рыночной экономики, кодификацией налогового законодательства, отсутствием единой системы финансово-правовых источников. Однако для того, чтобы признать налоговое право самостоятельной отраслью права,

<sup>1</sup> СЗ РФ. 2003. № 52 (ч. I). Ст. 5038.

<sup>2</sup> Финансовое право: Учебник / Под ред. Н.И. Химичевой. М., 1995. С. 225.

<sup>3</sup> Виницкий Д.В. Российское налоговое право. СПб., 2003. С. 78.

следует признать налоговые отношения самостоятельным видом общественных отношений, отличающимся от финансовых отношений<sup>1</sup>. Но установление налогов является одним из методов финансовой деятельности государства, методов формирования публичного денежного фонда — бюджета либо внебюджетного фонда. Налоговые отношения как разновидность финансовых отношений всегда представляют собой доходные отношения какого-либо фонда денежных средств. Существование налогов обусловлено наличием денежного фонда, в который они поступают. Без соответствующего денежного фонда, принадлежащего государству, не может быть и налогов.

Налоговое право представляет собой часть финансового права. Одни авторы считают его самостоятельным институтом финансового права, другие — разделом, третьи подотраслью.

Если придерживаться сложившейся в теории права триады «правовая норма — правовой институт — отрасль права», то налоговое право представляет собой сложный институт финансового права, который регулирует основы доходной части бюджета<sup>2</sup>. В то же время в теории права выделяется и подотрасль права, представляющая собой совокупность нескольких однородных институтов. Представляется, что в настоящее время уровень развития налогового права таков, что можно говорить о нем как о подотрасли финансового права.

Налоговое право как подотрасль финансового права представляет собой совокупность финансово-правовых норм, регулирующих общественные отношения по установлению, введению и взиманию налогов с юридических и физических лиц в бюджетную систему, по осуществлению налогового контроля, по привлечению к ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах, а также по обжалованию актов Министерства финансов РФ в сфере налогов, действий (бездействия) должностных лиц федеральной налоговой службы (см. схему 1).

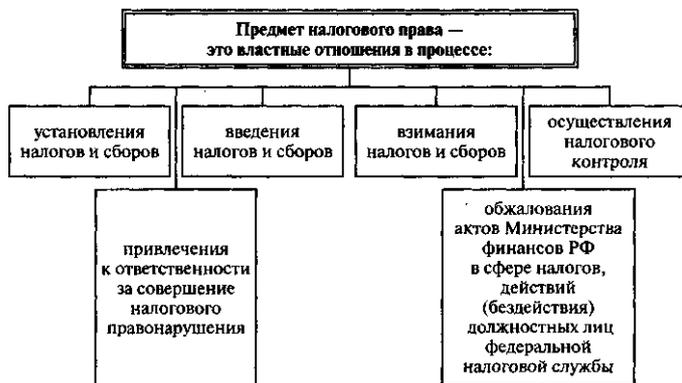
Понятие «налоговое право» употребляется в юриспруденции в разных аспектах:

как совокупность норм права, регулирующих общественные отношения, возникающие при установлении, введении, взимании налогов и сборов в бюджеты различных уровней бюджетной системы, в том числе и в бюджеты государственных внебюджетных фондов (Пенси-

<sup>1</sup> Худяков А. И. Налоговое право республики Казахстан. Алматы, 2003. С. 215.

<sup>2</sup> Основы налогового права: Учеб. пособие / Под ред. Н.П. Кучерявенко. Харьков, 2003. С. 4.

Схема 1



онный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ, Федеральный и территориальные фонды обязательного медицинского страхования), а также отношения, возникающие при осуществлении налогового контроля и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения;

как совокупность взглядов, суждений, выводов, научных концепций и положений, выработанных учеными, изучающими нормы права, регулирующие налоговые отношения, правоприменительную практику по установлению, введению, взиманию налогов и сборов, при осуществлении налогового контроля;

как совокупность информации, знаний, представлений о сущности и значении норм права, регулирующих налоговые отношения во всем их многообразии, о правоприменительной практике, об истории возникновения указанных норм права и путях их совершенствования.

Рассмотрим подробнее названные три аспекта понятия «налоговое право».

**Первый аспект понятия «налоговое право»** — совокупность норм права, регулирующих налоговые отношения, в юридической науке вызывает среди ученых определенную дискуссию. Традиционно совокупность норм права, регулирующих налоговые отношения, рассматривается как подотрасль финансового права. Налоговое право как подотрасль финансового права имеет публичный характер и, закрепляя общие принципы финансового права, отражает в правовом регулировании специфику налоговых отношений. Налоговое право как подотрасль финансового права тесным образом связано с другой его

подотраслью — бюджетным правом, поскольку налоги и сборы являются основным источником бюджетов различных уровней бюджетной системы, в том числе и бюджетов государственных внебюджетных фондов.

*Нормы налогового права* в зависимости от особенностей регулируемых ими налоговых отношений группируются в различные структурные подразделения. Наиболее крупными подразделениями налогового права являются Общая и Особенная части.

**Общая часть** налогового права включает в себя нормы, закрепляющие основные положения налогообложения, имеющие значение для всех видов налогов и сборов. Общая часть налогового права как подотрасли финансового права базируется на структуре первой части Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ) — кодифицированного федерального закона. В Общую часть налогового права включаются нормы, определяющие:

- 1) систему налогов, взимаемых в федеральный бюджет;
- 2) виды налогов и сборов, существующих в РФ, и основные начала установления налогов и сборов субъектов РФ и местных налогов (сборов);
- 3) основания возникновения, изменения и прекращения обязанности по уплате налогов (сборов) и порядок ее исполнения;
- 4) права и обязанности налогоплательщиков, налоговых органов и других участников налоговых отношений;
- 5) формы и методы налогового контроля;
- 6) ответственность за совершение налоговых правонарушений и порядок обжалования действий (бездействия) органов федеральной налоговой службы и их должностных лиц.

В **Особенную часть** налогового права включаются нормы, конкретизирующие положения Общей части и регулирующие порядок и условия взимания отдельных видов налогов и сборов.

В принятой второй части НК РФ в настоящее время кодифицированы нормы, регулирующие федеральные налоги: налог на добавленную стоимость (глава 21), акцизы (глава 22), налог на доходы физических лиц (глава 23), единый социальный налог (глава 24), налог на прибыль организаций (глава 25), сборы за пользование объектами животного мира (глава 25<sup>1</sup>), водный налог (глава 25<sup>2</sup>), налог на добычу полезных ископаемых (глава 26), а также нормы, регулирующие специальные налоговые режимы, систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог (глава 26<sup>1</sup>), упрощенную систему налогообложения

(глава 26<sup>2</sup>), систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (глава 26<sup>3</sup>), региональные налоги: игорный бизнес (глава 28), транспортный налог (глава 28), налог на имущество организаций (глава 30).

Нормы, регулирующие остальные виды налогов и сборов, взимаемых в РФ, содержатся и в законах РФ, принятых в основном в декабре 1991 года (с последующими изменениями и дополнениями).

**Второй аспект понятия «налоговое право»** заключается в том, что налоговое право определяется как совокупность взглядов, суждений, выводов, научных концепций, выработанных учеными, изучающими правовое регулирование налоговых отношений, т.е. речь идет о науке — отрасли правоведения, либо подотрасли науки финансового права, в зависимости от позиций автора в оценке понятия налогового права.

Налоговое право как подотрасль науки финансового права получило особое развитие в России в связи с переходом к рыночным отношениям. Ученые-правоведы на основе изучения норм налогового права и практики их применения выработали предложения по совершенствованию правового регулирования налоговых отношений, многие из которых были учтены при разработке НК РФ.

Наука налогового права развивается в тесном контакте не только с другими правовыми науками, но и с наукой о финансах, изучающей экономическую сущность общественных отношений, возникающих при налогообложении. Идет процесс взаимного обогащения правовой и экономической науки, изучающих процессы, связанные с использованием налогов и сборов в системе социального управления обществом.

Важное значение налогов и налогового права для развития общественных отношений в условиях перехода России к рынку обусловило необходимость создания учебной дисциплины «Налоговое право», в чем и проявляется **третий аспект понятия «налоговое право»**.

Потребность в ней подтверждается и принятием Налогового кодекса РФ, установившего основные принципы налогообложения и взаимоотношений между государством и налогоплательщиками (плательщиками сборов), другими участниками налоговых правоотношений, систему налогов и сборов, порядок исполнения обязанности по уплате налогов и сборов, основы налоговой отчетности и налогового контроля и другие положения налогообложения, требующие для освоения значительно большего объема учебного времени, чем это предусмотрено в курсе «Финансовое право».

Принципы права, его отраслей, подотраслей и других структурных подразделений, как отмечается в юридической литературе, — это основные, основополагающие начала, закрепленные в соответствующих правовых нормах.

Основные принципы налогообложения были сформулированы еще в XVIII в. известным экономистом Адамом Смитом. Адам Смит (1723—1790) в работе «Исследование о природе и причинах богатства народов»<sup>1</sup> сформулировал четыре важнейших принципа налогообложения.

1. Принцип справедливости, который выражается в применении прогрессивной шкалы. «Не может быть неблагоразумия, — писал А. Смит, — в том, чтобы богатые принимали участие в расходах государства не только пропорционально своим доходам, но и немного выше».

2. Принцип определенности. «Налог должен быть точно определен, а не произволен, время, способ и сумма платежа должны быть в точности известны как плательщику, так и всякому другому лицу».

3. Принцип удобства. «Каждый налог должен взиматься в такое время и таким способом, какие представляют наиболее удобства для плательщика».

4. Принцип экономии. «Всякий налог должен быть взимаем таким способом, чтобы из рук народа извлекалось, возможно, менее сверх того, что поступает в государственную казну, и, в то же время, чтобы деньги народа насколько возможно быстрее поступали в государственную казну»<sup>2</sup>. Эти принципы актуальны и сегодня.

## § 2. Источники налогового права

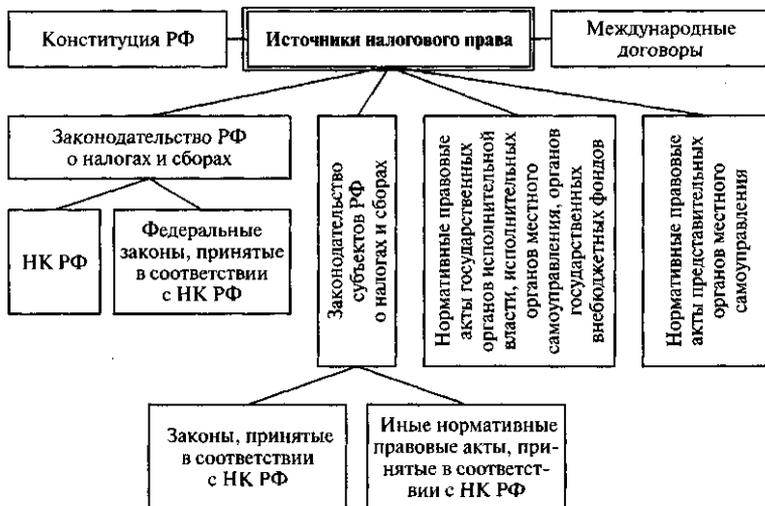
Источниками налогового права являются различные нормативные правовые акты представительных и исполнительных органов государственной власти (Российской Федерации и ее субъектов) и местного самоуправления, в которых содержатся нормы налогового права.

Систему источников налогового права можно изобразить схематично следующим образом (см. схему 2).

<sup>1</sup> Смит А. Исследования о природе и причинах богатства народов. М., 1962.

<sup>2</sup> В настоящее время понятие «казна» в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации трактуется шире, чем бюджет государства (см. ст. 214, 215 ГК РФ).

Схема 2



Основополагающие нормы налогового права содержатся в Конституции РФ.

В Конституции РФ закреплены важнейшие нормы налогового права России: предмет ведения РФ и предмет совместного ведения РФ и ее субъектов в области налогообложения; компетенция в области налогов Федерального Собрания РФ, Президента РФ, Правительства РФ; правомочия органов местного самоуправления в области налогообложения; основы правового статуса налогоплательщика (ст. 57, 71, 72, 74, 75, 84, 101, 102, 104, 106, 114, 132 Конституции РФ).

Источником налогового права является также законодательство РФ о налогах и сборах. Термин «законодательство о налогах и сборах» в соответствии с п. 6 ст. 1 НК РФ употребляется в широком смысле и подразумевает законодательство РФ о налогах и сборах, законодательство субъектов РФ о налогах и сборах, а также нормативные правовые акты представительных органов местного самоуправления о налогах и сборах.

**Законодательство РФ о налогах и сборах** включает НК РФ и федеральные законы о налогах и (или) сборах, принятые в соответствии с Налоговым кодексом.

**Налоговый кодекс РФ** (часть первая) был принят Государственной Думой 16 июля 1998 г. и одобрен Советом Федерации 17 июля 1998 г.

Президент РФ подписал НК РФ 31 июля 1998 г. и обнародовал его 6 августа 1998 г. В соответствии с Федеральным законом от 31 июля 1998 г. «О введении в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации» (в ред. Федерального закона от 5 августа 2000 г.) часть первая Налогового кодекса РФ была введена в действие с 1 января 1999 г., за исключением п. 3 ст. 1, ст. 12, 13, 14, 15 и 18.

Абзац второй п. 1 ст. 47 части первой Кодекса был введен в действие с 1 января 2000 г.

Федеральный закон от 31 июля 1998 г. «О введении в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации» установил, что федеральные законы и иные нормативные правовые акты о налогах и сборах, действующие на территории РФ и не утратившие силу, применяются в части, не противоречащей части первой НК РФ.

Федеральный закон от 5 августа 2000 г. «О введении в действие части второй Налогового кодекса РФ и внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах» изложил в новой редакции отдельные статьи Федерального закона «О введении в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации». В частности, в ст. 3 вышеназванного Федерального закона содержалась норма, согласно которой п. 3 ст. 1, а также ст. 12, 13, 14, 15 и 18 части первой Кодекса вступают в силу со дня введения в действие части второй НК РФ и признания утратившим силу Закона РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации». В дальнейшем указанная норма была сохранена в несколько иной редакции.

С 1 января 2001 г. введены в действие четыре главы части второй Налогового кодекса РФ: гл. 21 «Налог на добавленную стоимость»; гл. 22 «Акцизы», гл. 23 «Налог на доходы физических лиц», гл. 24 «Единый социальный налог». С 1 января 2002 г. введена в действие гл. 25 «Налог на прибыль». В 2002—2003 гг. в НК были включены главы 25, 25<sup>1</sup>, 26<sup>1</sup>, 26<sup>2</sup>, 26<sup>3</sup>, 26<sup>4</sup>, 28, 29, 30. Глава 27 «Налог с продаж» с 1 января 2004 г. отменена, в 2004 г. введена глава 25<sup>2</sup>.

Налоги, сборы и другие платежи в бюджет или внебюджетный фонд, не установленные Законом РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»<sup>1</sup>, не взимаются.

<sup>1</sup> В соответствии со ст. 6 Федерального закона от 29 июля 2004 г. «О внесении изменений в часть первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации о налогах и сборах» Закон РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» с 1 января 2005 г. утрачивает силу. Российская газета. 2004 г. 3 авг.

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

НК РФ является основополагающим нормативным правовым актом, комплексно закрепляющим наиболее важные положения об организации и осуществлении налогообложения в России, он распространяет свое действие на отношения по установлению, введению и взиманию сборов в тех случаях, когда это прямо, им предусмотрено, способствует укреплению экономики России как федерального государства, защите интересов налогоплательщиков, привлечению иностранных инвестиций, соблюдению законности в сфере налоговых отношений.

НК РФ является основным нормативным правовым актом, закрепившим основные положения о налогообложении.

Несмотря на разнообразие, законодательные акты о налогах и сборах должны отвечать определенным требованиям, строиться на принципах, изложенных в ст. 3 НК РФ:

каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы. Законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения. При установлении налогов учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога;

налоги и сборы не могут иметь дискриминационный характер и различно применяться исходя из социальных, расовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев. Не допускается установление дифференцированных ставок налогов и сборов, налоговых льгот в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала. Допускается установление особых видов пошлин либо дифференцированных ставок ввозных таможенных пошлин в зависимости от страны происхождения товара в соответствии с НК РФ и таможенным законодательством страны;

налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными. Недопустимы налоги и сборы, препятствующие реализации гражданами своих конституционных прав;

не допускается устанавливать налоги и сборы, нарушающие единое экономическое пространство страны;

федеральные налоги и сборы устанавливаются, изменяются или отменяются НК РФ. Налоги и сборы субъектов РФ, местные налоги и

сборы устанавливаются, изменяются или отменяются соответственно законами субъектов РФ о налогах и сборах и нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления о налогах и (или) сборах в соответствии с НК РФ;

ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги и сборы, а также иные взносы и платежи, не предусмотренные НК РФ либо установленные в ином порядке, чем это определено НК РФ;

при установлении налогов должны быть определены все элементы налогообложения. 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;

все неустраняемые сомнения, противоречия и неясности законодательных актов о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (см. схему 3).

Схема 3



В Налоговом кодексе Российской Федерации предусмотрены правила, применяемые при выявлении несоответствия нормативного правового акта о налогах и сборах его положениям или при несоответствии друг другу актов, имеющих разную юридическую силу.

## § 2. Источники налогового права

Нормативный правовой акт о налогах и сборах признается не соответствующим НК РФ или акту более высокой юридической силы при наличии у него хотя бы одного из следующих признаков:

1) он издан органом, не имеющим в соответствии с НК РФ права издавать подобного рода акты, либо издан с нарушением установленного порядка издания таких актов;

2) отменяет или ограничивает права налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей либо полномочия налоговых органов, таможенных органов, органов государственных внебюджетных фондов, установленные Кодексом;

3) изменяет определенное НК РФ содержание обязанностей участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, иных лиц, обязанности которых установлены НК РФ;

4) запрещает действия налогоплательщиков, плательщиков сборов, иных обязанных лиц, разрешенные НК РФ;

5) запрещает действия налоговых органов, таможенных органов, органов государственных внебюджетных фондов, их должностных лиц, разрешенные или предписанные НК РФ;

6) разрешает или допускает действия, запрещенные Налоговым кодексом;

7) изменяет установленные НК РФ основания, условия, последовательность и порядок действий участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах; иных лиц, обязанности которых установлены НК РФ;

8) изменяет содержание понятий и терминов, определенных НК РФ, либо использует их в ином значении;

9) иным образом противоречит общим началам или буквальному смыслу положений НК РФ.

Признание нормативного правового акта не соответствующим НК РФ осуществляется в судебном порядке, если иное не предусмотрено самим Кодексом. Правительство РФ, а также иной орган исполнительной власти или исполнительный орган местного самоуправления, принявшие указанный акт, либо их вышестоящие органы вправе до судебного рассмотрения отменить этот акт или внести в него необходимые изменения. Указанное выше положение распространяется на нормативные правовые акты, регулирующие порядок взимания налогов и сборов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ.

**Законодательство субъектов РФ о налогах и сборах** состоит из законов о налогах и сборах субъектов РФ, принятых в соответствии с НК РФ.

**Нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления о налогах и сборах** устанавливаются местные налоги и сборы в соответствии с НК РФ.

Источником налогового права являются **международные договоры** по вопросам налогообложения.

В соответствии с общим конституционным принципом российского права о приоритете норм международного права и международных договоров России в НК установлено, что если международным договором РФ, содержащим положения, касающиеся налогообложения и сборов, установлены иные правила и нормы, чем предусмотренные НК РФ и принятыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами о налогах и (или) сборах, то применяются правила и нормы международных договоров РФ.

К источникам налогового права относятся **нормативные правовые акты государственных органов исполнительной власти и исполнительных органов местного самоуправления о налогах и сборах**.

В соответствии со ст. 4 НК РФ федеральные органы исполнительной власти, органы исполнительной власти субъектов РФ и исполнительные органы местного самоуправления, органов государственных внебюджетных фондов в предусмотренных законодательством о налогах и сборах случаях издают нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и сборами, которые не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах.

К актам законодательства о налогах и сборах не относятся приказы, инструкции и методические указания по вопросам, связанным с налогообложением и сборами, изданные Министерством финансов РФ, Министерством экономического развития и торговли РФ, органами государственных внебюджетных фондов.

В соответствии с НК РФ существует специфика действия актов законодательства о налогах и сборах во времени. Общие правила для данных актов заключаются в том, что:

акты законодательства о налогах вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования и не ранее первого числа очередного налогового периода по соответствующему налогу;

акты законодательства о сборах вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования;

федеральные законы, вносящие изменения в НК РФ по установлению новых налогов или сборов, а также акты законодательства о налогах и сборах субъектов РФ и акты представительных органов ме-

стного самоуправления, вводящие налоги и сборы, вступают в силу не ранее 1 января года, следующего за годом их принятия, но не ранее одного месяца со дня их опубликования.

Акты законодательства о налогах и сборах, устанавливающие новые налоги и 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.

В то же время названные акты, устраняющие или смягчающие ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах либо устанавливающие дополнительные гарантии защиты прав налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей, имеют обратную силу.

Перечисленные ранее акты, отменяющие налоги или сборы, снижающие размеры ставок налогов (сборов), устраняющие обязанности налогоплательщиков или плательщиков сборов, а также иных обязанных лиц, или иным образом улучшающие их положение, могут иметь обратную силу, если прямо предусматривают это.

## ГЛАВА 2. ОСНОВЫ ТЕОРИИ НАЛОГОВОГО ПРАВА

### § 1. Происхождение налогов и основные этапы развития налогообложения. Общая характеристика теорий налогообложения и сборов

Налоги наряду с военной добычей являются древним источником образования государственных финансов, способом добывания государством денег. История налогообложения насчитывает несколько тысячелетий. Однако следует отметить, что на первых этапах своего развития налог выступал как экономическая категория и только сравнительно недавно стал правовой категорией.

Большинство экономистов выделяют три основных этапа в развитии налогообложения<sup>1</sup>.

**Первый этап** развития налогообложения — Древний мир и Средние века. На этом этапе появляются налоги, происходит их развитие. Одной из первичных форм налогообложения являлась дань с покоренных народов, именно поэтому на первом этапе своего развития налоги рассматривались как атрибут побежденных и рабов. Налоги существовали в виде бессистемных платежей, взимаемых в натуральной форме. По мере развития товарно-денежных отношений налоги принимают денежную форму, расширяются основания их взимания. Наряду с военной добычей, доменами<sup>2</sup> и регалиями<sup>3</sup> они становятся источниками доходов для содержания государства.

Примером развитой налоговой системы Древнего мира является налоговая система Рима. Именно в Риме при императоре Октавиане Августе<sup>4</sup> появляется первый всеобщий денежный налог — трибут. Были созданы и специальные финансовые учреждения для контроля за сбором налогов.

<sup>1</sup> См., например: *Пушкарева В.* История финансовой мысли и политики налогов. М., 1996.

<sup>2</sup> Доход от использования государственного имущества: плата за проход и проезд через государственные земли и др.

<sup>3</sup> Доход от видов деятельности, изъятых в пользу государства. Например, доход от винной монополии.

<sup>4</sup> 63 г. до н.э. — 14 г. до н.э.

Известное изречение «деньги не пахнут», приписываемое римскому императору Веспасиану<sup>1</sup>, появилось после введения в Риме налога на общественные туалеты. Оно явилось ответом на упрек о его введении.

Для первого этапа развития налогообложения характерен взгляд на налог как на атрибут рабства, неволи. В основе такого взгляда — длительная практика налогообложения только покоренных народов.

Яркой иллюстрацией к первому этапу развития налогов является фрагмент из Нового Завета, в котором фарисеи спрашивают у Христа: «Нужно ли платить дань кесарю?». Действие происходит в Палестине, покоренной римлянами провинции. Христос, взглянув на монету — динар, на которой был изображен римский император, ответил: «Кесарю кесарево, Богу богово».

Средние века характеризуются отсутствием в Европе развитых налоговых систем. Налоги не носили регулярного характера, взимались от случая к случаю. Так, например, вассалы облагались налогом в случае пленения своего сюзерена для его выкупа, а также в случае свадьбы сына и дочери короля.

**Второй этап**, начавшийся в конце XVII в. и продолжившийся до конца XVIII в., характеризуется существенными экономическими и общественными изменениями и, как следствие, изменениями в налогообложении. Налоги становятся ведущим источником доходной части государственных бюджетов.

Возникновение нового общественного класса — буржуазии, ее приход к власти в большинстве европейских государств, — все эти события самым кардинальным образом изменили существующие налоговые системы, принципы их установления и формирования. Изменился и взгляд на налог: он перестал быть признаком рабства. Налог становится институтом, связывающим гражданина и государство, показателем свободы. Формируются принципы налогообложения, одним из которых становится принцип установления налога только представительными органами власти — парламентами. Налог приобретает те признаки, которые формируют его как правовую категорию.

В налоговых системах большинства стран Европы появляются подушный и подоходный налоги, акцизы.

**Третий этап** в развитии налогообложения начался в XIX в. Количество налогов в налоговых системах большинства стран уменьшается,

<sup>1</sup> 9—79 гг. н.э.

возрастает роль законодательства при их установлении и взимании. После Первой мировой войны закладывается конструкция современной налоговой системы<sup>1</sup>. В начале 80-х гг. XX в. во всех ведущих индустриальных странах мира были проведены масштабные налоговые реформы, направленные на гармонизацию налоговых систем западноевропейских стран, упрощение структуры налогов, сокращение налоговых льгот и бюджетного дефицита.

В ходе развития человеческой мысли сформировались научные доктрины, получившие название «налоговые теории». Последние касаются различных аспектов налогообложения, те из них, которые представляют собой исследования о сути и природе налогов, получили название общих теорий налогообложения. Главный вопрос, на который стремились ответить представители науки, заключался в том, что есть налог, какова его сущность.

Большинство из сложившихся теорий получили название **теории обмена**. Она породила множество близких к ней теорий. В основе теории обмена взгляд на налог как на плату, в обмен на которую общество получает от государства различные услуги: охрану от внешнего врага, защиту от преступлений, доступ к правосудию, к различного рода социальным благам. Эта теория в той или иной форме пронизывает всю науку о налогах на разных этапах общественно-исторического развития. Сторонники данной теории полагают, что размер поимущественных налогов должен соответствовать тому доходу, который налогоплательщик получает под защитой и охраной государства, а личные налоги должны носить характер одинаковой поголовной подати.

Согласно одной из разновидностей теории обмена, **атомистической теории**, представителями которой являлись Вольтер, Ш. Монтескье и известный английский философ Т. Гоббс, налог представляет собой плату, вносимую каждым гражданином за охрану его личной и имущественной безопасности. Налог есть результат договора между гражданами и государством, поэтому данную теорию называют также теорией общественного договора, заключенного между обществом и государством. Государство обязано оказывать обществу определенные услуги, получив от общества право на установление налогов.

Согласно **теории наслаждения и удобств**, автором которой был швейцарский экономист Ж.С. де Сисмонди, налог есть цена, уплачиваемая гражданином за получаемые им от государства наслаждения и

удобства в виде общественного порядка, правосудия, сохранения собственности, хороших дорог и народного просвещения.

**Теория коллективных потребностей** (Ф. Нитти, А. Вагнер) заключается во взгляде на налогообложение как на обусловленный существованием государства финансовый источник, способствующий деятельности государства по удовлетворению коллективных потребностей граждан. Данная теория подводит обоснование под принудительность налогообложения, вмешательство государства в экономику, оправдывает рост налогов.

Нельзя не упомянуть о **теории социальной возвратности** налога, широко распространенной и в социалистических государствах. Согласно данной теории, собранные с граждан налоги возвращаются этим же гражданам в виде всякого рода услуг.

Противоположной теории обмена является **теория жертвы**, согласно которой налог есть жертва, приносимая в интересах государства (Б. Мильгаузен, К. Эеберг). Стронником теории жертвы был известный российский ученый-финансист И.И. Янжул. Данная теория рассматривала налог в качестве принудительного платежа, в ее рамках было разработано учение о равенстве жертв, выражающее справедливость налогового бремени.

Помимо общих теорий налогообложения, определяющих его природу, учеными разработаны и теории о влиянии налогов на экономику, о либерализации налогообложения, об установлении налогов.

Классической теорией налогов названа **теория налогового нейтралитета**, разработанная А. Смитом и развитая Д. Рикардо, Д. Миллем. Согласно данной теории налоги должны быть сконструированы таким образом, чтобы, давая доход государству, не влияли отрицательно на экономику и общество. Налогообложение должно быть удобным для налогоплательщика, взимание налогов должно осуществляться наиболее дешевым способом.

По вопросу об установлении налогов существует несколько теорий. Одна из них — **теологическая**, согласно которой налоги есть божественное установление, получила распространение в Средние века.

Весьма популярной в конце XVIII в. была **теория фискального договора**. В России ее разделял А.Н. Радищев. Он считал, что налоги основываются на договоре между обществом и государством.

Особо необходимо отметить марксистскую теорию отмирания налогов. В основе всех марксистских программ лежали положения о ликвидации частной собственности, переходе к единому подоходному налогу, а в дальнейшем — полной отмене налогов с населения.

## § 2. Понятие налога, его признаки и функции. Виды налогов

Существуют различные доктринальные определения налога, разработанные представителями как юридической, так и экономической науки. Несмотря на некоторые различия, все они указывают на целый ряд общих признаков, характерных для данного института:

отчуждение при уплате налога части собственности физических и юридических лиц (денежных средств, принадлежащих им на праве хозяйственного ведения или оперативного управления) в пользу публично-правового образования;

законность установления и введения налога;

обязательность уплаты налога при наличии определенных в законе условий, обеспечиваемая силой государства;

индивидуальная безвозмездность;

внесение налога в бюджет публичного образования либо во внебюджетный фонд;

отсутствие целевого назначения.

Законодательное определение налога дано в ст. 8 части первой НК РФ. **Под налогом понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств, в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.**

Налоговый кодекс РФ устанавливает, что ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать взносы и платежи, обладающие установленными Кодексом признаками налогов или сборов, не предусмотренные Кодексом, либо установленные в ином порядке, чем это определено Кодексом (п. 5 ст. 3 части первой НК РФ). Смысл этой нормы состоит в том, что платеж независимо от данного ему названия должен оцениваться по существу, с учетом характеристик налога, указанных в законе.

В определении понятия «налог» законодателя опередил Конституционный Суд Российской Федерации. Он указал, что налоговый платеж — это основанная на законе денежная форма отчуждения собственности с целью обеспечения расходов публичной власти, осуществляемого в том числе на началах обязательности, безвозвратности, индивидуальной безвозмездности<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Постановление Конституционного Суда РФ от 11 ноября 1997 г. // СЗ РФ. 1997. № 46. Ст. 5339.

В отличие от налога пошлины и сборы не имеют финансового значения. При уплате пошлины или сбора всегда присутствуют специальная цель и специальные интересы. В этом смысле сборы и пошлины являются индивидуальными платежами. Цель взыскания пошлины или сбора состоит лишь в покрытии без убытка, но и без чистого дохода издержек учреждения, в связи с деятельностью которого взимается пошлина. Следует особо подчеркнуть, что пошлина или сбор выплачиваются не за услугу, а в связи с услугой, причем с той, которую оказывает государственный орган, действуя в общих интересах, реализуя свои государственно-властные функции. Так, уплата пошлины при подаче искового заявления в суд сопряжена с правом конкретного лица на судебную защиту, однако определяется общественно полезной функцией суда — поддержанием режима законности.

В НК РФ понятием «сбор» охватываются как собственно сборы (платежи за обладание специальным правом), так и пошлины. Это объясняется тем, что в таком же значении понятие «сборы» употреблено в ст. 57 Конституции РФ, согласно которой «каждый обязан уплачивать законно установленные налоги и сборы».

В соответствии с Налоговым кодексом 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)»** (п. 2 ст. 8).

К категории «сборы» можно отнести предусмотренные НК РФ (ст. 13) государственную пошлину, сбор за право пользования объектами животного мира и водными биологическими ресурсами.

Возможна различная классификация налогов по видам в зависимости от основания.

Выделяют налоги *подоходно-имущественные (прямые)* и налоги *на потребление (косвенные)*. Первые взимаются в процессе приобретения и накопления материальных благ, вторые — в процессе их расходования. Так, подоходный налог взимается при получении дохода; налог на имущество уплачивают собственники определенных видов имущества (сбережений). Это — примеры *прямых налогов*. Акцизы, налог на добавленную стоимость, таможенные пошлины, хотя и по-разному поступают в бюджет, в конечном итоге оплачиваются потребителем товаров, в стоимость которых включаются эти налоги.

Это — примеры *косвенных налогов*. В научной литературе принято считать, что прямой налог — это налог, где налогоплательщик выступает фактическим носителем налогового бремени, при уплате косвенного налога налогоплательщик перекладывает его бремя на другое лицо, выступающее носителем данного налога.

Подходно-поимущественные налоги в свою очередь делятся на *личные и реальные*.

*Личные* налоги уплачиваются с действительно полученного налогоплательщиком дохода (прибыли). Так, предприятия уплачивают налог с суммы прибыли, подсчитанной на основе полученной выручки и произведенных расходов. Эти налоги учитывают фактическую платежеспособность налогоплательщика, они рассчитываются как часть его дохода, позволяют организовывать налогообложение с учетом требований экономических законов.

*Реальными* налогами облагается не действительный, а предполагаемый средний доход налогоплательщика, получаемый в данных экономических условиях от того или иного предмета налогообложения (недвижимой собственности, денежного капитала и т.п.). Реальными налогами облагается прежде всего имущество, отсюда и их название (*real* (англ.) — имущество). Во многих случаях невозможно определить доход, который получен от имущества либо вида деятельности, или проконтролировать правильность объявленного плательщиком дохода.

Примером реального налога является и единый налог на вмененный доход (гл. 26<sup>3</sup> НК РФ). Этим налогом облагается потенциально возможный валовой доход плательщика за вычетом потенциально необходимых затрат, рассчитываемый с учетом совокупности факторов, непосредственно влияющих на получение такого дохода, на основе данных статистических и иных исследований, независимых оценок и т.п.

Большинство реальных налогов не увязано с доходами налогоплательщика. Вещь, обозначенная в качестве предмета реального налога, легко поддается налоговому учету и контролю, она должна иметь материальный характер, существовать длительное время, чтобы обеспечить стабильность налоговых поступлений. Поэтому чаще всего предметами реальных налогов выступают недвижимость и транспортные средства.

*Раскладочные* (репартиционные, контингентированные) налоги широко применялись на ранней стадии развития налогообложения. Их размер определяли исходя из потребности совершить конкретный расход: выкупить короля из плена, построить крепостную стену

и т.п. Суммы расхода распределялись между налогоплательщиками — на каждого из них приходилась определенная сумма налога.

В настоящее время раскладочные налоги используются редко, в основном в местном налогообложении.

При установлении *количественных* (долевых, квотативных) налогов, в противоположность раскладочным, исходят не из потребности покрытия расхода, а из возможности налогоплательщика заплатить налог. Эти налоги непосредственно или косвенно учитывают имущественное состояние (доходность) налогоплательщика.

По степени компетенции органов власти различных уровней по установлению и введению налогов необходимо выделить *государственные* (федеральные и региональные) и *местные* налоги.

Установление и введение *федеральных налогов* осуществляется решением высшего представительного органа государства. Они обязательны к уплате на всей территории РФ. Эти налоги поступают не только в федеральный бюджет — они могут зачисляться в бюджеты различных уровней.

*Региональными* признаются налоги, которые вводятся на территории соответствующего субъекта Федерации в соответствии с НК закон субъекта. *Местные* налоги устанавливаются в соответствии с НК и вводятся нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления и обязательны к уплате на территории соответствующих муниципальных образований.

Поступления от региональных налогов могут распределяться между бюджетом субъекта Федерации и местными бюджетами. Местные налоги зачисляются в соответствующие местные бюджеты.

Как правило, налог не имеет цели покрыть какой-нибудь конкретный расход. Но в ряде случаев представляется целесообразным установление и введение *целевых* налогов, собираемых для финансирования конкретных расходов. К таким целевым налогам, за счет поступлений от которых формируются государственные целевые внебюджетные фонды, относится взимаемый в соответствии с гл. 24 НК РФ единый социальный налог (взносы).

Однако необходимо учитывать, что одним из конституционных принципов установления налогов и сборов является принцип ограничения их специализации. По общему правилу налог не предназначен для определенного расхода. Это — одно из обязательных условий стабильности государственного бюджета и гарантия выполнения государством своих социальных и иных функций.

Целевые налоги предназначаются непосредственно для покрытия определенных расходов. Поэтому установление целевого налога тре-

бует особого механизма обособления поступающих средств. Для этого учреждаются дополнительный фонд и специальные счета учета сумм налога.

*Регулярные (систематические, текущие) налоги* взимаются с определенной периодичностью в течение всего времени владения имуществом либо занятия плательщиком каким-либо видом деятельности, приносящей доход. Например, подоходный налог с физических лиц и земельный налог взимаются ежегодно, налог на добавленную стоимость — помесечно или поквартально.

Уплата *разовых налогов* связывается с событиями, не образующими системы. Например, уплата государственной пошлины зависит от различных фактов. Для конкретного плательщика подача иска в суд может иметь непостоянный, случайный характер. К разовым относится также налог с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения.

Существуют и другие основания деления налогов на виды, которые не столь значимы для выявления видовых особенностей налогов.

### § 3. Элементы юридического состава налога

Налог должен быть точно определен, а не произволен. В законе о каждом налоге должен содержаться исчерпывающий набор информации, который позволил бы конкретно указать: кто является плательщиком налога, за что или в связи с чем это лицо будет платить налог, размер налогового обязательства и порядок его исполнения, границы требований государства в отношении имущества налогоплательщика.

Хотя число налогов велико и структура их различна, тем не менее элементы юридического состава налога имеют универсальное значение.

Нельзя выполнить обязанность по уплате налога, если неизвестны обязанное лицо, размер налогового обязательства и порядок его исполнения. Поэтому установить налог — это значит установить и определить все существенные элементы его юридического состава (налогоплательщик, объект и предмет налога, налоговый период и т.п.).

Это положение закреплено и в п. 1 ст. 17 НК РФ: «Налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и следующие элементы налогообложения, а именно: объект налогообложения; налоговая база; налоговый период; налоговая ставка; порядок исчисления налога; порядок и сроки уплаты налога». Если

законодатель не установил и (или) не определил хотя бы одного из перечисленных элементов юридического состава, налог не может считаться установленным. Соответственно не возникает обязанности по его уплате.

В теории налогообложения принято проводить разделение элементов налога на существенные и несущественные (факультативные). Установление последних относится к воле законодателя, который может делегировать право их установления нижестоящим органам.

К существенным элементам налогообложения, без установления которых в законе о налоге последний не будет считаться законно установленным, относятся субъект налогообложения, предмет и объект налогообложения, налоговый период; налоговая база, налоговая ставка; порядок исчисления налога; порядок и сроки уплаты налога.

**Субъект налогообложения** — это лицо, на котором лежит юридическая обязанность уплатить налог за счет собственных средств. Налоговый кодекс именует его налогоплательщиком.

В отличие от других отраслей публичного права, где определяющими являются политико-правовые отношения лица и государства, в налоговом праве прежде всего учитывают экономические связи налогоплательщика и государства.

Экономические отношения налогоплательщика и государства определяются посредством *принципа постоянного местопребывания (резидентства)*, согласно которому налогоплательщиков подразделяют на лиц:

имеющих постоянное местопребывание в определенном государстве (*резиденты*);

не имеющих в нем постоянного местопребывания (*нерезиденты*).

Различие этих двух групп налогоплательщиков состоит в том, что у резидентов налогообложению подлежат доходы, полученные как на территории данного государства, так и вне его (*полная налоговая обязанность*), у нерезидентов — только доходы, полученные из источников в данном государстве (*ограниченная налоговая обязанность*).

Правила определения резидентства имеют существенные различия в отношении налогоплательщиков — физических и юридических лиц. Основу для определения резидентства юридических лиц составляют следующие тесты (или их комбинации).

*Тест инкорпорации.* Юридическое лицо признается резидентом в стране, если оно в ней основано (зарегистрировано).

Все предприятия, учреждения, организации — юридические лица по законодательству России являются ее резидентами и уплачивают в

России налог с прибыли, полученной как на ее территории, так и где бы то ни было, хотя бы эти лица и не имели бизнеса в России вовсе.

*Тест юридического адреса.* Юридическое лицо признается резидентом в стране, если оно зарегистрировало в этой стране свой юридический адрес.

*Тест места осуществления центрального управления и контроля.* Юридическое лицо признается резидентом в стране, если с территории этой страны осуществляется центральное (общее) руководство компанией и контроль над ее деятельностью.

*Тест места осуществления текущего управления компанией.* Юридическое лицо признается резидентом в стране, если на ее территории находятся органы, осуществляющие текущее управление деятельностью компании (исполнительная дирекция).

*Тест деловой цели.* Юридическое лицо признается резидентом в стране, если основной объем его деловых операций совершается на территории этой страны.

Кроме деления юридических лиц на группы по принципу резидентства, деление проводят и по другим основаниям.

**Объект налогообложения** — это те юридические факты (действия, события, состояния), которые обуславливают обязанность субъекта заплатить налог (совершение операций по реализации товара (работ, услуг); ввоз товара на территорию России; владение имуществом; совершение сделки купли-продажи ценных бумаг; вступление в наследство; получение дохода и т.д.). В законе о каждом налоге обязательно говорится о том, при наличии каких обстоятельств возникает обязанность уплаты. Таким основанием взимания налога (фактическим обстоятельством) может служить получение определенного дохода, прибыли, владение строением и т.п., т.е. наличие объекта налогообложения.

В п. 1 ст. 38 НК РФ определено понятие «объект налогообложения»: «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». Термин «предмет налогового обложения» обозначает признаки фактического (не юридического) характера, обосновывающие взимание соответствующего налога. Законодатель не выделил в качестве отдельного, самостоятельного элемента налогового обязательства предмет налогообложения, а признаки предмета налогообложения придал объекту.

Например, объектом налога на землю является право собственности на земельный участок, а не земельный участок непосредственно (он — предмет налогообложения).

Необходимость четко разделить понятия «объект налогообложения» и «предмет налогообложения» вызвана тем, что существует потребность вычленивать среди прочих сходных предметов материального мира именно тот, с которым законодатель связывает налоговые последствия.

Различие объекта и предмета налогообложения наиболее четко просматривается в налогах на имущество. Однако и при налогообложении доходов эти понятия различаются. Доход может быть получен в различных формах (денежные средства в национальной и иностранной валюте, имущество, безвозмездные услуги и пр.). Например, доходом можно считать не только поступления в денежной или натуральной форме, но и льготы, привилегии, не связанные с передачей денег или имущества. Законодательство может предусматривать налогообложение привилегий и благ, получение которых в обычных условиях потребовало бы от плательщика дополнительных затрат (предоставление автотранспорта для личных нужд за счет средств предприятия, беспроцентных ссуд или займов по льготным ставкам и т.п.).

Каждый налог имеет самостоятельный объект обложения. Объекты всех налогов — как федеральных, так и региональных и местных — определяются исключительно федеральным законодателем.

**Налоговая база** количественно выражает предмет налогообложения. Налоговую базу называют также основой налога, поскольку это величина, к которой непосредственно применяется ставка налога, по которой исчисляется его сумма.

Налоговая база необходима именно для исчисления налога. Но она непосредственно не является обстоятельством, порождающим обязанность уплатить налог (объектом налогообложения).

НК РФ определяет налоговую базу как стоимостную, физическую или иную характеристику объекта налогообложения. В соответствии с Кодексом налоговые базы федеральных, региональных и местных налогов и порядок их определения устанавливаются на федеральном уровне (ст. 53 НК РФ).

**Налоговая ставка** представляет собой величину налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы. Умножение ставки на количество единиц налоговой базы определяет сумму налогового платежа. Ставки налога в зависимости от оснований классификации можно подразделить на следующие виды: равные, твердые и процентные.

*Равные ставки* устанавливаются в одинаковой сумме для всех налогоплательщиков.

*Твердые ставки* устанавливаются в фиксированном размере на каждую единицу налогообложения. Например, ставка акциза на автомобильный бензин составляет 2460 руб. за 1 т (ст. 193 НК РФ).

*Процентные (адвалорные) ставки* выражены в процентах от стоимостной величины налоговой базы. Например, универсальная ставка НДС (налога на добавленную стоимость) составляет 18 процентов.

Существуют также общие и пониженные либо повышенные ставки налога. Последние выражают регулирующее воздействие государства на ту или иную сферу производства. Так, пониженная ставка НДС в размере 10 процентов применяется к лекарственным средствам, товарам детского ассортимента, основным продуктам питания. Повышенная ставка налога на доходы физических лиц в размере 35 процентов установлена в отношении выигрышей и призов, полученных в ходе рекламных кампаний.

Под **налоговым периодом** понимается календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате. Налоговый период может состоять из одного или нескольких отчетных периодов, по итогам которых уплачиваются авансовые платежи.

Например, по налогу на прибыль налоговым периодом является календарный год, однако он состоит из ежемесячных отчетных периодов, по итогам которых налогоплательщики рассчитывают и уплачивают авансовые платежи.

Как элемент налогообложения **порядок исчисления налога** представляет собой совокупность действий обязанного лица по определению суммы налога, подлежащей уплате. Эти действия состоят из ведения учета объекта налогообложения, исчисления налоговой базы, расчета суммы налога. Обязанность по исчислению налога может быть возложена на самого налогоплательщика (налог на прибыль, НДС), на налоговые органы (налог на имущество физических лиц), на налоговых агентов (налог на доходы физических лиц).

**Порядок и сроки уплаты налога** также относятся к существенным элементам налогообложения и устанавливаются налоговым законодательством. Налог может уплачиваться налогоплательщиком самостоятельно на основе декларации, либо налог удерживается и перечисляется в бюджет налоговым агентом.

Сроки уплаты налога зависят от вида налога и способа его уплаты. Неуплата налога в полном объеме и в установленный срок влечет возникновение у налогоплательщика недоимки. За каждый день просрочки уплаты налога начисляется пеня, размер которой установлен Налоговым кодексом.

В Кодексе указано, что в необходимых условиях при установлении налога в акте законодательства о налогах и сборах могут быть предусмотрены **налоговые льготы** и основания для их использования налогоплательщиком. Следовательно, налоговые льготы названы законодателем факультативными условиями установления налога и сбора, т.е. если в акте законодательства о налогах и сборах не указаны соответствующие налоговые льготы, налог все равно будет считаться установленным. Этим налоговые льготы отличаются от иных условий установления налогов и сборов, которые уже были рассмотрены. Вместе с тем ранее отмечалось, что налоги выполняют в обществе такие основные функции, как фискальная и регулирующая. В условиях реформирования всех сфер экономической жизни на современном этапе развития нашей страны возрастает роль именно регулирующей функции налогов, позволяющей, как отмечалось, воздействовать на процессы распределения, перераспределения национального дохода, процессы производства, потребления, демографические процессы и т.п. Отказ от льгот означает преобладание фискальной направленности налогообложения, не дает возможности использовать налоги как уникальный, универсальный инструмент воздействия на разнообразные не только экономические, но и иные общественные процессы. Представляется, что закрепление налоговых льгот в актах законодательства о налогах и сборах позволяет государству решать самые разнообразные цели и задачи не только экономического, но и социального характера.

Понятие налоговых льгот сформулировано в ст. 56 НК РФ, где говорится, что льготами по налогам и сборам являются преимущества, предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов по сравнению с другими плательщиками, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере. Несмотря на разнообразие видов налоговых льгот, все они направлены на сокращение размера налоговой обязанности налогоплательщика. Однако механизм воздействия различных налоговых льгот имеет определенную специфику. Существуют различные классификации видов налоговых льгот. В зависимости от того, на изменение какого элемента структуры налога (объект, налоговая база, ставка, сро-

ки) направлено введение налоговой льготы, они подразделяются на три группы: 1) изъятия (вычеты); 2) скидки; 3) освобождения.

Под *изъятиями* понимается налоговая льгота, направленная на выведение из-под налогообложения отдельных объектов. Например, в отношении налогов на имущество изъятия выражаются в освобождении от налогообложения отдельных видов имущества, налогом на доходы физических лиц не облагаются, например, стипендии, государственные пенсии и пособия и др.

*Скидки* — это льготы, которые направлены на сокращение налоговой базы.

*Освобождения* — такой вид льготы, который направлен на уменьшение налоговой обязанности налогоплательщика. Формами освобождения могут быть: снижение ставки налога; сокращение суммы валового налога; предоставление налоговых каникул (полное освобождение от уплаты налога на определенный период времени); отсрочки или рассрочки уплаты налога (ст. 61—64 НК РФ); налоговый кредит (ст. 65—68 НК РФ) и др.

Общие условия установления налогов и сборов можно представить схематично (см. схему 4).

Схема 4



## ГЛАВА 3. НАЛОГОВОЕ ПРАВООТНОШЕНИЕ

### § 1. Понятие и виды налоговых правоотношений

Характеристика налогового правоотношения дается в ст. 2 НК РФ, в соответствии с которой законодательство о налогах и сборах регулирует властные отношения, складывающиеся в процессе установления, введения и взимания налогов и сборов в Российской Федерации, а также осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов и действий (бездействия) их должностных лиц, привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Налоговое правоотношение представляет собой вид финансового отношения, урегулированного нормами налогового права. Следовательно, для него характерны все признаки финансового правоотношения, к которым, в частности, относятся следующие: 1) эти отношения складываются в процессе проведения финансовой деятельности, направленной на формирование, распределение, перераспределение и использование государственных и муниципальных фондов денежных средств, т.е. они носят распределительный характер; 2) их возникновение, изменение и прекращение непосредственно связаны с нормативными правовыми актами, поскольку субъекты финансового права сами не вправе устанавливать либо прекращать названные отношения; 3) финансовые правоотношения имеют денежный характер; 4) эти отношения имеют властный характер; 5) государство само непосредственно или в лице уполномоченных им субъектов выступает обязательной стороной названных отношений, что в сочетании с признаком властности свидетельствует об их властно-публичном характере.

Налоги выступают основным методом собирания денежных средств в процессе осуществления финансовой деятельности. Поэтому возникающие налоговые отношения неразрывно связаны именно с объективной необходимостью для любого государства осуществления данного вида деятельности как важнейшего инструмента достижения стоящих перед ним общесоциальных, публичных целей и задач.

Непременным участником налоговых правоотношений выступают государство или муниципальные образования в лице своих упол-

номоченных органов. Так, отношения по установлению налогов, т.е. по определению существенных элементов того или иного налога или сбора, возникают между органами законодательной (представительной) и исполнительной власти. Законодательством определены полномочия этих органов по разработке соответствующих законопроектов, их обсуждению и принятию.

Отношения по установлению и введению налогов и сборов возникают также между Российской Федерацией и ее субъектами, органами местного самоуправления. Это закреплено законодательно, в первую очередь, в ст. 71 и 72 Конституции РФ, а также в НК РФ.

Основными налоговыми отношениями из приведенного ранее перечня являются отношения по взиманию налогов и сборов, в которых государство в лице своих налоговых органов тоже выступает в качестве их неперемennого участника.

Налоговые органы — обязательный участник отношений и по осуществлению налогового контроля, а также привлечения к ответственности за допущенные налоговые правонарушения. В последних, кроме того, участвуют суд и правоохранительные органы.

В целом можно сказать, что для налоговых отношений, как и для иных финансовых отношений, свойственен публично-правовой характер; властный, имущественный (денежный), обязательственный характер.

В то же время налоговые правоотношения обладают и рядом специфических особенностей, которые отличают их от иных финансовых правоотношений. К ним могут быть отнесены следующие.

Налоговые правоотношения отличаются прежде всего сферой финансовой деятельности, поскольку к ним относятся отношения, как отмечалось ранее, складывающиеся в процессе установления, введения и взимания налогов и сборов в Российской Федерации, а также осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов и действий и бездействия их должностных лиц, привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения<sup>1</sup>.

Особая сфера возникновения и существования налоговых правоотношений обуславливает и некоторые особенности их субъектно-объектного состава, например, участие налоговых органов, а так-

<sup>1</sup> Аналогичная позиция высказана и другими учеными. См., напр.: Финансовое право: Учебник / Отв. ред. Н.И. Химичева. М., 2003. С. 332; Налоговое право: Учебник / Под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2003. С. 141.

же содержание как совокупности взаимосвязанных и взаимообусловленных прав и обязанностей сторон в названной сфере.

Налоговые правоотношения могут существовать лишь в правовой форме, т.е. «при наличии соответствующего закона, только в форме правоотношения»<sup>1</sup>, поскольку обязанность уплачивать налоги устанавливается только законодательно. Следовательно, правовая форма в данном случае является определяющей для возникновения, изменения или прекращения общественного отношения.

Более глубокому пониманию сущности данного явления способствует рассмотрение видов налоговых правоотношений.

В юридической литературе предлагаются различные классифицирующие признаки.

*В зависимости от функций*, выполняемых нормами права, принято различать *регулятивные* и *охранительные налоговые правоотношения*. К первым могут быть отнесены отношения по установлению, введению, взиманию налогов и сборов. Ко второму виду относятся, в частности, отношения по привлечению к налоговой ответственности.

*По характеру налоговых норм* они делятся на отношения *материальные* и *процессуальные*. Если отношения по поводу исчисления, уплаты налога или сбора, выполнения иных налоговых обязанностей относятся к материальным, то отношения, связанные с порядком назначения, проведения налоговых проверок, особенностей привлечения к налоговой ответственности, порядком обжалования актов налоговых органов и т.п., можно отнести к процессуальным.

*По субъектному составу* налоговые правоотношения можно подразделить на: 1) отношения, возникающие между РФ и субъектами РФ; между РФ и муниципальными образованиями; между субъектами РФ и муниципальными образованиями — к ним относятся отношения по поводу установления и введения налогов и сборов; 2) отношения между государством (муниципальными образованиями) в лице уполномоченных органов и налогоплательщиками, а также иными участниками налоговых правоотношений — по поводу взимания налогов и сборов, проведения налогового контроля, привлечения к налоговой ответственности, а также обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц.

*По характеру межсубъектных связей* они делятся на отношения *абсолютные* и *относительные*. По абсолютным правоотношениями в

<sup>1</sup> Финансовое право: Учебник / Под ред. В.В. Бесчеревных и С.Д. Цыпкина. М. 1967. С. 197.

теории права понимаются те, в которых точно определена лишь одна сторона. Например, отношения по установлению и введению налогов и сборов, в которых уполномоченный орган принимает соответствующий нормативный правовой акт, носящий обязательный характер для неопределенного числа субъектов. Относительными являются те правоотношения, в которых конкретные налогоплательщики выступают в качестве обязанных лиц, наделенных одновременно и соответствующими правами.

*По содержанию* они делятся на отношения, складывающиеся в процессе: 1) установления и введения налогов и сборов; 2) взимания налогов и сборов; 3) проведения налогового контроля; 4) привлечения к ответственности за налоговые правонарушения; 5) обжалования актов налоговых органов, а также действия (бездействия) их должностных лиц.

*По цели* они делятся на отношения *основные* и *обеспечительные* (сопутствующие). Традиционно основными считаются отношения по взиманию, уплате налога или сбора. В то же время отношения, возникающие по поводу постановки на налоговый учет, по проведению налоговых проверок и т.п. принято рассматривать как вспомогательные, обеспечивающие выполнение обязанностей налогоплательщиком, предусмотренных налоговым законодательством.

Более глубокому рассмотрению сущности налогового правоотношения способствует изучение его структуры, в которой также проявляются как общие, так и специфические черты налогового правоотношения как разновидности финансовых правоотношений.

Как и любое другое правоотношение, налоговое правоотношение имеет структуру, включающую следующие элементы: *субъекты, объекты и содержание*.

Под субъектами правоотношения понимаются лица, между которыми возникают юридические связи, взаимоотношения по поводу достижения соответствующих целей. К ним относятся, с одной стороны, государство, муниципальное образование в лице налоговых органов или их должностных лиц, а с другой стороны — налогоплательщики, плательщики сборов и иные обязанные лица.

Объектом правоотношения является то, по поводу чего общественное отношение возникает. Объектом налогового правоотношения является то, по поводу чего возникает налоговое правоотношение — налог, сбор, размер которого определяется установленными законодательством о налогах и сборах правилами, порядок их взимания, уплаты, осуществление в этой связи налогового контроля, привлечение

к налоговой ответственности и обжалование актов налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц.

Под содержанием правоотношения понимаются права и обязанности субъектов налогового правоотношения.

## **§ 2. Субъектный состав налогового правоотношения**

Субъектами налогового правоотношения в соответствии со ст. 9 НК РФ являются: 1) организации и физические лица, признаваемые в соответствии с Кодексом налогоплательщиками или плательщиками сборов, на которых возложена обязанность уплачивать соответственно налоги и (или) сборы; 2) организации и физические лица, признаваемые в соответствии с Кодексом налоговыми агентами; 3) Федеральная налоговая служба и ее территориальные подразделения (налоговые органы); 4) Федеральная таможенная служба и ее подразделения; 5) государственные органы исполнительной власти и исполнительные органы местного самоуправления, другие уполномоченные ими органы и должностные лица, осуществляющие в установленном порядке помимо налоговых и таможенных органов прием и взимание налогов и (или) сборов, а также контроль за их уплатой налогоплательщиками и плательщиками сборов (сборщики налогов и сборов); 6) Министерство финансов РФ, министерства финансов республик, финансовые управления администраций краев, областей, городов Москвы и Санкт-Петербурга, автономной области, автономных округов, районов, городов (финансовые органы), иные уполномоченные органы — при решении вопросов об отсрочке и о рассрочке уплаты налогов и сборов и других вопросов, предусмотренных Кодексом; 7) органы государственных внебюджетных фондов; 8) органы внутренних дел.

Как видим, налоговое правоотношение складывается между различными категориями субъектов, но основными группами субъектов являются налогоплательщик, плательщик сборов и налоговые органы.

Налогоплательщиками и плательщиками сборов признаются организации и физические лица, на которых в соответствии с НК РФ возложена обязанность уплачивать соответственно налоги и (или) сборы.

Следовательно, налогоплательщиками могут быть физические лица и организации.

При характеристике налогоплательщиков — физических лиц следует иметь в виду, что возникновение налоговой обязанности у физи-

ческого лица не связано с наступлением какого-либо возраста. Например, несовершеннолетний становится налогоплательщиком, т.е. у него возникает налоговая обязанность, если ему на праве собственности принадлежит имущество, являющееся объектом обложения каким-либо налогом. В данном случае эта обязанность выполняется не самим несовершеннолетним, который является недееспособным, а его родителями, усыновителями, представителями.

К организациям-налогоплательщикам относятся как сами юридические лица, так и их филиалы.

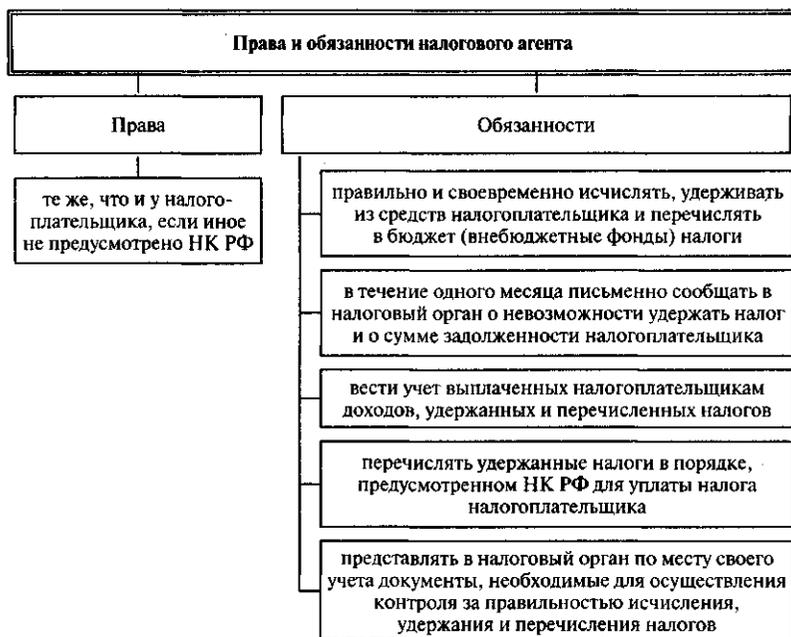
Помимо российских юридических и физических лиц (резидентов), налогоплательщиками в соответствии с законодательством могут быть и иностранные организации, иностранные граждане — налоговые нерезиденты. Налогообложение нерезидентов осуществляется не только на основании российского налогового законодательства, но и в соответствии с международными договорами, регулирующими отношения в целях избежания двойного налогообложения.

В целом налогоплательщики и плательщики сборов могут быть классифицированы по следующим основаниям: 1) по характеру субъекта — выделяются физические лица и организации; 2) по месту преимущественного пребывания и источника получения дохода — на резидентов и нерезидентов; 3) по хозяйственной обособленности — на единые и консолидированные (взаимозависимые лица); 4) по характеру деятельности — на общие и специальные, к которым могут быть отнесены сельхозпроизводители, лица, добывающие полезные ископаемые, и т.п.

Законодательство помимо основных субъектов налоговых отношений, к которым относятся, как отмечалось, налогоплательщики и плательщики сборов — с одной стороны, и государство (муниципальные образования) в лице налоговых органов — с другой стороны, определяет и иных участников налоговых правоотношений.

В НК РФ дается понятие налогового агента, который может, как отмечалось, быть субъектом налогового правоотношения. Налоговыми агентами признаются лица, на которых в соответствии с НК возложены в том числе обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд) налогов. К ним относятся, в частности, организации и предприниматели, выплачивающие доходы гражданам, которые должны исчислить, удержать и перечислить в бюджет суммы налога на доходы своего работника. Права и обязанности налоговых агентов представлены на схеме (см. схему 5).

Схема 5



Налоговый кодекс, учитывая особенности развития гражданского оборота в условиях рынка, предусматривает возможность привлечения к уплате налогов и сборов не только налогоплательщиков, определенных законодательством о налогах и сборах, но и иных лиц. Для этого вводится понятие «взаимозависимые лица», которыми признаются физические лица и (или) организации, отношения между которыми могут оказывать влияние на условия или экономические результаты их деятельности или деятельности представляемых ими лиц, а именно: 1) одна организация непосредственно и (или) косвенно участвует в другой организации, и суммарная доля такого участия составляет более 20 процентов; 2) одно физическое лицо подчиняется другому физическому лицу по должностному положению; 3) лица состоят в брачных, родственных отношениях, отношениях свойства, усыновителя и усыновленного, а также попечителя и опекаемого.

В НК РФ с учетом норм Гражданского кодекса РФ предусмотрена возможность использования института **представительства в налоговых правоотношениях** (ст. 26 ПК). Налогоплательщик может участвовать в

отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, через законного или уполномоченного представителя. Представительство может осуществляться в двух формах: как законное представительство и уполномоченное представительство.

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. Указанные положения распространяются на плательщиков сборов и на налоговых агентов.

Законными представителями налогоплательщика-организации признаются лица, уполномоченные представлять указанную организацию на основании закона или ее учредительных документов.

Законными представителями налогоплательщика — физического лица признаются лица, выступающие в качестве его представителей в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации.

Уполномоченным представителем налогоплательщика признается физическое или юридическое лицо, уполномоченное налогоплательщиком представлять его интересы в отношениях с налоговыми, таможенными органами, органами государственных внебюджетных фондов, иными участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах.

Не могут быть уполномоченными представителями налогоплательщика должностные лица налоговых и таможенных органов, органов государственного внебюджетного фонда, органов внутренних дел, судьи, следователи и прокуроры.

Уполномоченный представитель налогоплательщика-организации осуществляет свои полномочия на основании доверенности, выдаваемой в порядке, установленном гражданским законодательством Российской Федерации.

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.

Налоговый кодекс вводит новое понятие **«сборщик налогов и (или сборов)»**. В ст. 25 НК РФ предусмотрено, что в ряде случаев, предусмотренных Кодексом, прием от налогоплательщиков и (или) плательщиков сборов средств в уплату налогов и (или) сборов и перечис-

ление их в бюджет может осуществляться государственными органами, органами местного самоуправления, другими уполномоченными органами и должностными лицами. В соответствии с Кодексом сборщиками налогов (сборов) могут быть только государственные или муниципальные органы исполнительной власти, уполномоченные ими органы и должностные лица. Функции сборщиков выполняют, например, таможенные органы (по таможенным платежам), органы местного самоуправления (по приему платежей налога на землю).

В законодательстве выделяются лица, **обязанные контролировать правильность исчисления и полноту уплаты налогов и сборов**, к которым могут быть отнесены суды, нотариусы, органы регистрации актов гражданского состояния и т.п. Суды, например, не принимают к рассмотрению иски, если не уплачена государственная пошлина. Нотариусы также осуществляют контроль за уплатой налога на имущество, переходящее в порядке наследования или дарения, при осуществлении нотариального оформления соответствующих сделок.

К лицам, **обязанным информировать налоговые органы о фактах, имеющих важное значение для налогообложения**, относятся нотариусы, которые обязаны информировать о совершенных сделках по оформлению перехода права собственности на имущество в порядке наследования или дарения, не позднее пяти дней (п. 6 ст. 85 НК РФ).

НК РФ в ряде случаев устанавливает **обязанность соответствующих лиц представлять налоговым органам данные, необходимые для исчисления налога, а также для организации налогового контроля**. К ним могут быть отнесены органы, регистрирующие или учитывающие недвижимое имущество, транспортные средства, являющиеся объектами налогообложения (п. 4 ст. 85). Банки обязаны представлять информацию в налоговые органы об открытии или закрытии счета организации или предпринимателю в пятидневный срок (ст. 86 НК РФ).

В процессе проведения контрольных мероприятий налоговые органы могут привлекать лиц, обладающих специальной квалификацией, знаниями, например, *экспертов, специалистов, переводчиков*. Эти лица **обязаны оказывать содействие налоговым органам в проведении мероприятий налогового контроля**. Права и обязанности этих лиц определены ст. 95—97 и 129 НК РФ. Помимо названных лиц, налоговые органы привлекают *свидетелей*, предусмотрев в ст. 128 НК РФ ответственность свидетеля за отказ или уклонение от показаний либо за заведомо ложные показания.

К этой же категории лиц могут быть отнесены и *поняты*, которые привлекаются налоговыми органами, в частности, при проведении осмотра помещения или территории налогоплательщика (ст. 98 НК РФ).

Особое положение в налоговых правоотношениях занимают **банки**. Эти субъекты одновременно являются и налогоплательщиками, и налоговыми агентами, и сборщиками налогов, на них возлагаются также иные обязанности публично-правового характера. За неисполнение этих обязанностей банки несут ответственность, предусмотренную нормами гл. 18 НК РФ. К этим обязанностям можно отнести: 1) соблюдение порядка открытия счета налогоплательщику; 2) соблюдение срока исполнения поручения о перечислении налога или сбора; 3) обязанность исполнять решение налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента; 4) обязанность исполнять решение о взыскании налога, сбора, а также пени; 5) обязанность по представлению налоговым органам сведений о финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков — клиентов банка.

В налоговом правоотношении помимо плательщиков налогов и (или) сборов участвуют и налоговые органы.

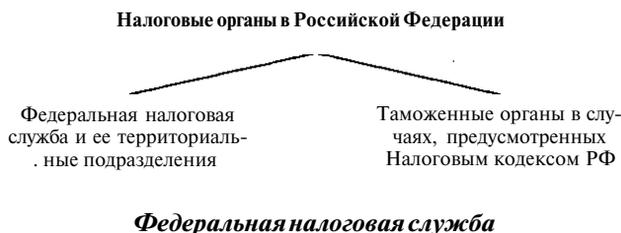
### § 3. Налоговые органы как субъекты налоговых правоотношений

Законодательством предусматривается обязательное участие государства в налоговых правоотношениях в лице **налоговых органов**, к которым относятся Федеральная налоговая служба и ее территориальные подразделения. В случаях, предусмотренных НК РФ, полномочиями налоговых органов обладают таможенные органы и финансовые органы. Налоговые органы действуют в пределах своей компетенции и в соответствии с законодательством Российской Федерации. Осуществляя свои функции, налоговые, таможенные органы и финансовые органы взаимодействуют в пределах, установленных законодательством о налогах и сборах.

Налоговые органы составляют единую централизованную систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и сборов, иных обязательных платежей в случаях, предусмотренных законодательством. В указанную систему входят федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный в области налогов и сборов, и его территориальные органы.

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 и иными нормативными правовыми актами Российской Федерации.

Схема 6



Переход к рыночным отношениям в экономике, изменения в области ценообразования и планирования, возникновение таких хозяйствующих субъектов, как хозяйственные товарищества и общества, приватизация объектов государственной и муниципальной собственности, превращение налогов в основной источник государственных доходов и т. д. обусловили необходимость появления новых органов, осуществляющих финансовый контроль, и новых форм его проведения.

В соответствии с Законом **РСФСР** от 21 марта 1991 г. «О Государственной налоговой службе РСФСР» при Министерстве финансов **РСФСР** была создана единая система контроля за соблюдением налогового законодательства, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и других обязательных платежей, установленных законодательством. Указом Президента РФ от 31 декабря 1991 г. было утверждено Положение о Государственной налоговой службе Российской Федерации, которым было предусмотрено, что органы Государственной налоговой службы РФ составляют единую централизованную систему контроля за соблюдением налогового законодательства. В соответствии с Положением о Государственной налоговой службе Российской Федерации единая централизованная система органов Государственной налоговой службы РФ состояла из центрального республиканского (Российской Федерации) органа государственного управления

(Государственная налоговая служба РФ) и государственных налоговых инспекций по республикам в составе Российской Федерации, краям, областям, автономным образованиям, районам, городам (за исключением городов районного подчинения) и районам в городах.

Указом Президента РФ от 23 декабря 1998 г. Государственная налоговая служба РФ была преобразована в Министерство Российской Федерации по налогам и сборам. В соответствии с Указом Президента Российской Федерации от 9 марта 2004 г. «О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти» Министерство было преобразовано в Федеральную налоговую службу, которая находится в ведении Министерства финансов РФ<sup>1</sup>. Главной задачей Федеральной налоговой службы является осуществление контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, правильностью их исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующие бюджеты и внебюджетные фонды государственных налогов и других платежей, установленных законодательством РФ, субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления в пределах их компетенции. Федеральная налоговая служба, осуществляя свою главную задачу, выполняет следующие функции:

проводит непосредственно и организует работу государственных налоговых инспекций по осуществлению контроля за соблюдением законодательства о налогах и других платежах в бюджет;

производит в министерствах и ведомствах, на предприятиях, в учреждениях и организациях, основанных на любых формах собственности, и у граждан проверки денежных документов, регистров бухгалтерского учета планов, смет, деклараций и иных документов, связанных с исчислением и уплатой налогов и других платежей в бюджет;

организует работу государственных налоговых инспекций по учету, оценке и реализации конфискованного, бесхозяйного имущества, имущества, перешедшего по праву наследования к государству, и кладов;

осуществляет возврат излишне взысканных и уплаченных налогов и других обязательных платежей в бюджет через кредитные организации;

анализирует отчетные, статистические данные и результаты проверок на местах, подготавливает на их основе предложения о разработке инструктивных методических указаний и других документов по

применению законодательных актов о налогах и иных платежах в бюджет и другие функции.

Региональные органы Федеральной налоговой службы в субъектах Российской Федерации осуществляют функции, предусмотренные законодательством для государственных налоговых инспекций по районам, городам без районного деления и районам в городах. Среди важнейших функций можно назвать следующие:

осуществление контроля за соблюдением законодательства о налогах и других платежах в бюджет и во внебюджетные государственные фонды;

обеспечение своевременного и полного учета плательщиков налогов и других платежей в бюджет, правильности начисления платежей гражданами РФ, иностранными гражданами и лицами без гражданства, а также поступления этих платежей в соответствующий бюджет;

контроль за своевременностью представления плательщиками бухгалтерских отчетов и балансов, налоговых расчетов, отчетов, деклараций и других документов, связанных с исчислением и уплатой платежей в бюджет, а также проверка достоверности этих документов в части правильности определения прибыли, дохода, иных объектов обложения и исчисления налога и других платежей в бюджет;

передача правоохранительным органам материалов по фактам нарушений, за которые предусмотрена уголовная ответственность;

предъявление в суд и в арбитражный суд соответствующих исков, в частности, исков о признании сделок недействительными и взыскании в доход государства всего полученного по таким сделкам (речь идет о сделках, совершенных с целью, противоречащей основам правопорядка и нравственности (ст. 169 ГК РФ));

приостановление операций предприятий, учреждений, организаций и граждан по расчетным и другим счетам в кредитных организациях в случаях непредставления (или отказа представить) бухгалтерских отчетов, балансов, расчетов, деклараций и других документов, связанных с исчислением и уплатой налогов и иных обязательных платежей в бюджет.

Правоохранительные органы, в том числе органы Министерства внутренних дел РФ, обязаны оказывать практическую помощь работникам государственных налоговых инспекций при исполнении ими служебных обязанностей, обеспечивая принятие предусмотренных законом мер по привлечению к ответственности лиц, насильственным образом препятствующих выполнению работниками налоговых инспекций своих должностных функций.

Налоговая инспекция имеет право применять к предприятиям, учреждениям, организациям и гражданам определенные законодательством финансовые санкции.

Проверки предприятий, учреждений и организаций оформляются актами, в которых отражаются выявленные нарушения законодательства о налогах и других платежах в бюджет, факты невыполнения требований должностных лиц государственных налоговых инспекций, а также даются указания об устранении выявленных нарушений и о внесении причитающихся сумм в бюджет. Акт подписывается должностными лицами Федеральной налоговой службы, другими участниками проверок и руководителями и главными (старшими) бухгалтерами проверяемых предприятий, учреждений, организаций. В случае несогласия с фактами, указанными в акте, руководители и главные (старшие) бухгалтеры обязаны подписать акт и сделать запись о возражениях, прилагая одновременно письменные пояснения и документы, подтверждающие эти возражения.

#### ***Таможенные органы. Федеральная таможенная служба***

Общее руководство таможенным делом в Российской Федерации осуществляют высшие федеральные органы исполнительной власти.

Центральным органом федеральной исполнительной власти Российской Федерации, осуществляющим непосредственное руководство таможенным делом в нашей стране, является Федеральная таможенная служба.

Таможенное дело непосредственно осуществляют таможенные органы Российской Федерации, составляющие единую систему, в которую входят:

- Федеральная таможенная служба;
- региональные таможенные управления Российской Федерации;
- таможни Российской Федерации;
- таможенные посты Российской Федерации.

Положение о Федеральной таможенной службе утверждается Правительством РФ<sup>1</sup>.

Законодательство Российской Федерации о таможенном деле состоит из Таможенного кодекса РФ от 28 мая 2003 г.<sup>2</sup>, Закона РФ от

<sup>1</sup> Постановление Правительства РФ «О Федеральной таможенной службе» от 21 авг. 2004 г. Российская газета. 2004. 26 авг.

<sup>2</sup> СЗ РФ. 2003. № 22. Ст. 2066.

21 мая 1993 г. «О таможенном тарифе»<sup>1</sup>, с последующими изменениями и дополнениями, а также иных законодательных актов.

Таможенные органы Российской Федерации выполняют следующие основные функции:

обеспечивают соблюдение законодательства, контроль за исполнением которого возложен на таможенные органы Российской Федерации;

принимают меры по защите прав и интересов граждан, предприятий, учреждений и организаций при осуществлении таможенного дела;

обеспечивают в пределах своей компетенции экономическую безопасность Российской Федерации, являющуюся экономической основой суверенитета Российской Федерации;

применяют средства таможенного регулирования торгово-экономических отношений;

взимают таможенные пошлины, налоги и иные таможенные платежи;

ведут борьбу с контрабандой, нарушениями таможенных правил и налогового законодательства, относящегося к товарам, перемещаемым через таможенную границу Российской Федерации;

ведут таможенную статистику внешней торговли и специальную таможенную статистику Российской Федерации;

ведут Товарную номенклатуру внешнеэкономической деятельности и т.д.

### *Органы внутренних дел*

В целях повышения эффективности борьбы с налоговыми правонарушениями в марте 1992 г. при Государственной налоговой службе РФ было создано Главное управление налоговых расследований. Законом РФ от 24 июня 1993 г. «О федеральных органах налоговой полиции» (с изменениями и дополнениями, внесенными Федеральным законом от 17 декабря 1995 г.) организованы федеральные органы налоговой полиции (правопреемники ГУНР), которые являлись правоохранительными органами и составной частью сил обеспечения экономической безопасности РФ. В 2003 г. названные органы были расформированы, а их полномочия в сфере борьбы с налоговыми правонарушениями были переданы МВД России. В структуре Мини-

<sup>1</sup> ВВС РФ. 1993. № 23; СЗ РФ. 2003. № 23. Ст. 2174.

стерства в настоящее время создана Федеральная служба по экономическим и налоговым преступлениям, в которую входят Главное управление по борьбе с экономическими преступлениями и Главное управление по борьбе с налоговыми преступлениями.

Основными задачами Федеральной службы в налоговой сфере являются:

выявление, предупреждение и пресечение налоговых преступлений и правонарушений;

обеспечение безопасности деятельности государственных налоговых органов, защита их должностных лиц от противоправных посягательств при исполнении служебных обязанностей;

государственная защита должностных лиц налоговых органов и их близких;

предупреждение, выявление, пресечение коррупции в налоговых органах.

Для выполнения поставленных перед Федеральной службой задач на нее возлагаются обязанности и предоставляются соответствующие права:

проведение в соответствии с законодательством оперативно-розыскных мероприятий, дознания и предварительного следствия в целях выявления и пресечения налоговых преступлений, осуществление розыска лиц, совершивших указанные преступления или подозреваемых в их совершении, а также принятие мер по возмещению нанесенного государству ущерба;

пользование при исполнении служебных обязанностей правами, предоставленными законодательством должностным лицам налоговых органов и агентам валютного контроля;

осуществление при наличии достаточных данных проверок налогоплательщиков (в том числе контрольных проверок после проверок, проведенных налоговыми органами) в полном объеме, с составлением актов по результатам этих проверок. Принятие решений по актам проверок и применение соответствующих санкций осуществляются начальником органа налоговой полиции или его заместителем;

приостановление операций налогоплательщиков по счетам в банках и иных кредитных организациях на срок до одного месяца в случаях непредставления документов, связанных с исчислением и уплатой налогов;

в соответствии с компетенцией вынесение в качестве предупредительной меры письменных предостережений руководителям, главным бухгалтерам и иным должностным лицам банков и других организаций

независимо от организационно-правовых форм и форм собственности, а также гражданам (физическим лицам) с требованиями устранения нарушений законодательства, своевременной и полной уплаты налогов и других обязательных платежей, представления отчетной и иной документации в установленные сроки, ведения бухгалтерского учета в соответствии с законодательством, а при необходимости — восстановления бухгалтерского учета за счет собственных средств налогоплательщика; контроль за выполнением этих требований;

наложение административного ареста на имущество юридических и физических лиц с последующей реализацией этого имущества в установленном порядке в случаях невыполнения указанными лицами обязанностей по уплате налогов, сборов и других обязательных платежей для обеспечения своевременного поступления сумм сокрытых налогов, сборов и других обязательных платежей в соответствующие бюджеты;

осуществление дознания и предварительного следствия по делам о преступлениях, отнесенных законодательством к их ведению, проведение судебно-экономических и связанных с исследованием документов криминалистических экспертиз и т.д.;

осуществление при наличии достаточных оснований внедрения своих оперативных сотрудников в структуры предприятий, учреждений и организаций независимо от форм собственности, когда получение иными способами необходимой информации о формах и методах сокрытия от налогообложения доходов (прибыли) невозможно;

право выплачивать лицу, представившему информацию о налоговом преступлении или нарушении, вознаграждение;  
иные права.

В соответствии со ст. 36 и 37 НК РФ органы внутренних дел несут ответственность за убытки, причиненные налогоплательщикам вследствие своих неправомерных действий (решений) или бездействия, а также действий (бездействия) своих должностных лиц.

### *Финансовые органы*

Участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, при решении, в частности, вопросов об отсрочке и о рассрочке уплаты налогов и сборов являются финансовые органы.

Понятие «финансовые органы» включает в себя Министерство финансов Российской Федерации, министерства финансов республик, финансовые управления (департаменты, отделы) администраций краев, областей, городов Москвы и Санкт-Петербурга, автономной

области, автономных округов, районов и городов, иные уполномоченные органы.

Полномочия финансовых органов в области налогов и сборов заключаются в следующем.

Министерство финансов Российской Федерации дает письменные разъяснения по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, утверждает формы расчетов по налогам и формы налоговых деклараций, обязательные для налогоплательщиков, а также порядок их заполнения.

Органы исполнительной власти субъектов Российской Федерации и органы местного самоуправления, уполномоченные в области финансов, дают письменные разъяснения по вопросам применения соответственно законодательства субъектов Российской Федерации о налогах и сборах и нормативных правовых актов органов местного самоуправления о местных налогах и сборах.

Содержание налогового правоотношения, как и любого другого правоотношения, раскрывается через права и обязанности субъектов правоотношений. Права и обязанности субъектов налоговых правоотношений предусмотрены законодательством о налогах и сборах.

#### **§ 4. Содержание налогового правоотношения: права и обязанности субъектов**

Под содержанием налогового правоотношения понимаются корреспондирующие, взаимные права и обязанности сторон конкретного правоотношения. Поскольку отношения по уплате налога являются основными, рассмотрим сначала права и обязанности налогоплательщиков, плательщиков сборов.

Правам и обязанностям налогоплательщиков и плательщиков сборов посвящена гл. 3 НК РФ. В соответствии со ст. 21 **НК РФ налогоплательщики имеют право:**

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

получать от Министерства финансов письменные разъяснения по вопросам применения законодательства о налогах и сборах, от финансовых органов в субъектах РФ и органов местного самоуправле-

ния — по вопросам применения соответственно законодательства субъектов РФ о налогах и сборах и нормативных правовых актов органов местного самоуправления о местных налогах и сборах;

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

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

на своевременный зачет или возврат сумм излишне уплаченных либо излишне взысканных налогов, пени, штрафов;

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

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

присутствовать при проведении выездной налоговой проверки;

получать копии акта налоговой проверки и решений налоговых органов, а также налогового уведомления и требования об уплате налогов;

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

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

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

требовать соблюдения налоговой тайны;

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

Налогоплательщики имеют также иные права, установленные Налоговым кодексом РФ и другими актами законодательства о налогах и сборах.

Плательщики сборов имеют те же права, что и налогоплательщики.

Законодательство не только закрепляет соответствующие права, но и гарантирует их. Так, в соответствии со ст. 22 НК РФ налогоплательщикам (плательщикам сборов) гарантируется административная и судебная защита их прав и законных интересов.

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

Налогоплательщики (плательщики сборов) как субъекты налоговых правоотношений не только имеют права, но и несут определенные обязанности.

**Налогоплательщики обязаны:**

- уплачивать законно установленные налоги;
  - встать на учет в налоговых органах, если такая обязанность предусмотрена НК РФ;
  - вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах;
  - представлять в налоговый орган по месту учета в установленном порядке налоговые декларации по тем налогам, которые они обязаны уплачивать, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах, а также бухгалтерскую отчетность;
  - представлять налоговым органам и их должностным лицам в случаях, предусмотренных НК РФ, документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов;
  - 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;
  - предоставлять налоговому органу необходимую информацию и документы в случаях и порядке, предусмотренном НК РФ;
  - в течение четырех лет обеспечивать сохранность данных бухгалтерского учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, а также документов, подтверждающих полученные доходы (для организаций — также и произведенные расходы) и уплаченные (удержанные) налоги.
- Налогоплательщики — организации и индивидуальные предприниматели, кроме вышеназванных обязанностей, обязаны письменно сообщать в налоговый орган по месту учета:
- об открытии или закрытии счетов — в десятидневный срок;
  - обо всех случаях участия в российских и иностранных организациях — в срок не позднее одного месяца со дня начала такого участия;

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

об объявлении несостоятельности (банкротства), ликвидации или реорганизации — в срок не позднее трех дней со дня принятия такого решения;

об изменении своего места нахождения или места жительства — в срок не позднее десяти дней с момента такого изменения.

Плательщики сборов обязаны уплачивать законно установленные сборы, а также нести иные обязанности, установленные законодательством о налогах и сборах.

За невыполнение или ненадлежащее выполнение возложенных на него обязанностей налогоплательщик (плательщик сборов) несет ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации.

**Обязанность по уплате налога и (или) сбора прекращается:**

с уплатой налога и (или) сбора налогоплательщиком или плательщиком сбора;

с возникновением обстоятельств, с которыми законодательство о налогах и (или) сборах связывает прекращение обязанности по уплате данного налога и сбора;

со смертью налогоплательщика или с признанием его умершим в порядке, установленном гражданским законодательством Российской Федерации. Задолженность по поимущественным налогам умершего лица либо лица, признанного умершим, погашается в пределах стоимости наследственного имущества;

с ликвидацией организации-налогоплательщика — после проведения ликвидационной комиссией всех расчетов с бюджетами (внебюджетными фондами) в соответствии с законодательством о налогах и сборах.

Исходя из конституционной нормы (ст. 57 Конституции РФ) о том, что каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы, налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах.

Обязанность по уплате налога должна быть выполнена в срок, установленный законодательством о налогах и сборах. Налогоплательщик вправе исполнить обязанность по уплате налогов досрочно.

В случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок производится взыскание налога за счет денежных средств, нахо-

дящихся на счетах налогоплательщика в банке, а также путем взыскания налога за счет иного имущества налогоплательщика в порядке, установленном законодательством о налогах и сборах.

Взыскание налога с организаций производится в бесспорном порядке, если иное не предусмотрено НК РФ. Взыскание налога с физического лица производится в судебном порядке.

Обязанность по уплате налога считается исполненной налогоплательщиком с момента предъявления в банк поручения на уплату соответствующего налога при наличии достаточного денежного остатка на счете налогоплательщика. При уплате налогов наличными денежными средствами обязанность считается исполненной с момента внесения денежной суммы в счет уплаты налога в банк или кассу органа местного самоуправления либо организацию связи.

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

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

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

Решение о взыскании доводится до сведения налогоплательщика в срок не позднее пяти дней после вынесения решения о взыскании необходимых денежных средств.

Помимо прав и обязанностей налогоплательщиков содержание налогового правоотношения включает в себя права и обязанности иных субъектов правоотношения, в частности налоговых органов.

#### **Налоговые органы вправе:**

требовать от налогоплательщика или налогового агента документы по формам, установленным государственными органами и органами местного самоуправления, служащие основаниями для исчисле-

ния и уплаты (удержания и перечисления) налогов, а также пояснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты налогов;

проводить налоговые проверки в порядке, установленном НК;

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

вызывать на основании письменного уведомления в налоговые органы налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов для дачи пояснений в связи с уплатой (перечислением) ими налогов либо в связи с налоговой проверкой;

приостанавливать операции по счетам лиц в банках и налагать арест на имущество налогоплательщиков и иных лиц в порядке, предусмотренном НК РФ;

осматривать (обследовать) любые используемые налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанные с содержанием объектов налогообложения независимо от места их нахождения производственные, складские, торговые и иные помещения и территории, проводить инвентаризацию принадлежащего налогоплательщику имущества. Порядок проведения инвентаризации имущества налогоплательщика при налоговой проверке утверждается Министерством финансов Российской Федерации;

определять суммы налогов, подлежащие внесению налогоплательщиками в бюджет (внебюджетные фонды), расчетным путем на основании имеющейся информации, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках в случаях отказа налогоплательщика допустить должностных лиц налогового органа к осмотру (обследованию) производственных, складских, торговых и иных помещений или 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;

требовать от налогоплательщиков и иных лиц устранения выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах и контролировать выполнение указанных требований;

взыскивать недоимки по налогам и сборам, а также пени в порядке, установленном Налоговым кодексом РФ;

требовать от банков документы, подтверждающие исполнение платежных поручений налогоплательщиков и иных лиц и инкассовых поручений (распоряжений) налоговых органов о списании со счетов налогоплательщиков и иных обязанных лиц сумм налогов и санкций за налоговые правонарушения;

привлекать для проведения налогового контроля специалистов, экспертов и переводчиков;

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

Заявлять ходатайства об аннулировании или о приостановлении действия выданных юридическим и физическим лицам лицензий на право осуществления определенных видов деятельности.

Налоговые органы имеют право предъявлять в суды общей юрисдикции или арбитражные суды иски:

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

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

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

о взыскании задолженности по налогам, сборам, пеням, штрафам в бюджеты и внебюджетные фонды;

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

в иных случаях, предусмотренных Налоговым кодексом РФ.

Налоговые органы осуществляют и другие права, предусмотренные Налоговым кодексом РФ и иными федеральными законами.

Вышестоящие налоговые органы вправе отменять решения нижестоящих налоговых органов в случае несоответствия указанных решений законодательству о налогах и сборах.

**На налоговые органы возлагаются обязанности**, исполнение которых служит гарантией реализации прав налогоплательщиков. Основные обязанности следующие:

соблюдать законодательство о налогах и сборах;

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

вести в установленном порядке учет налогоплательщиков;

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

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

соблюдать налоговую тайну;

направлять налогоплательщику или налоговому агенту копии акта налоговой проверки и решения налогового органа, а также требование об уплате налога и сбора.

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

Налоговые органы несут также другие обязанности, предусмотренные НК РФ и иными федеральными законами.

**На должностных лиц налоговых органов возлагаются обязанности:**

действовать в строгом соответствии с НК РФ и иными федеральными законами;

реализовывать в пределах своей компетенции права и обязанности налоговых органов;

корректно и внимательно относиться к налогоплательщикам, их представителям и иным участникам налоговых правоотношений, не унижать их честь и достоинство.

Поскольку налоговым законодательством предусмотрено, что в ряде случаев таможенные органы выполняют функции налоговых органов, необходимо охарактеризовать их полномочия.

Таможенные органы пользуются правами и несут обязанности по взиманию налогов и сборов при перемещении товаров через таможенную границу Российской Федерации в соответствии с таможен-

ным законодательством Российской Федерации, НК РФ, иными федеральными законами о налогах и (или) сборах, а также иными федеральными законами.

**Должностные лица таможенных органов несут обязанности**, предоставленные НК РФ должностным лицам налоговых органов, а также другие обязанности в соответствии с таможенным законодательством Российской Федерации. Как и должностные лица налоговых органов, должностные лица таможенных органов обязаны:

действовать в строгом соответствии с НК РФ и иными федеральными законами;

реализовывать в пределах своей компетенции права и обязанности таможенных органов в налоговых правоотношениях;

корректно и внимательно относиться к налогоплательщикам, их представителям и иным участникам налоговых правоотношений.

Таможенные органы осуществляют в порядке, установленном таможенным законодательством Российской Федерации, привлечение к ответственности лиц за нарушение законодательства о налогах и сборах в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации.

Налоговые, таможенные и финансовые органы несут ответственность за убытки, причиненные налогоплательщикам вследствие своих неправомερных действий (решений) или бездействия, а равно неправомερных действий (решений) или бездействия должностных лиц и других работников указанных органов при исполнении ими служебных обязанностей.

Причиненные налогоплательщикам убытки возмещаются за счет федерального бюджета.

За неправомερные действия или бездействие должностные лица и другие работники названных органов несут ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации.

**Органы внутренних дел** не являются налоговыми органами, на них возложено выполнение функций по предупреждению, выявлению, пресечению и расследованию нарушений законодательства о налогах и сборах, являющихся преступлениями или административными правонарушениями, а также иные функции, возложенные на них законодательством. Названные органы **вправе**:

производить в соответствии с уголовно-процессуальным законодательством Российской Федерации дознание по делам о преступлениях, производство дознания по которым отнесено к их ведению:

проводить в соответствии с уголовно-процессуальным законодательством Российской Федерации предварительное следствие по делам о преступлениях, отнесенных к их подследственности;

по запросу налоговых органов участвовать в налоговых проверках; осуществлять иные полномочия.

Органы внутренних дел при выявлении обстоятельств, требующих совершения действий, отнесенных НК РФ к полномочиям налоговых органов, обязаны в десятидневный срок со дня выявления таких обстоятельств направить материалы в соответствующий налоговый орган для принятия по ним решения.

Так же как и налоговые органы и их должностные лица, органы внутренних дел и их должностные лица несут ответственность за убытки, причиненные налогоплательщикам в результате своих неправомερных действий (решений) или бездействия.

## ГЛАВА 4. НАЛОГОВАЯ ОБЯЗАННОСТЬ

### § 1. Понятие и содержание обязанности по уплате налогов и сборов

В правовой науке используется несколько близких по значению и содержанию категорий: налоговое обязательство, налоговая обязанность и обязанность по уплате налогов и сборов.

Содержанием **налогового обязательства** является комплекс взаимосвязанных и взаимообусловленных субъективных прав и юридических обязанностей государства и налогоплательщика. Основным здесь выступает право государства требовать передачи ему в собственность налогового платежа и обязанность налогоплательщика осуществить эту передачу<sup>1</sup>.

**Налоговая обязанность** понимается в узком и широком смысле<sup>2</sup>. В узком смысле налоговую обязанность рассматривают как обязанность налогоплательщика уплатить государству соответствующую сумму в порядке и сроки, определенные законодательством о налогах и сборах. Налоговая обязанность в широком смысле включает всю совокупность обязанностей и прав, в ее содержании можно выделить несколько основных блоков: .

обязанность по регистрации налогоплательщика в налоговом органе и ведению налогового учета;

обязанность по уплате налогов и сборов;

обязанность по составлению, представлению и хранению налоговой отчетности.

Центральное место в содержании налоговой обязанности занимает **обязанность по уплате налогов и сборов**. Именно она отождествляется с налоговой обязанностью в узком смысле. Категория «обязанность по уплате налогов и сборов» нашла свое правовое воплощение в Конституции России (ст. 57) и Налоговом кодексе РФ (ст. 3).

<sup>1</sup> Худяков А.М. Налоговое право Республики Казахстан. Общая часть. Алматы, 2003. С. 400.

<sup>2</sup> См., например: Основы налогового права / Под ред. Н.П. Кучерявенко. Харьков, 2003. С. 168.

Обязанность по уплате налогов и сборов носит публично-правовой характер и представляет собой правоотношение между налогоплательщиками и государством как субъектом суверенной власти. Налоговая обязанность — урегулированное нормами права отношение, в рамках которого происходит исполнение конституционной обязанности уплаты налога.

## **§ 2. Основания возникновения, изменения и прекращения налоговой обязанности**

Правовой основой налоговой обязанности являются Налоговый кодекс и налоговое законодательство: обязанность по уплате налога или сбора возникает, изменяется и прекращается при наличии оснований, установленных НК или иным актом законодательства о налогах и сборах.

Обязанность по уплате конкретного налога или сбора возлагается на налогоплательщика и плательщика сбора с момента возникновения установленных законодательством о налогах и сборах обстоятельств, предусматривающих уплату данного налога или сбора. Таким образом, основанием возникновения налоговой обязанности выступает юридический факт в виде наличия у определенного лица объекта налогообложения.

Обязанность по уплате налога и сбора прекращается в следующих случаях:

1. Уплата налога и сбора налогоплательщиком или плательщиком сбора.

2. Возникновение обстоятельств, с которыми законодательство о налогах и (или) сборах связывает прекращение обязанности по уплате данного налога и сбора.

3. Смерть налогоплательщика или признание его умершим в порядке, установленном гражданским законодательством Российской Федерации. Задолженность по поимущественным налогам умершего лица либо лица, признанного умершим, погашается в пределах стоимости наследственного имущества. В том случае, когда у умершего лица нет наследников, обязанность по уплате налогов и сборов необходимо считать погашенной.

4. Ликвидация организации-налогоплательщика. Обязанность по уплате налогов и сборов (пеней, штрафов) ликвидируемой организации исполняется ликвидационной комиссией за счет денежных средств указанной организации, в том числе полученных от реализа-

ции ее имущества. Если этих денежных средств недостаточно для исполнения в полном объеме обязанности по уплате налогов и сборов, причитающихся пеней и штрафов, остающаяся задолженность должна быть погашена учредителями (участниками) указанной организации в пределах и порядке, установленном законодательством Российской Федерации. Очередность исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов при ликвидации организации среди расчетов с другими кредиторами такой организации также определяется гражданским законодательством Российской Федерации.

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

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

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

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

### **§ 3. Исполнение налоговой обязанности**

Исполнение налоговой обязанности заключается в совершении налогоплательщиком тех действий, которые составляют обязанность данного субъекта, т.е. прежде всего в передаче государству, муниципальному образованию, как правило, в собственность определенного количества денежных средств. Предметом исполнения налоговой обязанности являются деньги: уплата налога, как это следует из ст. 8 НК,

производится посредством изъятия из владения и, как правило, собственности обязанного лица именно денег. На практике существует и натуральная форма исполнения налоговой обязанности, но она не столь распространена в современном мире и является скорее исключением из общего правила о денежной форме исполнения налоговой обязанности.

Налоговая обязанность должна быть исполнена:  
надлежащим субъектом;  
в надлежащем полном объеме;  
в установленные налоговым законодательством сроки;  
в определенном налоговым законодательством месте;  
указанным налоговым законом способом;  
в установленной налоговым законом форме.

**Належащим субъектом при исполнении налоговой обязанности признается организация или физическое лицо, на которых в соответствии с НК РФ возложена обязанность уплачивать налоги или сборы.**

Налоговый кодекс устанавливает, что исполнение налоговой обязанности осуществляется налогоплательщиком **самостоятельно**, если иное не установлено Кодексом (п. 1 ст. 45 НК РФ). Таким образом, субъектом исполнения налоговой обязанности является сам налогоплательщик, за исключением тех случаев, когда налоговым законодательством исполнение налоговой обязанности полностью или частично возложено на третьих лиц. В установленных налоговым законодательством случаях обязанность по уплате налога возлагается на налогового агента: при выплате работодателями доходов физическим лицам, при расчетах с иностранными юридическими лицами, не состоящими на учете в налоговом органе Российской Федерации, и в других случаях. Обязанность по исчислению транспортного налога и налога на имущество физических лиц возложена на налоговые органы. Налогоплательщики вправе возложить исполнение своей налоговой обязанности на уполномоченного налогового представителя (п. 1 ст. 29 НК РФ). Однако в последнем случае субъектом налоговой обязанности является сам налогоплательщик, и 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<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> См. п. 7 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда от 28 февраля 2001 г. № 5 // Вестник ВАС РФ. 2001. № 7.

В целях исполнения налоговой обязанности налогоплательщик либо иное ответственное лицо встает на учет в налоговых органах, ведет в установленном порядке учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения, представляет в налоговый орган по месту учета в установленном порядке налоговые декларации по тем налогам, которые они обязаны уплачивать, а также бухгалтерскую отчетность в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете»; уплачивают законно установленные налоги.

Исполнить налоговую обязанность налогоплательщик или плательщик сборов может лично либо через представителя. В соответствии со ст. 26 НК РФ представительство может быть законным, т.е. возникающим из закона (иного акта), либо уполномоченным, возникающим из гражданско-правовой сделки (например, договора поручения).

Законным представителем налогоплательщика или плательщика сборов — организации признаются лица, уполномоченные представлять данную организацию на основании закона или ее учредительных документов.

Действия (бездействие) законных представителей организации, совершенные в связи с участием этой организации в налоговых отношениях, признаются действиями (бездействием) этой организации.

Законным представителем налогоплательщика или плательщика сборов — физического лица признаются лица, выступающие в качестве его представителей в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации. Представительство, как известно, является институтом гражданского права. Однако в соответствии с п. 3 ст. 2 ГК РФ к имущественным отношениям, основанным на властном подчинении одной стороны другой, в том числе налоговым отношениям, гражданское законодательство применяется в случаях, если это предусмотрено законодательством. Норма, предусматривающая применение гражданского законодательства, регулирующего представительство в налоговых отношениях, закреплена в ст. 27 НК РФ.

В соответствии со ст. 26, 28, 29, 30 ГК РФ законными представителями являются родители, усыновители, попечители, опекуны. Родители, усыновители, а также в соответствии со ст. 31 ГК РФ опекуны и попечители выступают в защиту прав и обязанностей своих подопечных в отношениях с любыми лицами без специального полномочия.

Уполномоченным представителем налогоплательщика и плательщика сборов признается физическое или юридическое лицо, уполномоченное налогоплательщиком или плательщиком сборов представ-

лять его интересы в налоговых отношениях. В п. 2 ст. 29 НК РФ содержится запрещающая норма, согласно которой не могут быть уполномоченными представителями налогоплательщиков или плательщиков сборов должностные лица налоговых органов, таможенных органов, органов государственных внебюджетных фондов, судьи, следователи и прокуроры. Уполномоченный представитель налогоплательщика или плательщика сборов — организации осуществляет свои полномочия на основании доверенности, выдаваемой в порядке, установленном гражданским законодательством Российской Федерации. Порядок выдачи доверенности и ее прекращения предусмотрен ст. 185-189 ГК РФ.

В соответствии со ст. 185 ГК РФ доверенностью признается письменное уполномочие, выдаваемое одним лицом другому лицу для представительства перед третьими лицами. Доверенность от имени юридического лица выдается за подписью его руководителя или иного лица, уполномоченного на это его учредительными документами, с приложением печати этой организации. Доверенность от имени юридического лица, основанного на государственной или муниципальной собственности, на получение или выдачу денег и других имущественных ценностей должна быть подписана также главным (старшим) бухгалтером этой организации.

Уполномоченный представитель налогоплательщика или плательщика сборов — физического лица осуществляет свои полномочия на основании нотариально заверенной доверенности или доверенности, приравненной к нотариально удостоверенной в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации.

К нотариально удостоверенным доверенностям в соответствии с п. 3 ст. 185 ГК РФ приравниваются:

1) доверенности военнослужащих и других лиц, находящихся на излечении в госпиталях, санаториях и других военно-лечебных учреждениях, удостоверенные начальником такого учреждения, его заместителем по медицинской части, старшим или дежурным врачом;

2) доверенности военнослужащих, а в пунктах дислокации воинских частей, соединений, учреждений и военно-учебных заведений, где нет нотариальных контор и других органов, совершающих нотариальные действия, также доверенности рабочих и служащих, членов их семей и членов семей военнослужащих, удостоверенные командиром (начальником) этой части, соединения, учреждения или заведения;

3) доверенности лиц, находящихся в местах лишения свободы, удостоверенные начальником соответствующего места лишения свободы;

4) доверенности совершеннолетних дееспособных граждан, находящихся в учреждениях социальной защиты населения, удостоверенные администрацией этого учреждения или руководителем (его заместителем) соответствующего органа социальной защиты населения.

Исполнение обязанности по уплате налогов, сборов физических лиц, признанных судом безвестно отсутствующими (ст. 42, 43 ГК РФ), осуществляется лицом, уполномоченным органом опеки и попечительства (в соответствии со ст. 34 ГК РФ органами опеки и попечительства являются органы местного самоуправления) управлять имуществом безвестно отсутствующего.

Лицо, уполномоченное органом опеки и попечительства управлять имуществом безвестно отсутствующего, обязано без начисления процентов уплатить всю неуплаченную налогоплательщиком (плательщиком сборов) сумму налогов и сборов, а также пени и штрафы, причитающиеся на день признания судом лица безвестно отсутствующим. Указанные суммы уплачиваются за счет денежных средств физического лица, признанного безвестно отсутствующим.

Обязанность уплатить налоги и сборы физических лиц, признанных судом недееспособными (ст. 29 ГК РФ), исполняется его опекуном за счет денежных средств этого недееспособного лица. Сумма неуплаченных налогов и сборов, а также пени и штрафов определяется на день признания лица недееспособным. Налоговый орган в случае недостаточности (отсутствия) денежных средств у лиц, признанных безвестно отсутствующими или недееспособными, может приостановить решение об уплате налога (сбора), а также пени и штрафа.

Обязанность по уплате налогов (сборов), пеней, штрафов реорганизованной организации исполняется ее правопреемником (ст. 50 НК РФ).

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

**В надлежащем объеме налог (сбор) считается уплаченным в таком размере, который определен в соответствии с правилами, установленными законом для уплаты данного вида налога (сбора) налогоплательщиком с учетом имеющихся у него льгот.** Налогоплательщики, как правило, самостоятельно исчисляют сумму налога, подлежащую уплате за на-

логовый период (календарный год или иной период времени), исходя из налоговой базы (стоимостной, физической или иной характеристики объекта налогообложения), налоговой ставки (величины начислений на единицу измерения налоговой базы) и налоговых льгот.

Обязанность по исчислению суммы налога в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах может быть возложена на налоговый орган (например, при уплате налога на имущество физических лиц) или на налогового агента (например, при уплате работниками налога на доходы физических лиц). В соответствии со ст. 52 НК РФ налоговый орган не позднее 30 дней до наступления срока платежа направляет налогоплательщику налоговое уведомление, форма которого устанавливается Министерством финансов Российской Федерации. В случаях уклонения налогоплательщика или его законного (уполномоченного) представителя от получения налогового уведомления (налоговое уведомление должно быть вручено под расписку или иным способом, подтверждающим факт и дату его получения), налоговое уведомление направляется по почте заказным письмом. По истечении шести дней с даты направления заказного письма считается, что оно получено.

**Обязанность по уплате налога (сбора) должна быть выполнена в срок, установленный законодательством о налогах и сборах.** Установленный законодательством о налогах и сборах срок определяется календарной датой или истечением периода времени, который исчисляется годами, кварталами, месяцами, неделями или днями. Срок может определяться также указанием на событие, которое должно неизбежно наступить. Статьей 57 НК РФ установлено, какими способами определяется срок исполнения обязанности уплаты налога. Сроки уплаты налогов и сборов устанавливаются применительно к каждому налогу и сбору. Так, например, в соответствии со ст. 174 НК РФ уплата налога на добавленную стоимость, как правило, должна производиться за истекший налоговый период (налоговый период устанавливается как календарный месяц, а в случаях, когда выручка от реализации товаров (работ, услуг) без учета НДС не превышает один миллион рублей — квартал) не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, если иное не предусмотрено НК РФ.

Особые сроки установлены для уплаты налога на прибыль. Так, в соответствии со ст. 289 НК РФ налог на прибыль организаций, подлежащий уплате по истечении налогового периода (календарный год), уплачивается не позднее срока, установленного для подачи налоговой декларации за соответствующий налоговый период — не

позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Квартальные авансовые платежи уплачиваются не позднее срока, установленного для подачи налоговых деклараций за соответствующий отчетный период (не позднее 28 дней со дня окончания соответствующего отчетного периода).

Ежемесячные авансовые платежи, подлежащие уплате в течение отчетного периода, уплачиваются в срок не позднее 28-го числа каждого месяца этого отчетного периода (ст. 287 НК РФ).

При уплате налога и сбора с нарушением срока уплаты налогоплательщик (плательщик сбора) уплачивает пени в порядке и на условиях, предусмотренных НК РФ. В соответствии со ст. 45 НК РФ налогоплательщик (плательщик сборов) вправе исполнить обязанность по уплате налогов досрочно. Изменение установленного срока уплаты налога и сбора допускается только в порядке, предусмотренном НК РФ.

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

Установленный срок может быть изменен.

Изменением срока уплаты налога и сбора признается перенос его на более поздний срок. Изменение срока уплаты налога и сбора допускается исключительно в порядке, предусмотренном НК РФ.

Срок уплаты налога может быть изменен в отношении всей подлежащей уплате суммы налога либо ее части с начислением процентов на неуплаченную сумму налога и сбора, если иное не предусмотрено НК РФ. Изменение срока уплаты налога и сбора не отменяет существующей и не создает новой обязанности по уплате налога и сбора.

Срок уплаты налога не может быть изменен, если в отношении лица, претендующего на такое изменение:

- 1) возбуждено уголовное дело по признакам преступления, связанного с нарушением законодательства о налогах и сборах;
- 2) проводится производство по делу о налоговом правонарушении, либо по делу об административном правонарушении, связанном с нарушением законодательства о налогах;
- 3) имеются достаточные основания полагать, что это лицо воспользуется таким изменением для сокрытия своих денежных средств или иного имущества, подлежащего налогообложению, либо это лицо собирается выехать за пределы РФ на постоянное жительство.

При наличии перечисленных обстоятельств решение об изменении срока уплаты налога не может быть вынесено, а вынесенное решение подлежит отмене.

Об отмене вынесенного решения в трехдневный срок письменно уведомляются заинтересованное лицо и налоговый орган по месту учета этого лица.

Заинтересованное лицо вправе обжаловать такое решение в порядке, установленном НК РФ.

Органами, в компетенцию которых входит принятие решения об изменении срока уплаты налога и сбора, являются:

1) по федеральным налогам и сборам — Министерство финансов РФ;

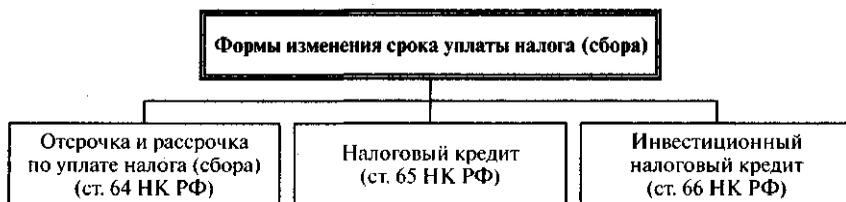
2) по региональным и местным налогам и сборам — соответственно финансовые органы субъекта РФ и муниципального образования;

3) по государственной пошлине — уполномоченные органы, осуществляющие контроль за уплатой государственной пошлины;

4) по налогам и сборам, поступающим во внебюджетные фонды, — органы соответствующих внебюджетных фондов.

В соответствии с п. 3 ст. 61 НК РФ изменение срока уплаты налога и сбора осуществляется в следующих формах: в форме отсрочки, рассрочки, налогового кредита, инвестиционного налогового кредита (см. схему 7).

Схема 7



Рассмотрим названные формы изменения срока уплаты налога (сбора). **Отсрочка или рассрочка по уплате налога и сбора** представляет собой изменение срока их уплаты при наличии оснований, предусмотренных НК РФ, на срок от одного до шести месяцев соответственно с единовременной или поэтапной уплатой налогоплательщиком суммы задолженности.

Отсрочка или рассрочка по уплате налога может быть в соответствии с п. 2 ст. 64 НК РФ предоставлена 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<sup>1</sup>;

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

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

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

5) если производство и (или) реализация товаров, работ или услуг лицом носит сезонный характер. Перечень отраслей и видов деятельности, имеющих сезонный характер, утверждается Правительством РФ;

6) иных оснований, предусмотренных Таможенным кодексом РФ в отношении налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ.

Отсрочка или рассрочка по уплате налога может быть предоставлена по одному или нескольким налогам.

Если отсрочка или рассрочка по уплате налога предоставлена по основаниям, указанным в пп. 3, 4 и 5 п. 2 ст. 64 НК РФ, на сумму задолженности начисляются проценты исходя из ставки, равной одной второй ставки рефинансирования Центрального банка РФ, действовавшей за период отсрочки или рассрочки, если иное не предусмотрено таможенным законодательством РФ в отношении налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ.

Если отсрочка или рассрочка по уплате налогов предоставлена по основаниям, указанным в пп. 1 и 2 п. 2 ст. 64 НК РФ, на сумму задолженности проценты не начисляются.

Заявление о предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога с указанием оснований подается в соответствующий уполномоченный орган. К этому заявлению прилагаются документы, подтверждающие наличие предусмотренных НК РФ оснований. Копия указанного заявления направляется заинтересованным лицом в десятидневный срок в налоговый орган по месту его учета.

По требованию уполномоченного органа заинтересованное лицо представляет уполномоченному органу документы об имуществе, которое может быть предметом залога, либо поручительство.

<sup>1</sup> Легальное определение непреодолимой силы содержится в ст. 202, 401 ГК РФ.

Решение о предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога или об отказе в ее предоставлении принимается уполномоченным органом в течение одного месяца со дня получения заявления заинтересованного лица.

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

Решение о предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога должно содержать указание на сумму задолженности, налог, по уплате которого предоставляется отсрочка или рассрочка, сроки и порядок уплаты суммы задолженности и начисляемых процентов, а также в соответствующих случаях документы об имуществе, которое является предметом залога, либо поручительством.

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

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

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

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

Законами субъектов РФ могут быть установлены дополнительные основания и иные условия предоставления отсрочки и рассрочки уплаты региональных и местных налогов.

В рассмотренном порядке и на указанных условиях отсрочки или рассрочки предоставляются и при уплате сборов, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах.

**Налоговый кредит** в соответствии со ст. 65 НК РФ может быть предоставлен заинтересованному лицу на срок от трех месяцев до одного года при наличии хотя бы одного из следующих оснований, указанных в пп. 1—3 п. 2 ст. 64 НК РФ:

1) причинение этому лицу ущерба в результате обстоятельств непреодолимой силы, т.е. чрезвычайных и непредотвратимых при данных условиях обстоятельств;

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

3) угроза банкротства этого лица в случае единовременной выплаты им налога.

Налоговый кредит может быть предоставлен по одному или нескольким налогам.

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

Подача и рассмотрение заявления заинтересованного лица о предоставлении налогового кредита, принятие по нему решения и вступление его в действие происходят в порядке и в сроки, установленные ст. 64 НК РФ для предоставления отсрочки или рассрочки по уплате налога и сбора.

Решение уполномоченного органа о предоставлении заинтересованному лицу налогового кредита является основанием для заключения договора о налоговом кредите, который должен быть заключен в течение семи дней после принятия такого решения.

Договор о налоговом кредите должен предусматривать сумму задолженности (с указанием на налог, по уплате которого предоставлен налоговый кредит), срок действия договора, начисляемые на сумму задолженности проценты, порядок погашения суммы задолженности и начисленных процентов, документы об имуществе, которое является предметом залога, либо поручительство, ответственность сторон.

Копия договора о налоговом кредите предоставляется заинтересованным лицом в налоговый орган по месту его учета в пятидневный срок со дня заключения договора.

**Инвестиционный налоговый кредит** в соответствии со ст. 66 НК РФ представляет собой такое изменение срока уплаты налога, при котором организации при наличии соответствующих оснований (ст. 67 НК РФ) предоставляется возможность в течение определенного срока и в определенных пределах уменьшать свои платежи по налогу с последующей поэтапной уплатой суммы кредита и начисленных процентов.

Инвестиционный налоговый кредит может быть предоставлен по налогу на прибыль организации, а также по региональным и местным налогам.

Решение о предоставлении инвестиционного налогового кредита по налогу на прибыль организации в части, поступающей в бюджет субъекта РФ, принимается финансовым органом субъекта РФ.

Инвестиционный налоговый кредит может быть предоставлен на срок от одного года до пяти лет.

В соответствии со ст. 67 НК РФ инвестиционный налоговый кредит предоставляется организации, являющейся плательщиком соответствующего налога, при наличии хотя бы одного из следующих оснований:

1) проведение этой организацией научно-исследовательских 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.

Сумма инвестиционного кредита, предоставленного для проведения научно-исследовательских или опытно-конструкторских работ либо технического перевооружения собственного производства, составляет 30% от стоимости приобретенного заинтересованной организацией оборудования, используемого для указанных целей. В остальных случаях суммы кредита определяются соглашением между уполномоченным органом и заинтересованной организацией.

Основания для получения инвестиционного налогового кредита должны быть документально подтверждены заинтересованной организацией.

Инвестиционный налоговый кредит предоставляется на основании заявления организации и оформляется договором установленной формы.

Форма договора об инвестиционном налоговом кредите устанавливается органом исполнительной власти, принимающим решение о предоставлении инвестиционного налогового кредита.

Решение о предоставлении организации такого кредита принимается уполномоченным органом в течение одного месяца со дня полу-

чения заявления. Наличие у организации одного или нескольких договоров об инвестиционном налоговом кредите не может служить препятствием для заключения с этой организацией другого договора об инвестиционном налоговом кредите по другим основаниям.

Договор об инвестиционном кредите должен предусматривать порядок уменьшения налоговых платежей, сумму кредита (с указанием налога, по которому организации предоставлен инвестиционный налоговый кредит), срок действия договора, начисляемые на сумму кредита проценты, порядок погашения суммы кредита и начисленных процентов, документы об имуществе, которое является предметом залога, либо поручительство, ответственность сторон.

Не допускается устанавливать проценты на сумму кредита по ставке ниже одной второй и выше трех четвертых ставки рефинансирования Центрального банка РФ.

Копия договора представляется организацией в налоговый орган по месту ее учета в пятидневный срок со дня заключения договора.

Законом субъекта РФ и нормативными правовыми актами, принятыми представительными органами местного самоуправления, по региональным и местным налогам соответственно могут быть установлены иные основания и условия предоставления инвестиционного налогового кредита, включая сроки действия кредита и ставки процентов на сумму кредита.

В НК РФ предусмотрены условия прекращения действия отсрочки, рассрочки, договора о налоговом кредите и инвестиционном налоговом кредите. Так, действие отсрочки и рассрочки прекращается по истечении срока действия соответствующего решения либо может быть прекращено по истечении такого срока в случаях, указанных в НК РФ.

Действие отсрочки и рассрочки прекращается досрочно в случае уплаты налогоплательщиком (плательщиком сбора) всей причитающейся суммы налога и сбора и соответствующих процентов до истечения установленного срока.

При нарушении заинтересованным лицом условий предоставления отсрочки, рассрочки действие отсрочки, рассрочки может быть досрочно прекращено по решению уполномоченного органа, принявшего решение о соответствующем изменении срока исполнения обязанности по уплате налога и сбора.

При досрочном прекращении действия отсрочки налогоплательщик (или иное обязанное лицо) должен в течение 30 дней после получения им соответствующего решения уплатить оставшуюся сумму за-

долженности, а также пени за каждый день, начиная со дня, следующего за днем получения такого решения, по день уплаты этой суммы включительно. При этом оставшаяся сумма задолженности определяется как разница между суммой задолженности, определенной в решении о предоставлении отсрочки (рассрочки), увеличенной на сумму процентов, исчисленную в соответствии с решением об отсрочке (рассрочке) за период действия отсрочки (рассрочки), и фактически уплаченными суммами и процентами.

Извещение об отмене решения об отсрочке или рассрочке направляется принявшим это решение уполномоченным органом налогоплательщику, плательщику сбора или иному обязанному лицу не позднее пяти рабочих дней со дня принятия решения.

Копия такого решения в те же сроки направляется в налоговый орган по месту учета этих лиц.

Решение уполномоченного органа о досрочном прекращении действия отсрочки, рассрочки может быть обжаловано налогоплательщиком или плательщиком сборов в суд в порядке, установленном законодательством РФ.

Действие договора о налоговом кредите или договора об инвестиционном налоговом кредите прекращается по истечении срока действия соответствующего договора либо может быть прекращено до истечения такого срока в случаях, предусмотренных НК РФ.

Действие налогового кредита или инвестиционного налогового кредита прекращается досрочно в случае уплаты налогоплательщиком или иным обязанным лицом всей причитающейся суммы налога и сбора и соответствующих процентов до истечения установленного срока.

Действие договора о налоговом кредите или договора об инвестиционном налоговом кредите может быть досрочно прекращено по соглашению сторон или по решению суда.

Если в течение срока действия договора об инвестиционном налоговом кредите заключившая его организация нарушит предусмотренные договором условия реализации либо, в случае передачи во владение, пользование или распоряжение другим лицам оборудования или иного имущества, приобретение которого явилось основанием предоставления инвестиционного налогового кредита, эта организация в течение 30 дней со дня расторжения договора об инвестиционном налоговом кредите обязана уплатить все неуплаченные ранее в соответствии с договором суммы налога. Кроме того, организация уплачивает соответствующие пени и проценты на неуплаченные суммы

налога, начисленные за каждый день действия договора об инвестиционном налоговом кредите исходя из ставки рефинансирования Центрального банка РФ, действовавшей на период от заключения до расторжения указанного договора.

**Исполнение налоговой обязанности должно быть осуществлено в надлежащем порядке и в надлежащей форме.** Уплата налога или сбора проводится разовой уплатой всей суммы налога (сбора) либо в ином порядке, предусмотренном НК РФ или другими актами законодательства о налогах и сборах. Конкретный порядок уплаты налога устанавливается применительно к каждому налогу или сбору. Порядок уплаты федеральных налогов устанавливается НК РФ. Порядок уплаты региональных и местных налогов и сборов устанавливается соответственно законами субъектов РФ и нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления в соответствии с НК РФ.

Налог может уплачиваться одновременно равными долями в установленные сроки либо предусматривается внесение аванса, который учитывается при уплате налога после окончания налогового периода. Уплата налогов и сборов производится в наличной или безналичной форме. При отсутствии кредитной организации налогоплательщик (плательщик сборов) или налоговый агент, являющиеся физическими лицами, могут уплачивать налоги через кассу сельского или поселкового органа местного самоуправления либо через подразделения Федерального агентства связи Министерства транспорта и связи Российской Федерации.

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

Неисполнение обязанности по уплате налога (сбора) является основанием для применения мер принудительного исполнения обязанности по уплате налога, предусмотренных НК РФ.

НК РФ подробно регулирует процедуру зачета или возврата суммы излишне уплаченного налога (сбора). Сумма излишне уплаченного налога подлежит зачету в счет предстоящих платежей налогоплательщика, налогового агента, плательщика сбора по этому или иным налогам, погашения недоимки либо возврату в порядке, предусмотренном НК РФ.

Зачет или возврат суммы излишне уплаченного налога производится, если иное не установлено НК РФ, налоговым органом по месту учета налогоплательщика, налогового агента, плательщика сбора без начисления процентов на эту сумму, если иное не установлено Налоговым кодексом. Таможенные органы обязаны в десятидневный срок сообщить в налоговый орган по месту учета налогоплательщика, налогового агента, плательщика сбора обо всех излишне уплаченных суммах налогов, которые были зачтены в счет предстоящих налогов или были возвращены таможенными органами.

Налоговый орган обязан сообщить налогоплательщику, налоговому агенту, плательщику сборов о каждом ставшем известным налоговому органу факте излишней уплаты налога и сумме излишне уплаченного налога не позднее одного месяца со дня обнаружения этого факта.

В случае обнаружения фактов, свидетельствующих о возможной излишней уплате налога, налоговый орган вправе направить налогоплательщику, налоговому агенту, плательщику сборов предложение о проведении совместной выверки уплаченных налогов (сборов). Результаты такой выверки оформляются актом, подписываемым налоговым органом и налогоплательщиком, налоговым агентом, плательщиком сбора.

Зачет суммы излишне уплаченного налога в счет предстоящих платежей осуществляется на основании письменного заявления налогоплательщика по решению налогового органа. Такое решение выносится в течение пяти дней после получения заявления при условии, что эта сумма направляется в тот же бюджет (внебюджетный фонд), в который была направлена излишне уплаченная сумма налога.

По заявлению налогоплательщика, налогового агента, плательщика сбора и по решению налогового органа сумма излишне уплаченного налога может быть направлена на исполнение обязанностей по уплате налогов или сборов, на уплату пеней, погашение недоимки, если эта сумма направляется в тот же бюджет (внебюджетный фонд), в который была направлена излишне уплаченная сумма налога. Налоговые органы вправе самостоятельно произвести зачет в случае, если имеется недоимка по другим налогам.

Налоговый орган обязан проинформировать налогоплательщика, налогового агента, плательщика сбора о вынесенном решении о зачете сумм излишне уплаченного налога не позднее двух недель со дня подачи заявления о зачете.

Сумма излишне уплаченного налога подлежит возврату по письменному заявлению налогоплательщика, налогового агента, платель-

щика сбора. В случае наличия недоимки по налогам и сборам или задолженности по пеням, начисленным тому же бюджету (внебюджетному фонду), возврат излишне уплаченной суммы производится только после зачета указанной суммы в счет погашения недоимки (задолженности).

Заявление о возврате суммы излишне уплаченного налога может быть подано в течение трех лет со дня уплаты указанной суммы.

Возврат суммы излишне уплаченного налога производится за счет средств бюджета (внебюджетного фонда), в который произошла переплата, в течение одного месяца со дня подачи заявления о возврате, если иное не установлено НК РФ.

При нарушении указанного срока на сумму излишне уплаченного налога, не возвращенную в установленный срок, начисляются проценты за каждый день нарушения срока возврата.

Процентная ставка принимается равной ставке рефинансирования Центрального банка РФ, действовавшей на день нарушения срока возврата. В случае если уплата налога производилась в иностранной валюте, проценты начисляются на сумму излишне уплаченного налога, пересчитанную по курсу Центрального банка РФ на день, когда произошла излишняя уплата налога.

Зачет или возврат излишне уплаченной суммы налога производится в валюте РФ. Если уплата налога производилась в иностранной валюте, суммы излишне уплаченного налога принимаются к зачету или подлежат возврату в валюте РФ по курсу Центрального банка РФ на день, когда произошла излишняя уплата налога.

Сумма излишне взысканного налога, сбора, пеней подлежит возврату налогоплательщику, налоговому агенту, плательщику сбора. В случае наличия недоимки по уплате налогов или сборов или задолженности по пеням, причитающимся тому же бюджету (внебюджетному фонду), возврат излишне взысканной суммы производится только после зачета в счет погашения недоимки (задолженности).

Налоговый орган, установив факт излишнего взыскания налога, обязан сообщить об этом налогоплательщику, плательщику сбора, налоговому агенту не позднее одного месяца со дня установления этого факта.

Решение о возврате суммы излишне взысканного налога (сбора) принимается налоговым органом на основании письменного заявления налогоплательщика, налогового агента, плательщика сбора, с которого взыскан этот налог, в течение двух недель со дня регистрации указанного заявления, а суд принимает решение о возврате в порядке искового судопроизводства.

Заявление о возврате суммы излишне взысканного налога в налоговый орган может быть подано в течение одного месяца со дня, когда стало известно о факте излишнего взыскания налога, а исковое заявление в суд — в течение трех лет, начиная со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о факте излишнего взыскания налога.

В случае признания факта излишнего взыскания налога орган, рассматривающий заявление, принимает решение о возврате излишне взысканных сумм налога, сбора, а также процентов, начисленных на данную сумму. Сумма излишне взысканного налога, сбора возвращается с начисленными на нее процентами за счет общих поступлений в бюджет (внебюджетный фонд), в который были зачислены эти суммы.

Проценты на указанную сумму начисляются со дня, следующего за днем взыскания, по день фактического возврата. Процентная ставка принимается равной действовавшей в эти дни ставке рефинансирования Центрального банка РФ.

Сумма излишне взысканного налога и начисленные на эту сумму проценты подлежат возврату налоговым органом не позднее одного месяца со дня принятия решения налоговым органом, а в случае вынесения судом решения о возврате излишне взысканных сумм — в течение одного месяца после вынесения такого решения.

Возврат суммы излишне взысканного налога, а также начисленных процентов производится в валюте РФ.

Правила о зачете, возврате излишне уплаченной или излишне взысканной суммы налога, сбора, пени применяются также в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ и при формировании государственных внебюджетных фондов.

Для исполнения обязанности имеет значение **момент** ее исполнения. До принятия Налогового кодекса он был определен постановлением Конституционного Суда РФ от 12 октября 1998 г.<sup>1</sup>: при уплате налога в безналичной форме обязанность по уплате налога исполняется в момент списания средств с банковского счета налогоплательщика. Согласно ст. 45 НК РФ данная обязанность считается исполненной с момента предъявления банку поручения о перечислении средств получателю налога при наличии на банковском счете плательщика остатка средств, достаточного для исполнения этого поручения. При уплате налога в наличной форме обязанность по уплате налога считается исполненной налогоплательщиком с момента вне-

сения денежной суммы в счет уплаты налога в банк или кассу органа местного самоуправления либо подразделения Федерального агентства связи Министерства транспорта и связи Российской Федерации.

Существуют и специальные правила определения момента исполнения обязанности уплаты налога. Они относятся к случаям зачета излишне уплаченных сумм налогов (ст. 78 НК РФ), принудительного взыскания налогов за счет средств налогоплательщика на его банковских счетах (ст. 46 НК РФ), принудительного взыскания налогов за счет имущества налогоплательщиков (ст. 47, 48 НК РФ) и других установленных налоговым законодательством случаях.

Местом исполнения обязанности уплаты налога всегда является место, в котором располагаются кредитная организация либо организация связи, принявшие указание своего клиента о перечислении денег в уплату налога, орган местного самоуправления, касса которого приняла деньги от физического лица. Специальное указание в налоговом законодательстве на место, в котором уплачивается налог, означает лишь тот орган, на счет которого зачисляется сумма налога. Например, налог на имущество физических лиц уплачивается на счет налогового органа в месте нахождения облагаемого имущества.

В науке финансового права выделяются различные подходы к вопросу о способах исполнения обязанности уплаты налога. Большинство ученых выделяют три основных способа:

- по декларации;
- по источнику дохода;
- кадастровый способ.

При первом способе налогоплательщик самостоятельно определяет налогооблагаемую базу, рассчитывает сумму налога, подлежащую перечислению в бюджет, и самостоятельно уплачивает налог. При этом налогоплательщик заполняет и подает в налоговый орган налоговую декларацию по установленной форме. Данный способ используется в отношении большинства налогов, которые уплачивают юридические лица.

Второй способ заключается в том, что определение налогооблагаемой базы, суммы налога и перечисление ее в бюджет осуществляется налоговым агентом за счет доходов налогоплательщика. Таким способом исполняется обязанность по уплате налога на доходы физических лиц, получающих доходы в форме заработной платы, платы по договорам гражданско-правового характера.

При использовании кадастрового способа исчисление суммы налога производится налоговым органом на основании имеющихся у

него сведений об объектах налогообложения — земельных участках, недвижимости, транспортных средств, находящихся в собственности налогоплательщика. Налоговый орган направляет налогоплательщику налоговое уведомление, на основании которого и производится уплата налога. Кадастровый способ используется при уплате налогов на имущество, переходящее в порядке наследования или дарения, транспортного налога и налога на имущество физических лиц.

#### § 4. Обеспечение исполнения налоговой обязанности

В статье 72 НК РФ закреплены основные способы обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов. Данная статья не носит исчерпывающего характера. В частности, в отношении налогов и сборов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ, могут применяться иные меры обеспечения в порядке и на условиях, установленных таможенным законодательством РФ.

НК РФ закрепляет как основные гражданско-правовые способы обеспечения исполнения обязательств (заклад, пени, поручительство), так и специфические способы обеспечения, характерные для властных отношений, какими являются налоговые отношения (приостановление операций по счетам в банке<sup>1</sup> и наложение ареста на имущество налогоплательщика) (см. схему 8).

Такие способы обеспечения, за исключением приостановления операций по счетам в банке и наложения ареста на имущество налогоплательщика, могут применяться также в отношении исполнения обязательств по уплате налогов и сборов в государственные внебюджетные фонды. При этом органы государственных внебюджетных фондов, осуществляющие контроль за уплатой этих налогов и сборов, пользуются правами и несут обязанности налоговых органов.

Залогом обеспечивается обязанность по уплате налогов и сборов в случае изменения срока исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов (при отсрочке, рассрочке, налоговом кредите или инвестиционном налоговом кредите). Отношения по **залог**у имущества в налоговых отношениях регламентируются нормами гражданского законодательства РФ, если иное не установлено законодательством о налогах и сборах.

<sup>1</sup> В данном и других случаях под понятием «банк» имеются в виду все кредитные организации, получившие соответствующую лицензию ЦБ РФ.



Залог имущества<sup>1</sup> оформляется договором между налоговым органом и залогодателем. Залогодателем может быть как сам налогоплательщик или плательщик сбора, так и третье лицо.

При неисполнении налогоплательщиком или плательщиком сбора обязанности по уплате причитающихся сумм налога или сбора и соответствующих пеней налоговый орган обеспечивает исполнение этой обязанности за счет стоимости заложенного имущества в порядке, установленном гражданским законодательством РФ.

Предметом залога может быть имущество, в отношении которого возможно установление залога по гражданскому законодательству РФ, если иное не предусмотрено НК РФ. В соответствии со ст. 336 ГК РФ предметом залога может быть всякое имущество, в том числе вещи и имущественные права (требования), за исключением имущества, изъятого из оборота, и требований, неразрывно связанных с личностью кредитора. Последующий залог, предусмотренный ст. 342 ГК РФ, в налоговых правоотношениях не применяется. Согласно

<sup>1</sup>Залог недвижимого имущества называется ипотекой (см. ст. 334 ГК РФ).

ст. 73 НК, предметом залога по договору между налоговым органом и залогодателем не может быть предмет залога по другому договору.

В соответствии со ст. 339 ГК РФ договор о залоге должен быть заключен в письменной форме, а договор об ипотеке подлежит нотариальному удостоверению и государственной регистрации. В договоре должны быть указаны предмет залога и его оценка, существо, размер и срок исполнения обязательства, обеспечиваемого залогом. В договоре о залоге должно содержаться указание на то, у какой из сторон находится заложенное имущество.

В соответствии с НК РФ при залоге имущество может оставаться у залогодателя либо передаваться за счет средств залогодателя налоговому органу (залогодержателю) с возложением на последнего обязанности по обеспечению сохранности заложенного имущества.

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

При неисполнении налогоплательщиком, 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.

В соответствии со ст. 349 ГК РФ требования залогодержателя (кредитора) удовлетворяются из стоимости заложенного недвижимого имущества по решению суда. За счет заложенного движимого имущества требования залогодержателя удовлетворяются по решению суда, если иное не предусмотрено соглашением залогодателя с залогодержателем. Однако на предмет залога, переданный залогодержателю, взыскание может быть обращено в порядке, установленном договором о залоге, если законом не установлен иной порядок.

Особый правовой режим установлен для залога недвижимости (ипотеку). В соответствии со ст. 334 ГК РФ залог земельных участков, предприятий, зданий, сооружений, квартир и другого недвижимого имущества (ипотека) регулируется законом об ипотеке. Федеральный закон «Об ипотеке (залоге недвижимости)» был принят 16 июля 1998 г.

В соответствии со ст. 334 ГК РФ залог земельных участков, предприятий, зданий, сооружений, квартир и другого недвижимого имущества регулируется законом об ипотеке. Общие правила о залоге, содержащиеся в ГК РФ, применяются к ипотеке в случаях, когда ГК или Федеральным законом «Об ипотеке (залоге недвижимости)» не предусмотрено иное.

Еще одним из гражданско-правовых способов обеспечения исполнения обязательств является **поручительство** (ст. 361—367 ГК РФ). Гражданское законодательство применяется к правоотношениям, возникающим при установлении поручительства в качестве меры по обеспечению исполнения обязанности по уплате налога или сбора, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах.

В соответствии со ст. 74 НК РФ в случае изменения сроков исполнения обязанности по уплате налогов обязанность по уплате налогов может быть обеспечена поручительством.

В силу поручительства поручитель обязывается перед налоговыми органами исполнить в полном объеме обязанность налогоплательщика по уплате налогов, если последний не уплатит в установленный срок причитающиеся суммы налога и соответствующие пени.

Поручительство оформляется в соответствии с гражданским законодательством РФ договором между налоговым органом и поручителем.

Согласно ст. 362 ГК РФ договор поручительства должен быть совершен в письменной форме. Несоблюдение письменной формы влечет недействительность договора поручительства.

При неисполнении налогоплательщиком налоговой обязанности по уплате налога и сбора, обеспеченных поручительством, поручитель и налогоплательщик несут солидарную ответственность. Поручитель отвечает перед кредитором в том же объеме, как и должник, включая уплату процентов и убытков кредитора, вызванных неисполнением или ненадлежащим исполнением обязательства должником.

Выступать поручителем вправе юридическое или физическое лицо. По одной обязанности по уплате налога допускается одновременное участие нескольких поручителей.

По исполнению поручителем своих обязанностей в соответствии с договором к нему переходит право требовать от налогоплательщика уплаченных им сумм, а также процентов по этим суммам и возмещения убытков, понесенных в связи с исполнением обязанности налогоплательщика.

Принудительное взыскание с поручителя налога и причитающихся пеней производится налоговым органом в судебном порядке.

Рассмотренные правила применяются также в отношении поручительства при уплате сборов.

**Пеней** признается установленная ст. 75 НК РФ денежная сумма, которую налогоплательщик, плательщик сборов или налоговый агент должны выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов или сборов, в том числе налогов или сборов, уплачиваемых в связи с пере-

мещением товаров через таможенную границу РФ, в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки.

Сумма соответствующих пеней уплачивается помимо причитающихся к уплате сумм налога или сбора и независимо от применения других мер обеспечения исполнения обязанности по уплате налога или сбора, а также мер ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах.

Пеня начисляется за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности по уплате налога или сбора, начиная со следующего за установленным законодательством о налогах и сборах дня уплаты налога или сбора.

Пеня за каждый день просрочки определяется в процентах от неуплаченной суммы налога или сбора.

Процентная ставка пени принимается равной одной трехсотой действующей в это время ставки рефинансирования Центрального банка РФ.

Во всех случаях сумма пеней не может превышать неуплаченной суммы налога.

Пени уплачиваются одновременно с уплатой сумм налога и сбора или после уплаты таких сумм в полном объеме.

Пени могут быть взысканы принудительно за счет денежных средств налогоплательщика на счетах в банке, а также за счет иного имущества налогоплательщика в установленном Налоговым кодексом РФ порядке.

Принудительное взыскание пеней с организаций производится в бесспорном порядке, а с физических лиц — в судебном порядке.

**Приостановление операций по счетам** налогоплательщика — организации, налогового агента — организации, плательщика сбора — организации или налогоплательщика — индивидуального предпринимателя.

Приостановление операций по счетам в банке применяется для обеспечения исполнения решения о взыскании налога или сбора. Приостановление операций по счетам налогоплательщика — организации в банке означает прекращение банком всех расходных операций по данному счету, если иное не предусмотрено НК РФ.

Гражданским законодательством установлена очередность списания денежных средств со счета в кредитной организации (ст. 855 ГК РФ). Поэтому указанный запрет на совершение расходных операций не распространяется на платежи, исполнение которых в соответствии с гражданским законодательством РФ предшествует исполнению обязанности по уплате налогов и сборов. Речь идет об удовлетворении тре-

бований по исполнительным документам о возмещении вреда, причиненного жизни и здоровью, о взыскании алиментов, выплате выходного пособия, а также оплате труда лицам, работающим по трудовому договору (контракту), выплате вознаграждений по авторскому договору.

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

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

Решение о приостановлении операций налогоплательщика-организации по его счетам в банке направляется налоговым органом банку с одновременным уведомлением налогоплательщика-организации и передается под расписку или иным способом, свидетельствующим о дате получения этого решения.

Решение налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика-организации в банке подлежит безусловному исполнению банком.

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

Приостановление операций по счетам налогоплательщика-организации отменяется решением налогового органа не позднее одного операционного дня, следующего за днем представления налоговому органу документов, подтверждающих выполнение указанным лицом решения о взыскании налога.

При наличии решения о приостановлении операций по счетам организации банк не вправе открывать этой организации новые счета. Банк не несет ответственность за убытки, понесенные налогоплательщиком-организацией в результате приостановления его операций в банке по решению налогового органа. Рассмотренные правила применяются также в отношении приостановления операций по счетам в банке налоговых агентов — организаций и плательщиков сборов — организаций. Исполнение решения о взыскании налога (сбора) может обеспечиваться не только приостановлением расходных операций по счетам в банке, но и **арестом имущества**. НК РФ содержит легальное определение ареста имущества (ст. 77).

Арестом имущества в качестве способа обеспечения исполнения решения о взыскании налога признается действие налогового или таможенного органа с санкции прокурора по ограничению права собственности налогоплательщика-организации в отношении его имущества. Арест имущества производится в случае неисполнения налогоплательщиком-организацией в установленные сроки обязанности по уплате налога и при наличии у налоговых или таможенных органов достаточных оснований полагать, что указанное лицо предпримет меры, чтобы скрыться либо скрыть свое имущество.

Арест имущества может быть полным или частичным. Полным арестом имущества признается такое ограничение прав налогоплательщика-организации в отношении его имущества, при котором он не вправе распоряжаться арестованным имуществом, а владение и пользование этим имуществом осуществляются с разрешения и под контролем налогового или таможенного органа.

Частичным арестом признается такое ограничение прав налогоплательщика-организации в отношении его имущества, при котором владение, пользование и распоряжение этим имуществом осуществляются с разрешения и под контролем налогового или таможенного органа.

Решение о наложении ареста на имущество налогоплательщика, налогового агента и плательщика сбора принимается руководителем (его заместителем) налогового или таможенного органа в форме соответствующего постановления. Арест может быть наложен на все имущество налогоплательщика, налогового агента, плательщика сбора — организации, а у налогоплательщика, налогового агента, плательщика сбора — физического лица — за исключением имущества, на которое не может быть в соответствии с федеральными законами обращено взыскание. Аресту подлежит только то имущество, которое необходимо и достаточно для исполнения обязанности по уплате налогов (сборов).

Арест имущества налогоплательщика производится с участием понятых. Орган, производящий арест имущества, не вправе отказать налогоплательщику (его законному и (или) уполномоченному представителю) присутствовать при аресте имущества. Лицам, участвующим в производстве ареста имущества в качестве понятых, специалистов, а также налогоплательщику (его представителю) разъясняются их права и обязанности.

Проведение ареста имущества в ночное время не допускается, за исключением случаев, не терпящих отлагательства.

Перед арестом имущества должностные лица, производящие арест, обязаны предъявить налогоплательщику (его представителю) решение о наложении ареста, санкцию прокурора и документы, удостоверяющие их полномочия. При производстве ареста составляется протокол об аресте имущества. В этом протоколе либо в прилагаемой к нему описи перечисляется и описывается имущество, подлежащее аресту, с точным указанием наименования, количества и индивидуальных признаков предметов, а при возможности — их стоимости.

Все предметы, подлежащие аресту, предъявляются понятым и налогоплательщику-организации (его представителю). Руководитель (его заместитель) налогового или таможенного органа, вынесший постановление о наложении ареста на имущество, определяет место, где должно находиться имущество, на которое наложен арест.

Рассмотренные положения применяются также в отношении ареста имущества налогового агента — организации и плательщика сбора — организации.

Отчуждение (за исключением производимого под контролем либо с разрешения налогового или таможенного органа, применившего арест), растрата или сокрытие имущества, на которое наложен арест, не допускаются. Несоблюдение установленного порядка владения, пользования и распоряжения имуществом, на которое наложен арест, является основанием для привлечения виновных лиц к ответственности, предусмотренной ст. 125 НК РФ (взыскание штрафа в размере 10 тыс. руб.). Решение об аресте имущества отменяется уполномоченным должностным лицом налогового или таможенного органа при прекращении обязанности по уплате налога.

Решение об аресте имущества действует с момента наложения ареста до отмены этого решения уполномоченным должностным лицом органа налоговой службы или таможенного органа, вынесшим такое решение, либо до отмены указанного решения вышестоящим налоговым или таможенным органом или судом.

## ГЛАВА 5. НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ

### § 1. Контроль в налоговой сфере: понятие и виды

Финансовый контроль как вид государственного контроля направлен на проверку расходования государственных средств, своевременности и полноты мобилизации государственных ресурсов, законности расходов и доходов всех звеньев финансовой системы, соблюдения правил учета и отчетности. В зависимости от органов, его осуществляющих, он подразделяется на государственный, внутрихозяйственный и аудит. Государственный финансовый контроль, в свою очередь, делится на общегосударственный и ведомственный. Следовательно, **налоговый контроль** относится к общегосударственному финансовому контролю и может быть определен как **регламентированная нормами налогового права деятельность компетентных органов, обеспечивающих соблюдение налогового законодательства и правильность исчисления, полноту и своевременность внесения налогов и сборов в бюджет или внебюджетный фонд в предусмотренных законодательством формах.**

Правовую основу налогового контроля составляют: Конституция РФ, гл. 14 НК РФ, Закон РФ от 21 марта 1991 г. «О налоговых органах Российской Федерации», Указ Президента РФ от 31 декабря 1991 г. «О государственной налоговой службе Российской Федерации», а также приказы, письма Министерства РФ по налогам и сборам, например, приказ МНС России от 31 марта 1999 г., которым утверждена Инструкция «О порядке составления акта выездной налоговой проверки и вынесения решения по результатам рассмотрения ее материалов».

Анализ законодательства о налогах и сборах позволяет классифицировать налоговый контроль на следующие виды.

В зависимости от сроков его проведения различают оперативный и периодический контроль, в зависимости от источников налоговый контроль подразделяется на документальный и фактический.

**Оперативный контроль** представляет собой проверку, осуществляемую в течение отчетного периода после завершения контролируемой операции.

**Периодический контроль** представляет собой проверку за определенный отчетный период.

**Документальный контроль** — это проверка данных, содержащихся в финансовых документах.

**Фактический контроль** — это проверка, проводимая путем осмотра, обмера, обследования материальных ценностей.

## § 2. Формы налогового контроля

Налоговый контроль осуществляется в различных **формах**, основные из которых названы в НК РФ. К ним относятся: налоговая проверка, получение объяснений налогоплательщиков, налоговых органов и плательщиков сбора, проверка данных учета и отчетности, осмотр помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), и другие формы.

Основной формой налогового контроля названа **налоговая проверка**.

Налоговые органы могут проводить налоговые проверки двух видов: камеральные проверки в отношении всех налогоплательщиков и выездные проверки в отношении организаций и индивидуальных предпринимателей.

В НК РФ сформулирован ряд требований к назначению и проведению налоговой проверки. Так, налоговой проверкой могут быть охвачены не более чем три календарных года деятельности налогоплательщика, предшествовавших году проведения проверки.

Назначение встречной проверки возможно, если при проведении камеральной или выездной проверок у налоговых органов возникает необходимость получения информации о деятельности налогоплательщика, связанной с иными лицами. При этом налоговыми органами могут быть истребованы у этих лиц документы, относящиеся к деятельности проверяемого налогоплательщика.

В целях защиты прав налогоплательщика НК РФ предусмотрен запрет на проведение повторных выездных налоговых проверок по одним и тем же налогам, подлежащим уплате или уплаченным налогоплательщиком за уже проверенный налоговый период. Исключения составляют случаи, когда такая проверка проводится в связи с реорганизацией или ликвидацией организации-налогоплательщика или вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку.

Повторная выездная налоговая проверка в порядке контроля за деятельностью налогового органа проводится вышестоящим налогово-

вым органом на основании мотивированного постановления этого органа.

В соответствии со ст. 87 НК РФ налоговые органы проводят проверку налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов. Следовательно, закон ограничивает круг проверяемых лиц теми организациями и физическими лицами, на которые возложены обязанности по уплате, удержанию и перечислению в бюджет налогов.

Налоговые органы вправе проводить проверки на всех предприятиях, в учреждениях и организациях независимо от форм собственности и организационно-правовой формы.

Проверке подвергаются только документы, связанные с налогообложением. Вместе с тем необходимо иметь в виду, что к подобному роду документов могут быть отнесены и учредительные документы, договоры, банковская документация и т.п., поскольку исчисление налога непосредственно связано с хозяйственной деятельностью субъектов, заключаемыми гражданско-правовыми договорами, что и позволяет названные документы отнести к подлежащим налоговой проверке.

Рассмотрим отдельные виды налоговых проверок.

**Камеральная налоговая проверка** проводится по месту нахождения налогового органа на основании изучения, анализа налоговых деклараций, документов, представленных налогоплательщиком и служащих основанием для исчисления и уплаты налога.

Камеральная проверка проводится должностными лицами налогового органа в течение трех месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации и необходимых для исчисления и уплаты налогов документов, если законодательством не предусмотрены иные сроки.

Налоговые органы вправе истребовать дополнительные документы, сведения, получить объяснения, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты налогов.

В случае выявления каких-либо ошибок в заполнении документов об этом сообщается налогоплательщику с требованием внести соответствующие исправления в установленный срок.

Если налогоплательщику необходимо будет произвести доплату по налогам, налоговый орган направляет требование об уплате соответствующей суммы налога и пени.

**Выездная налоговая проверка** проводится на основании решения руководителя налогового органа или его заместителя.

Общие правила назначения, проведения и оформления результатов налоговой проверки установлены НК РФ, приказом МНС России от 8 октября 1999 г. (с изм. и доп. от 7 февраля 2000 г.) «Об утверждении Порядка назначения выездных налоговых проверок», Инструкцией МНС России от 10 апреля 2000 г. «О порядке составления акта выездной налоговой проверки и вынесения решения по результатам рассмотрения ее материалов», Положением о порядке проведения инвентаризации имущества налогоплательщиков при налоговой проверке, утвержденным приказом Минфина России и МНС России от 10 марта 1999 г.

Она должна проводиться не чаще одного раза в год и не может продолжаться более двух месяцев. В ряде случаев вышестоящий налоговый орган может увеличить продолжительность выездной проверки до трех месяцев.

Одновременно с выездной проверкой может проводиться инвентаризация имущества налогоплательщика, а также осмотр (обследование) производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения доходов, либо связанных с содержанием объектов налогообложения.

Если у сотрудников налоговых органов есть основания полагать, что документы, свидетельствующие о налоговом правонарушении, могут быть уничтожены, скрыты или изменены, проводится изъятие этих документов.

В акте об изъятии документов должна быть обоснована необходимость изъятия и приведен перечень изымаемых документов. Налогоплательщик имеет право отразить в акте свои замечания. Изъятые документы должны быть пронумерованы, скреплены печатью или подписью налогоплательщика. Если последний отказывается подписать или скрепить печатью акт, об этом делается соответствующая отметка. Копия акта об изъятии документов передается налогоплательщику.

В процессе проведения налоговой проверки в качестве свидетеля для дачи показаний может быть вызвано любое физическое лицо, которому могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля, заносимые в протокол. В свою очередь, физическое лицо может отказаться от дачи показаний только по основаниям, предусмотренным российским законодательством.

В основном показания свидетеля могут быть получены в налоговом органе и, как исключение, — по месту пребывания свидетеля,

если он вследствие болезни, Старости, инвалидности не в состоянии явиться в налоговый орган, а по усмотрению должностного лица налогового органа — и в других случаях.

Свидетелю должны быть разъяснены его права и обязанности, он предупреждается об ответственности за отказ или уклонение от дачи показаний либо за дачу заведомо ложных показаний, о чем делается отметка в протоколе, которая удостоверяется подписью свидетеля.

В процессе проведения выездной налоговой проверки должностные лица налогового органа вправе проводить **осмотр территорий и помещений налогоплательщика, а также документов и предметов**, о чем составляется протокол. Осмотр производится в присутствии понятых. При осмотре вправе участвовать заинтересованное лицо (налогоплательщик) или его представитель, а также специалисты. Может производиться также фото- и киносъемка, видеозапись, снимаются копии и т.д.

В процессе проведения налоговой проверки должностные лица налогового органа вправе **истребовать у проверяемого налогоплательщика необходимые для проверки документы**. Этому соответствует обязанность проверяемого лица направить или выдать налоговому органу истребуемые документы в пятидневный срок. Неисполнение данной обязанности квалифицируется как налоговое правонарушение (ст. 127 НК РФ). В случае такого отказа должностное лицо налогового органа производит выемку необходимых документов.

**Выемка документов** производится только на основании мотивированного постановления должностного лица налогового органа, осуществляющего выездную налоговую проверку. Названное постановление должно быть утверждено руководителем (или заместителем) данного органа.

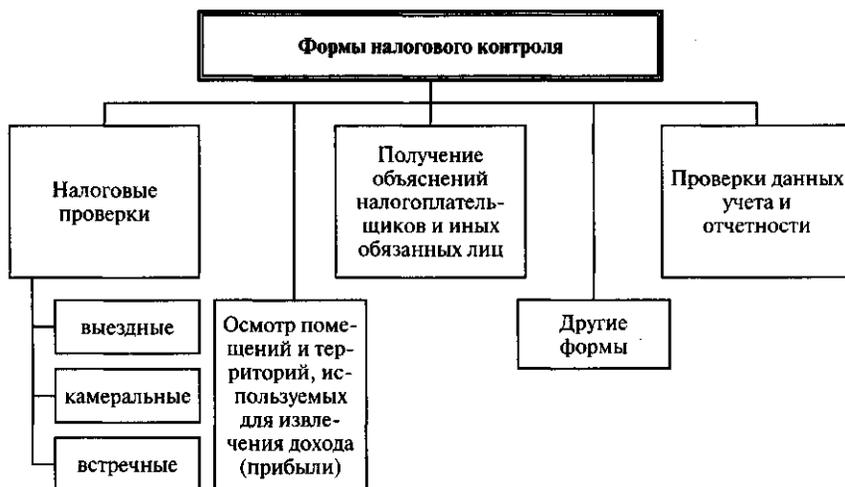
Выемка производится в присутствии понятых и заинтересованных лиц в любое время, за исключением ночного.

До начала выемки должностное лицо предлагает добровольно выдать необходимые документы и предметы и только в случае получения отказа, предварительно разъяснив присутствующим лицам их права и обязанности, производит выемку принудительно. В протоколе выемки перечисляются и описываются изъятые документы. Копия протокола передается под расписку или высылается лицам, у которых произведена выемка. Зачастую оказывается недостаточным осуществить выемку копий документов налогоплательщиков: если у налоговых органов есть основания полагать, что подлинники могут быть уничтожены, сокрыты, исправлены или заменены, должностные лица

налогового органа вправе изъять подлинные документы, изготовив предварительно с них копии и передав их проверяемому лицу в пятидневный срок.

Формы налогового контроля представлены на схеме (см. схему 9).

Схема 9



В необходимых случаях в целях проведения квалифицированной выездной налоговой проверки назначается **экспертиза** с привлечением на договорной основе эксперта — специалиста в сфере науки, техники, искусства.

Назначение экспертизы оформляется вынесением постановления должностного лица налогового органа, осуществляющего проверку. Эксперт для ответа на вопросы, содержащиеся в постановлении, вправе знакомиться с материалами проверки, заявлять ходатайства о предоставлении ему дополнительных материалов. Эксперт имеет право отказаться от дачи заключения, если для ответа на поставленные ему вопросы сочтет недостаточными представленные ему документы.

Должностное лицо налогового органа обязано ознакомить заинтересованное проверяемое лицо с постановлением о назначении экспертизы и разъяснить его права, которые заключаются в следующем: 1) заявить отвод эксперту; 2) просить о назначении эксперта из числа указанных им лиц; 3) представить дополнительные вопросы для полу-

чения по ним заключения эксперта; 4) присутствовать с разрешения должностного лица налогового органа при производстве экспертизы и давать объяснения эксперту; 5) знакомиться с заключением эксперта.

По окончании экспертизы эксперт дает заключение в письменной форме от своего имени. Заключение предъявляется проверяемому лицу, которое имеет право дать свои объяснения и заявить возражения, а также просить о постановке дополнительных вопросов эксперту и о назначении дополнительной или повторной экспертизы. Дополнительная экспертиза назначается в случае недостаточной ясности или полноты заключения и поручается тому же или другому эксперту. Повторная экспертиза назначается в случае необоснованности заключения эксперта или сомнений в его правильности и поручается другому эксперту.

В тех случаях, когда для проведения законной налоговой проверки необходим перевод с иностранного языка, приглашается **переводчик**. Переводчиком не может являться заинтересованное лицо. Он предупреждается об ответственности за отказ или уклонение от выполнения своих обязанностей либо заведомо ложный перевод, о чем делается отметка в протоколе.

В ряде случаев при проведении налоговых проверок законодатель предусматривает обязательное **участие понятых**, которых должно быть не менее двух и которые не заинтересованы в исходе дела. Не допускается приглашение в качестве понятых должностных лиц налогового органа.

Понятые обязаны удостоверить в протоколе действия, проводившиеся в их присутствии, а также вправе делать по поводу этих действий замечания, которые должны быть отражены в протоколе.

Свидетелям, переводчикам, специалистам, экспертам и понятым возмещаются понесенные ими в связи с явкой в налоговый орган расходы на проезд, наем жилого помещения и выплачиваютсяточные.

Переводчики, специалисты и эксперты помимо названного получают вознаграждение за работу, выполненную ими по поручению налогового органа, если эта работа не является их обязанностью.

Свидетелям за время их отсутствия на работе сохраняется заработная плата по основному месту работы.

В целях соблюдения законности и охраны прав налогоплательщиков в процессе осуществления налогового контроля в обязательном порядке в предусмотренных законом случаях составляется соответст-

вующий документ, имеющий важное юридическое значение — протокол.

В протоколе обязательно должно быть указано следующее: 1) его наименование; 2) место и дата производства конкретного действия; 3) время начала и окончания действия; 4) должность, фамилия, имя, отчество лица, составившего протокол; 5) фамилия, имя, отчество каждого лица, участвовавшего в действии или присутствовавшего при его проведении, а в необходимых случаях — его адрес, гражданство, сведения о том, владеет ли он русским языком; 6) содержание действия, последовательность его проведения; 7) выявленные при производстве действия существенные для дела факты и обстоятельства.

С протоколом знакомятся все лица, принимавшие участие в производстве действий. Если у них есть замечания, они вносятся в протокол или приобщаются к делу.

Протокол подписывается составившим его должностным лицом, а также всеми лицами, участвовавшими в производстве действий или присутствовавшими при его проведении.

НК РФ закрепил правила оформления результатов выездной налоговой проверки.

После окончания налоговой проверки проверяющим составляется **справка** о ее проведении, в которой указывается предмет проверки и сроки ее проведения.

По результатам выездной налоговой проверки не позднее двух месяцев после составления справки уполномоченными должностными лицами налогового органа должен быть составлен **акт налоговой проверки**, подписываемый должностными лицами налогового органа, проводившими проверку, а также проверяемыми лицами или руководителями проверяемой организации. В случае отказа проверяемых лиц подписать акт в нем делается соответствующая запись. Если те же лица уклоняются от получения акта проверки, должностные лица налогового органа составляют об этом соответствующий акт, дата составления которого и считается датой вручения акта налоговой проверки.

Процессуально важной является дата вручения акта проверки проверяемому лицу. В случае направления акта по почте, в отличие от вручения под расписку, датой вручения акта считается шестой день, начиная с даты его отправки.

Форма акта проверки и требования, предъявляемые к его содержанию, в настоящее время установлены Министерством Российской

Федерации по налогам и сборам. Так, в акте проверки должны быть указаны документально подтвержденные факты налоговых правонарушений, выявленные в результате проверки, выводы и предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений и применению санкций за нарушение законодательства о налогах и сборах. Если налогоплательщик не согласен с фактами, указанными в акте проверки, а также с выводами или предложениями, ему предоставлено право в двухнедельный срок со дня получения акта представить в соответствующий налоговый орган письменное объяснение мотивов отказа подписать акт или возражения по нему, приложив дополнительные документы (копии), подтверждающие его позицию.

Руководитель налогового органа или его заместитель должны рассмотреть акт налоговой проверки, но только по истечении ранее указанного срока (две недели со дня получения акта налогоплательщиком), но не более 14 дней. Если представлены возражения на акт проверки, они изучаются руководителем налогового органа. Рассмотрение материалов проверки и возражений осуществляется в присутствии проверяемых лиц, о чем они извещаются. Если названные лица не явились в налоговый орган, рассмотрение проводится в их отсутствие.

Если по окончании проверки акт не был составлен, это расценивается как отсутствие выявленных в ходе проверки налоговых правонарушений.

После рассмотрения материалов налоговой проверки руководитель налогового органа должен вынести решение в форме постановления, в котором содержатся следующие выводы: 1) о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения; 2) об отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения; 3) о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля.

Копия решения о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности и требования об уплате недоимки по налогу, пени, сумм налоговых санкций, а также об устранении выявленных нарушений вручаются налогоплательщику под расписку или иным способом, подтверждающим дату получения. Если дату невозможно уточнить, решение считается полученным по истечении шести дней после его отправки заказным письмом. Несоблюдение названных требований должностным лицом может являться основанием для отмены решения вышестоящим налоговым органом.

В случае выявления налогового правонарушения, за которое налогоплательщик подлежит привлечению в административной ответственности, должностное лицо налогового органа, проводившее проверку, составляет протокол об административном правонарушении. Привлечение к административной ответственности осуществляется соответствии с административным законодательством.

В процессе проведения налогового контроля налоговые органы, их должностные лица становятся носителями различной конфиденциальной информации относительно проверяемых лиц, которая не подлежит разглашению. В ст. 102 НК РФ впервые сформулировано понятие налоговой тайны и раскрывается ее содержание.

Законодатель относит к налоговой тайне любые сведения о налогоплательщике, полученные в ходе проверки. Исключение составляет информация, которая была самостоятельно разглашена налогоплательщиком или с его согласия; сведения об идентификационном номере налогоплательщика, о налоговых нарушениях и ответственности за них, а также сведения, представляемые налоговым (таможенным) или правоохранительным органам других государств согласно международным договорам.

**Под разглашением налоговой тайны** понимается, в частности, использование или передача другому лицу производственной или коммерческой тайны налогоплательщика, ставшей известной должностному лицу налогового, таможенного органа, органа государственного внебюджетного фонда, органа внутренних дел, привлеченному к налоговой проверке специалисту или эксперту.

Сведения, которые относятся к налоговой тайне, должны иметь особый режим хранения и доступа.

Доступ к сведениям, составляющим налоговую тайну, имеют должностные лица, определяемые соответственно федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области внутренних дел, федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области таможенного дела.

За разглашение названных сведений должностные лица налогового органа несут различные виды ответственности (например, дисциплинарную, имущественную).

На налоговые органы и их должностных лиц также возлагается обязанность сохранения в тайне сведений, относящихся к коммерческой тайне, банковской тайне, аудиторской тайне.

Непременным условием осуществления налогового контроля является обязанность налогоплательщика представлять налоговую декларацию в случаях, предусмотренных **НК РФ**.

**Налоговая декларация** представляет собой письменное заявление налогоплательщика о получениях доходах и произведенных расходах, источниках доходов, налоговых льготах и исчисленной сумме налога и (или) другие данные, связанные с исчислением и уплатой налога (см. ст. 80 НК РФ).

В соответствии со ст. 229 НК РФ налоговая декларация представляется не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом. Налоговую декларацию **обязаны представлять** следующие категории налогоплательщиков:

физические лица, зарегистрированные в установленном действующим законодательстве порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица;

частные нотариусы и другие лица, занимающиеся в установленном действующим законодательством порядке частной практикой;

физические лица, получившие вознаграждение от физических лиц, не являющихся налоговыми агентами, на основе заключенных договоров гражданско-правового характера, включая договоры найма или договоры аренды любого имущества, а также получившие доход от продажи имущества, принадлежащего этим лицам на праве собственности;

физические лица — налоговые резиденты Российской Федерации, получающие доходы от источников, находящихся за пределами Российской Федерации;

физические лица, получающие другие доходы, при получении которых не был удержан налог налоговыми агентами.

Лица, на которых не возложена обязанность представлять налоговую декларацию, вправе представить такую декларацию в налоговый орган по месту жительства.

Законодательством предусмотрен особый порядок представления декларации государственными служащими.

Указом Президента Российской Федерации от 15 мая 1997 г. «О представлении лицами, замещающими государственные должности Российской Федерации, и лицами, замещающими государственные должности государственной службы и должности в органах местного самоуправления, сведений о доходах и имуществе» с изменениями от 4 марта 1998 г., названные категории граждан обязаны представлять декларацию о доходах, ценных бумагах, о являющемся

объектом налогообложения имуществе, принадлежащем им на праве собственности, при назначении на соответствующую должность, а впоследствии ежегодно. Это требование не распространяется на военнослужащих и на судей федеральных судов.

Налоговую декларацию необходимо представлять в налоговый орган по месту учета налогоплательщика на бланке установленной формы. В то же время законодатель предусмотрел возможность представления декларации на дискете или ином носителе, допускающем компьютерную обработку, в случаях, установленных НК.

Налоговые декларации должны быть представлены по форме, установленной Министерством финансов РФ.

Инструкции по заполнению налоговых деклараций по всем видам налогов также издаются Министерством финансов Российской Федерации.

Налоговая декларация может быть представлена налогоплательщиком лично в налоговый орган или направлена по почте путем отправки заказного письма с описью вложения. В последнем случае днем ее представления будет считаться дата отправки названного заказного письма.

В налоговой декларации обязательно указывается единый по всем налогам идентификационный номер налогоплательщика.

В случае обнаружения налогоплательщиком неточностей в поданной им декларации, касающихся неполного отражения сведений о полученных доходах, что привело к их занижению, в нее должны быть внесены изменения и дополнения.

Если названные изменения внесены до истечения срока подачи налоговой декларации, они считаются поданными в день ее представления в налоговый орган. В этом случае налогоплательщик освобождается от ответственности. Налогоплательщик также освобождается от ответственности, если дополнения внесены после этого срока, но до истечения срока уплаты налога. Названные заявления должны быть сделаны до момента вручения акта налоговой проверки, выявившей названные обстоятельства.

Налогоплательщик освобождается от ответственности и в том случае, если дополнения и изменения внесены после истечения всех ранее перечисленных сроков, но до момента вручения ему акта налоговой проверки, выявившей заниженный доход, и если недостающая сумма налога и пени уже уплачена.

### § 3. Учет налогоплательщиков

Для действенного осуществления налогового контроля введена обязательная для налогоплательщиков постанoвка на учет в налоговых органах по месту нахождения организации, месту нахождения ее филиалов и представительств, месту жительства физического лица, а также по месту нахождения принадлежащего налогоплательщикам недвижимого имущества и транспортных средств, подлежащих налогообложению. Если в состав организации входят филиалы, представительства или у нее на праве собственности имеется недвижимое имущество, подлежащее налогообложению, организация должна встать на учет в налоговом органе не только по месту своего нахождения, но и по месту нахождения каждого филиала и (или) представительства и месту нахождения имущества и транспортных средств.

Основы правового регулирования постанoвки на налоговый учет определены в ст. 83—86 НК РФ и в постановлении Правительства РФ от 10 марта 1999 г. «О порядке ведения единого государственного реестра налогоплательщиков».

Постанoвка на учет организаций или индивидуальных предпринимателей не зависит от того, имеются ли у налогоплательщиков подлежащие налогообложению доходы.

При постанoвке на учет налогоплательщику присваивается идентификационный номер (ИНН) и его вносят в Единый государственный реестр налогоплательщиков. Порядок и условия присвоения ИНН утверждены приказом Государственной налоговой службы России от 27 ноября 1998 г., в соответствии с которым присваиваемый ИНН является единым на территории всей страны при уплате всех видов налогов и сборов. Этот номер указывается на всех отчетных документах, декларациях, которые представляются налогоплательщиком налоговому органу.

Заявление о постанoвке на учет организации или индивидуально-го предпринимателя подается в соответствующие налоговые органы в течение 10 дней со дня их государственной регистрации, а при осуществлении деятельности в нашей стране через филиал или представительство — в течение 10 дней со дня их создания. В свою очередь органы, осуществляющие регистрацию названных лиц, обязаны в течение 10 дней сообщать в налоговый орган по месту своего нахождения о регистрации (перерегистрации), ликвидации (реорганизации) организации или выдаче индивидуальным предпринимателям свидетельства о регистрации, его изъятии либо истечении срока действия.

Органы, осуществляющие регистрацию физических лиц по месту жительства либо регистрацию рождения или смерти, также обязаны сообщать налоговому органу об этих фактах в течение 10 дней после соответствующей регистрации.

Если в собственности организации находится недвижимое имущество или транспортное средство, подлежащее налогообложению, заявление о постановке на учет подается по месту нахождения названных объектов в течение 30 дней со дня их регистрации.

Законодательством установлен несколько иной порядок постановки на учет физического лица по месту нахождения принадлежащего ему недвижимого имущества, подлежащего налогообложению. Так, постановка на учет осуществляется на основании информации, предоставляемой органами, осуществляющими учет и (или) регистрацию недвижимого имущества, транспортных средств не позднее 10 дней после регистрации этого имущества.

Особые требования в организации постановки на учет в налоговом органе предъявляются к нотариусам и иным органам, уполномоченным совершать нотариальные действия, заключающиеся в обязанности сообщать о нотариальном удостоверении права на наследство и дарение имущества, подлежащего налогообложению, не позднее пяти дней.

**Местом нахождения недвижимого имущества** (за исключением транспортных средств) считается место его фактического нахождения.

Для таких транспортных средств, как морское, речное и воздушное, это место нахождения (жительства) их собственника.

Местом нахождения иных транспортных средств считается место приписки, государственной регистрации, а в случае отсутствия таких — место нахождения (жительства) собственника.

#### ***Обязанности банков, связанные с учетом налогоплательщика***

На банки возложена обязанность открывать счет организациям, индивидуальным предпринимателям, частным нотариусам, частным детективам, частным охранникам только при предъявлении свидетельства о постановке на учет в налоговом органе.

Банк также обязан сообщить в течение пяти дней об открытии или закрытии счета названным лицам в налоговый орган по месту их учета.

***Обязанности налогового органа по учету налогоплательщиков***

Основываясь на имеющихся данных и сведениях о регистрации юридических лиц, недвижимого имущества и сделок с ним, налоговые органы должны самостоятельно, не дожидаясь подачи заявления налогоплательщиком, принимать меры к постановке их на учет.

Как отмечалось ранее, налоговые органы ведут Единый государственный реестр налогоплательщиков, который представляет собой систему государственных баз данных учета налогоплательщиков. Базы данных ведутся налоговыми органами на основе поступающей к ним информации и документов.

В Реестре содержатся перечни налогоплательщиков, налоговых агентов. Информация о них поступает в налоговые органы от регистрирующих организаций, нотариальных органов, других органов и организаций.

## **ГЛАВА 6. ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА НАРУШЕНИЕ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА**

### **§ 1. Понятие и виды ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах**

Функционирование налоговой системы обеспечивается мерами юридической ответственности. Российское законодательство предусматривает меры административной, уголовной, дисциплинарной, материальной, а также финансовой, в том числе налоговой, ответственности за совершение различных видов нарушений законодательства о налогах и сборах.

Налоговая ответственность, наступающая в результате совершения налогового правонарушения, обладает рядом признаков, характерных для любого из видов юридической ответственности: она является средством охраны правопорядка; состоит в применении мер государственного принуждения; наступает за нарушение правовых норм; наступление ее регулируется нормами права; является следствием виновного деяния; заключается в применении санкций и связана с отрицательными последствиями материального или морального характера, которые нарушитель должен претерпеть; реализуется в соответствующих процессуальных формах.

Вместе с тем налоговая ответственность характеризуется и рядом специфических черт, которые можно свести к следующему: основанием налоговой ответственности является налоговое правонарушение; наступление ответственности урегулировано нормами налогового права; ответственность состоит в применении к нарушителю специальных финансовых санкций (штрафы, пеня); особый порядок привлечения к ответственности предусмотрен Налоговым кодексом Российской Федерации; субъектами данной ответственности являются налогоплательщики и иные обязанные лица; к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах привлекаются налоговые, таможенные органы, их должностные лица.

***Виды юридической ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах***

**В** соответствии с законодательством о налогах и сборах должностные лица и граждане, виновные в нарушении законодательства о налогах и сборах, привлекаются в установленном порядке помимо налоговой к административной, уголовной, дисциплинарной и материальной ответственности.

***Уголовная ответственность за налоговые преступления***

Впервые уголовная ответственность за нарушения налогового законодательства была введена в 1992 г., когда в УК РСФСР были включены статьи (162<sup>2</sup> и 162<sup>3</sup>). В настоящее время Уголовный кодекс Российской Федерации содержит несколько статей, предусматривающих уголовную ответственность за такого рода деяния:

ст. 194 «Уклонение от уплаты таможенных платежей, взимаемых с организации или физического лица»;

ст. 198 «Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица»;

ст. 199 «Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации»;

ст. 199<sup>1</sup> «Неисполнение обязанностей налогового агента»;

ст. 199<sup>2</sup> «Соккрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов».

Ряд других статей УК РФ (например, ст. 171, 172, 173, 174 и др.) в опосредованной форме также связаны с нарушениями налогового законодательства.

Уголовная ответственность, в том числе и за нарушения налогового законодательства, характеризуется следующими специфическими чертами:

она применяется за наиболее опасные общественные деяния — преступления;

предусмотрена только нормами уголовного закона — УК РФ;

субъектами уголовной ответственности являются только граждане;

уголовная ответственность осуществляется только в судебном порядке.

Рассмотрим подробнее составы налоговых преступлений.

***Уклонение от уплаты таможенных платежей, взимаемых  
с организации или физического лица в крупном размере  
(ст. 194 УК РФ)***

Квалифицирующими признаками являются деяния, совершенные группой лиц по предварительному сговору и в особо крупном размере. Преступление признается совершенным, если сумма неуплаченных таможенных платежей превышает 500 тыс. руб., а в особо крупном — 1 млн 500 тыс. руб.

***Уклонение физического лица от уплаты налога или страхового взноса  
в государственные внебюджетные фонды  
(198 УК РФ)***

Объектом преступного посягательства являются общественные отношения, складывающиеся в сфере экономики, в процессе уплаты налогов физическими лицами.

Объективная сторона выражается в уклонении от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица путем непредставления налоговой декларации или иных документов, подача которых является обязательной по законодательству, либо путем включения в налоговую декларацию или иные документы заведомо ложных сведений.

Критерием отграничения данного преступления от аналогичного по характеру правонарушения, за которое предусмотрена административная ответственность, является его крупный размер. Таким размером признается сумма налогов и (или) сборов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 100 тыс. руб., при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 10 процентов подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая 300 тыс. руб.

Субъектом данного преступления может быть только физическое лицо (гражданин, иностранный гражданин, лицо без гражданства) — налогоплательщик, обязанный подавать декларацию о доходах.

Субъективная сторона характеризуется прямым умыслом.

Срок давности по данному преступлению равен двум годам.

Часть 2 ст. 198 УК РФ содержит такой квалифицирующий признак, как совершение тех же деяний в особо крупном размере.

Под особо крупным размером понимается сумма, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 500 тыс. руб., при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превы-

шает 20 процентов подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая 1 млн 500 тыс. руб.

Срок давности по данному виду преступления равен шести годам.

***Уклонение от уплаты налогов или страховых взносов  
в государственные внебюджетные фонды с организаций  
(ст. 199 УК РФ)***

Объектом данного преступления является та же сфера экономических отношений, возникающих в процессе уплаты налогов в бюджет и внебюджетные фонды.

Объективная сторона выражается в действии — в уклонении от уплаты налогов и (или) сборов с организации путем непредставления налоговой декларации или иных документов, представление которых обязательно в соответствии с законодательством, либо путем включения в налоговую декларацию или иные документы заведомо ложных сведений, совершенном в крупном размере.

Крупным размером признается сумма налогов и (или) сборов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 500 тыс. руб., при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 10 процентов подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая 1 млн 500 тыс. руб.

Это преступление характеризуется специальным субъектом. К ответственности по ст. 199 УК могут быть привлечены лица, которые в соответствии с нормативными актами и учредительными документами организации обязаны обеспечить правильность отчетных данных и исчисления налогов (главный бухгалтер), а также руководитель организации.

Субъективная сторона характеризуется прямым умыслом.

Срок давности по первой части данной статьи 6 лет.

Квалифицирующие признаки: совершение преступления группой лиц по предварительному сговору и особо крупный размер.

Особо крупным размером признается сумма налогов и (или) сборов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 2 млн 500 тыс. руб., при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 20 процентов подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая 7 млн 500 тыс. руб.

Срок давности в данном случае — 10 лет.

***Неисполнение обязанностей налогового агента (ст. 199<sup>1</sup> УК РФ)***

В 2003 г. УК РФ был дополнен статьей 199<sup>1</sup>, предусматривающей уголовную ответственность налогового агента, т.е. специального субъекта, за неисполнение обязанностей, к которым в соответствии с НК РФ относится исчисление, удержание и перечисление налогов и (или) сборов в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд). Объективная сторона данного преступления выражена в форме бездействия, т.е. неисполнения обязанностей в личных интересах в крупном размере.

Частью второй данной статьи предусмотрен квалифицирующий признак — совершение того же деяния в особо крупном размере.

Крупный размер и особо крупный размер допущенного нарушения определяются в соответствии со ст. 199 УК РФ.

***Соккрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов (ст. 199<sup>2</sup> УК РФ)***

Объективная сторона данного деяния выражена в преступном действии, выраженном в сокрытии денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя в крупном размере, за счет которого должно быть произведено взыскание недоимки по налогам и (или) сборам.

Субъектом данного преступления являются собственники или руководители организации либо иное лицо, выполняющее управленческие функции в этой организации, или индивидуальный предприниматель.

Субъективная сторона выражена в форме умысла.

***Административная ответственность за нарушения налогового законодательства***

Составы налоговых правонарушений, за которые следует административная ответственность, содержатся в Налоговом кодексе РФ и в Кодексе РФ об административных правонарушениях.

В Кодексе РФ об административных правонарушениях предусмотрены следующие составы налоговых правонарушений, совершаемых налогоплательщиками, плательщиками сборов, налоговыми агентами.

**В** соответствии со ст. 15.3 КоАП наступает ответственность за нарушение срока постановки на учет в налоговом органе или органе государственного внебюджетного фонда.

Ответственность за нарушение срока представления сведений об открытии и о закрытии счета в банке или иной кредитной организации наступает согласно ст. 15.4 КоАП.

Нарушение сроков представления налоговой декларации влечет ответственность в соответствии со ст. 15.5 КоАП.

Непредставление сведений, необходимых для осуществления налогового контроля, а равно представление таких сведений в неполном объеме или в искаженном виде влечет ответственность по ст. 15.6 КоАП.

Предусмотрена ответственность за грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности (ст. 15.11), за выпуск или продажу подлежащих маркировке товаров и продукции без маркировки (ст. 15.12 КоАП) и уклонение от подачи декларации об объеме производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей проудкции или декларации об использовании этилового спирта (ст. 15.13 КоАП).

В перечисленных случаях субъектами ответственности выступают должностные лица организаций—налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов.

Кодексом предусматривается ответственность не только налогоплательщиков, но и иных обязанных лиц, в частности, кредитных организаций, их должностных лиц. Так, нарушение порядка открытия счета налогоплательщику банком или иной кредитной организацией наказывается в соответствии со ст. 15.7 КоАП; нарушение срока исполнения поручения о перечислении налогов и (или) сбора (взноса) — в соответствии со ст. 15.8 КоАП; неисполнение банком решения о приостановлении операций по счетам налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента — в соответствии со ст. 15.9 КоАП; неисполнение банком поручения государственного внебюджетного фонда о зачислении во вклады сумм государственных пенсий и (или) других выплат влечет ответственность по ст. 15.10 КоАП.

#### ***Дисциплинарная ответственность за нарушения налогового законодательства***

Дисциплинарная ответственность за нарушение налогового законодательства применяется в случае нарушения работником организации трудовой или служебной дисциплины. Привлечение к дисциплинарной ответственности осуществляет администрация в соответствии

с Трудовым кодексом Российской Федерации. В сфере налогообложения вопрос о дисциплинарной ответственности наиболее актуален в отношении сотрудников налоговых, таможенных органов, органов государственных внебюджетных фондов и налоговой полиции, которые являются государственными служащими. В соответствии с Законом РФ «О налоговых органах Российской Федерации» за невыполнение или ненадлежащее выполнение должностными лицами налоговых органов своих обязанностей они привлекаются к дисциплинарной, материальной и уголовной ответственности в соответствии с действующим законодательством.

Ответственность государственного служащего предусмотрена Федеральным законом от 31 июля 1995 г. «Об основах государственной службы Российской Федерации», в соответствии с которым за неисполнение или ненадлежащее исполнение государственным служащим возложенных на него обязанностей на него могут налагаться следующие дисциплинарные взыскания: замечание, выговор, строгий выговор, предупреждение о неполном служебном соответствии, увольнение. Государственный служащий может быть временно, до одного месяца, отстранен от исполнения своих обязанностей.

В соответствии с налоговым, банковским, таможенным законодательством дисциплинарным проступком сотрудников налоговых, таможенных органов и органов государственных внебюджетных фондов, органов внутренних дел является разглашение коммерческой, банковской, налоговой тайны, халатное отношение к своим обязанностям по учету налогоплательщиков, а также деяния, ведущие к нарушению прав и законных интересов граждан и др.

### ***Материальная ответственность за нарушения налогового законодательства***

Если неправомерными действиями государственных служащих наносится ущерб интересам и правам физических или юридических лиц, потерпевшие могут потребовать возмещения возникшего материального или морального вреда в установленном российским законодательством порядке.

## **§ 2. Общие условия привлечения к ответственности за налоговые правонарушения**

Основанием привлечения к юридической ответственности лица является совершение им правонарушения. Следовательно, основным

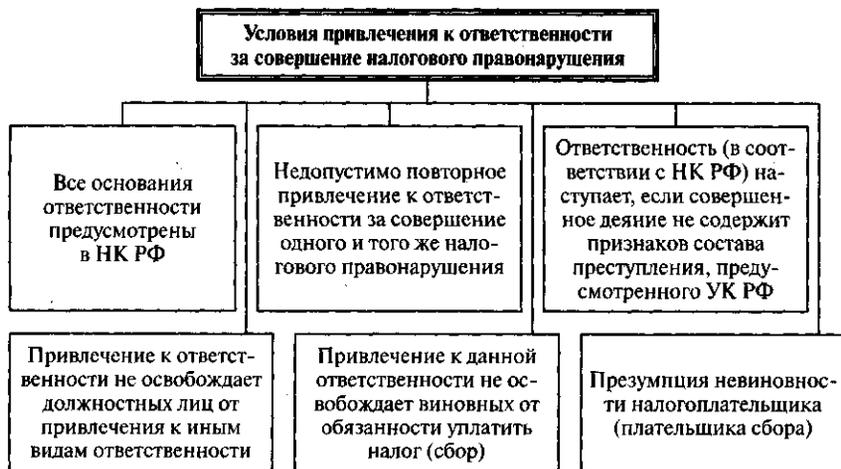
условием привлечения к ответственности тех или иных лиц является совершение ими налогового правонарушения.

**Налоговым правонарушением** признается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и их представителей, за которое Налоговым кодексом Российской Федерации установлена ответственность.

Налоговым законодательством предусмотрена ответственность физических и юридических лиц за совершение налогового правонарушения, причем физическое лицо может быть привлечено к налоговой ответственности с шестнадцати лет.

Основываясь на общих правовых принципах привлечения к юридической ответственности, налоговое законодательство предусматривает следующие условия привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения (см. схему 10).

Схема 10



1. Основания и порядок привлечения к данной ответственности предусмотрены только в НК РФ.

2. Не допускается повторное привлечение к ответственности за совершение того же налогового правонарушения.

3. Налоговая ответственность физических лиц, предусмотренная НК РФ, наступает только за те деяния, которые не содержат призна-

ков состава преступления, перечисленных в уголовном законодательстве.

4. Привлечение к ответственности юридических лиц за налоговые правонарушения не исключает административной, уголовной или иной ответственности их руководителей.

5. Привлечение к ответственности не освобождает виновных лиц от обязанности уплатить причитающиеся суммы налога.

6. Налоговым кодексом Российской Федерации предусмотрена презумпция невиновности. Обязанность по доказыванию вины и иных обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения, возлагается на налоговые органы. Всякие сомнения толкуются в пользу налогоплательщика.

Основанием привлечения к ответственности является совершение налогового правонарушения. Должны быть установлены все элементы состава правонарушения, образующие объективную и субъективную стороны, а также свидетельствующие о наличии объекта и субъекта конкретного правонарушения. Отсутствие хотя бы одного из названных элементов исключает привлечение лица к ответственности.

**Объектом** налогового правонарушения являются общественные отношения, складывающиеся в процессе установления, введения, взимания налогов и (или) сборов и осуществления налогового контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах.

**Объективная сторона** правонарушения, т.е. внешнее проявление противоправного деяния, включает в единстве и взаимосвязи три составляющих элемента: во-первых, совершение противоправного деяния, выраженного в форме действия или бездействия; во-вторых, причинение вреда, наступление неблагоприятных последствий; в-третьих, наличие причинно-следственной связи между совершенным противоправным деянием и наступившими неблагоприятными последствиями. Объективная сторона налогового правонарушения может выражаться в форме действия или бездействия.

В ряде случаев НК РФ предусмотрены такие дополнительные признаки объективной стороны, как неоднократность, систематичность, т.е. повторяемость однородных действий в течение определенного законом периода, а также размеры сумм неуплаченных налогов и (или) сборов.

**Субъектом** налогового правонарушения могут быть как физические лица, так и организации.

Физические лица как субъекты налоговых правонарушений подразделяются на два вида: 1) налогоплательщики, плательщики сборов и на-

лотовые агенты; 2) должностные лица. Юридическая ответственность для последней категории применяется в соответствии с КоАП РФ.

Физические лица могут быть признаны субъектами правонарушения только в случае достижения 16-летнего возраста и вменяемости.

Субъектами ответственности за нарушение налогового законодательства выступают также организации, к которым НК РФ относит российских и иностранных юридических лиц, международные организации, их филиалы и представительства.

Особым субъектом ответственности среди организаций выступают банки, на которые законодательством о налогах и сборах налагаются различные обязанности.

Под **субъективной стороной** правонарушения понимается психическое отношение физического лица к совершенному противоправному деянию и наступившим общественно опасным последствиям. Субъективная сторона характеризуется наличием вины, выраженной в форме умысла или неосторожности.

Совокупность названных элементов позволяет сделать вывод о совершении правонарушения, являющегося основанием привлечения к юридической ответственности виновного лица. Отсутствие хотя бы одного из названных элементов свидетельствует об отсутствии состава правонарушения и исключает наступление юридической ответственности.

В законодательстве о налогах и сборах предусмотрены **обстоятельства, исключающие привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения**. К ним законодатель относит следующие.

1. Отсутствие события налогового правонарушения.
2. Отсутствие вины лица в совершении налогового правонарушения.
3. Совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, физическим лицом, не достигшим шестнадцати лет;
4. Истечение сроков давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Как отмечалось ранее, важным элементом состава налогового правонарушения является наличие **вины**. Основными формами вины являются умысел и неосторожность. Вместе с тем в налоговом законодательстве в п. 4 ст. 110 НК РФ предусматривается, что вина организации в совершении налогового правонарушения определяется в зависимости от вины ее должностных лиц, либо ее представителей,

действие (бездействие) которых обусловили совершение данного налогового правонарушения.

Законодательством предусмотрены случаи, когда налоговое законодательство нарушено, но налицо **обстоятельства, исключающие вину налогоплательщика**. К названным обстоятельствам отнесены:

1. Совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, вследствие стихийного бедствия или других чрезвычайных и непреодолимых обстоятельств.

2. Совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, налогоплательщиком — физическим лицом, находившимся в момент его совершения в состоянии, при котором это лицо не могло отдавать себе отчета в своих действиях или руководить ими вследствие болезненного состояния.

3. Выполнение налогоплательщиком или налоговым агентом письменных указаний и разъяснений, данных налоговым органом или другим уполномоченным государственным органом или их должностными лицами в пределах их компетенции.

Наряду с обстоятельствами, исключающими привлечение лица к ответственности, налоговое законодательство устанавливает **смягчающие ответственность обстоятельства** и относит к ним следующие:

1) совершение правонарушения вследствие стечения тяжелых личных или семейных обстоятельств;

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

3) иные обстоятельства, которые налоговым органом или судом могут быть признаны смягчающими ответственность.

Одновременно в налоговом законодательстве предусмотрено обстоятельство, **отягчающее ответственность**, а именно — совершение налогового правонарушения лицом, ранее привлекавшимся к ответственности за аналогичное правонарушение. Причем лицо, с которого взыскана налоговая санкция, считается подвергнутым этой санкции в течение 12 месяцев с момента вступления в силу решения суда или налогового органа о применении налоговой санкции.

Данные обстоятельства, как смягчающие, так и отягчающие ответственность лица, устанавливаются судом и учитываются им при наложении санкций за налоговое правонарушение (см. схему 11).

Для законного привлечения к ответственности виновного лица большое значение имеет вопрос о сроках давности. Так, лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового



правонарушения, если со дня его совершения (за исключением грубого нарушения правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения — ст. 120 НК РФ, а также неуплаты или неполной уплаты сумм налога — ст. 122 НК РФ) либо со следующего дня после окончания налогового периода, в течение которого было совершено это правонарушение, истекли три года (последнее распространяется на правонарушения, предусмотренные ст. 120, 122 НК РФ).

Срок давности прерывается, если до его истечения лицо совершит новое нарушение законодательства о налогах и сборах. В этом случае исчисление нового срока давности начинается со дня совершения нового нарушения либо со следующего дня после окончания налогового периода, в течение которого было совершено новое нарушение налогового законодательства.

Если в возбуждении уголовного дела отказано или оно прекращено, но налоговое правонарушение совершено, срок подачи искового заяв-

ления исчисляется со дня получения налоговым органом постановления об отказе в возбуждении или о прекращении уголовного дела.

### **§ 3. Виды налоговых правонарушений**

В Налоговом кодексе РФ впервые дается систематизированный перечень налоговых правонарушений, за совершение которых предусмотрена налоговая ответственность.

#### *Нарушение срока постановки на учет в налоговом органе (ст. 116 НК РФ)*

Если налогоплательщик не встал на учет в налоговом органе в установленные законом сроки, с него взыскивается штраф в размере пяти тыс. руб. Если налогоплательщик просрочил срок подачи заявления о постановке на учет более чем на 90 дней, с него взыскивается штраф в размере 10 тыс. руб.

#### *Уклонение от постановки на учет в налоговом органе (ст. 117 НК РФ)*

Под уклонением от постановки на учет понимается деятельность организации или предпринимателя без постановки на учет в налоговом органе, что ведет к взысканию штрафа в размере 10 процентов от доходов, полученных в течение названного времени, но не менее 20 тыс. руб. То же деяние, совершаемое более трех месяцев, влечет взыскание штрафа в размере 20 процентов доходов, полученных в данный период.

#### *Нарушение срока представления сведений об открытии и закрытии счета в банке (ст. 118 НК РФ)*

В случае нарушения налогоплательщиком сроков представления в налоговый орган информации об открытии или закрытии им счета в каком-либо банке он наказывается штрафом в размере пяти тыс. руб.

#### *Непредставление налоговой декларации (ст. 119 НК РФ)*

Представление налоговой декларации в налоговый орган является важнейшей обязанностью налогоплательщика. Невыполнение данной обязанности в период до 180 дней со дня наступления даты представления налоговой декларации влечет взыскание штрафа в размере

пяти процентов от суммы налога, подлежащей уплате на основе этой декларации, за каждый полный месяц, но не более тридцати процентов от указанной суммы и не менее ста руб.

Непредставление декларации в течение более чем 180 дней по истечении срока представления названной декларации влечет взыскание штрафа в размере тридцати процентов суммы налога, подлежащего уплате, и 10 процентов суммы налога, подлежащего уплате на основе этой декларации, за каждый полный или неполный месяц, начиная со 181-го дня.

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

Под грубым нарушением правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения законодатель понимает отсутствие первичных документов, регистров бухгалтерского учета, систематическое несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений налогоплательщика. Если данное грубое нарушение было совершено в течение одного налогового периода, это влечет взыскание штрафа в размере пяти тыс. руб.

Если эти грубые нарушения были совершены в течение более чем одного налогового периода, они наказываются штрафом в размере 15 тыс. руб.

Если те же деяния повлекли занижение дохода, взимается штраф в размере десяти процентов от суммы неуплаченного налога, но не менее 15 тыс. руб.

Данным составом правонарушения охватываются и нарушения правил составления налоговой декларации, выразившиеся в несвоевременном или неправильном отражении в декларации доходов и расходов налогоплательщика, источников доходов, исчисленной суммы налога и (или) других данных, связанных с исчислением и уплатой налога. Эти действия наказываются штрафом в размере трех тыс. руб.

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

Если выездная налоговая проверка налогового органа выявила, что в результате занижения налогооблагаемой базы или неправильного исчисления налога по итогам налогового периода налог не был

уплачен или уплачен не полностью, с налогоплательщика взыскивается штраф в размере 20 процентов от неуплаченной суммы налога.

Если те же действия были совершены умышленно, это влечет взыскание штрафа в размере 40 процентов от неуплаченных сумм налога.

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

Невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов влечет взыскание штрафа в размере 20 процентов от суммы, подлежащей перечислению.

***Несоблюдение порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест (ст. 125 НК РФ)***

Несоблюдение порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест, влечет взыскание штрафа в размере 10 тыс. руб.

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

Непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля, влечет взыскание штрафа в размере 50 руб. за каждый непредставленный документ. Если непредставление сведений выразилось в отказе предоставить требуемые документы или организация иным образом уклонилась от представления документов, либо документы были представлены с заведомо недостоверными сведениями, взыскивается штраф в размере пяти тыс. руб.

К налоговым правонарушениям относятся противоправные деяния, совершенные не только налогоплательщиками, но и иными лицами. К такого рода правонарушениям отнесены следующие.

***Ответственность свидетеля (ст. 128 НК РФ)***

Ответственность свидетеля наступает в следующих случаях: а) неявка либо уклонение от явки без уважительных причин лица, вызываемого по делу о налоговом правонарушении в качестве свидетеля, — влечет взыскание штрафа в размере тысячи руб.; б) неправомерный отказ свидетеля от дачи показаний, а равно дача заведомо ложных показаний — влекут штраф в размере трех тыс. руб.

### § 3. Виды налоговых правонарушений

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

Отказ эксперта, переводчика или специалиста от участия в проведении налоговой проверки, а также дача заведомо ложного заключения или осуществление заведомо ложного перевода влечет взыскание штрафа в размере 500 руб. и одной тыс. руб. соответственно.

*Неправомерное несообщение сведений налоговому органу . (ст. 129' НК РФ)*

Неправомерное несообщение сведений налоговому органу, если это деяние не содержит признаков налогового правонарушения, предусмотренного ст. 126 НК, влечет взыскание штрафа в размере одной тыс. руб. За повторные деяния налагается штраф в размере пяти тыс.руб.

*Нарушение банком порядка открытия счета налогоплательщику (ст. 132 НК РФ)*

Нарушение банком порядка открытия счета налогоплательщику заключается в открытии банком счета налогоплательщику без предъявления свидетельства о постановке на учет в налоговом органе, а также в открытии счета при наличии у банка решения налогового органа о приостановлении операций по счетам этого лица.

*Нарушение срока исполнения поручения о перечислении налога или сбора (ст. 133 НК РФ)*

Нарушение банком срока исполнения поручения о перечислении налога или сбора влечет взыскание пени в размере одной стопятидесятой ставки рефинансирования Банка России, но не более 0,2 процента за каждый день просрочки.

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

В качестве меры обеспечения выполнения налогоплательщиком своих обязанностей законодатель предоставляет налоговому органу

право приостанавливать операции по счетам налогоплательщика или налогового агента. В случае неисполнения банком подобного решения налогового органа налагается штраф в размере 20 процентов от суммы, перечисленной в соответствии с поручением налогоплательщика или налогового агента другим лицам, но не более суммы задолженности.

***Неисполнение банком решения о взыскании налога и сбора, а также пени (ст. 135 НК РФ)***

Неисполнение банком решения о взыскании налога или сбора, а также пени влечет взыскание пени в размере одной стопятидесятой ставки рефинансирования ЦБ РФ, но не более 0,2 процента за каждый день просрочки. Взыскание штрафа предусмотрено и за совершение банком действий по созданию ситуации отсутствия денежных средств на счете налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента, в отношении которых в банке находится инкассовое поручение налогового органа.

***Непредставление налоговым органам сведений о финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков — клиентов банка (ст. 135<sup>1</sup> НК РФ)***

В ст. 26 Федерального закона «О банках и банковской деятельности» закреплено правило, в соответствии с которым банки представляют справки об операциях и счетах своих клиентов налоговым органам. Ранее в законодательстве не содержалось нормы, гарантирующей исполнение данного требования банками. В 1999 г. НК РФ был дополнен статьей об ответственности банков за непредставление налоговым органам сведений о финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков-клиентов, что влечет взыскание штрафа.

**§ 4. Виды и порядок применения санкций за нарушение налогового законодательства**

Налоговая санкция представляет собой конкретную меру ответственности за совершенное налоговое правонарушение. Налоговый кодекс устанавливает налоговые санкции только в виде такой меры имущественного характера, как штраф.

В определении Конституционного Суда РФ от 5 июля 2001 г. указано, что штрафы, взимаемые налоговыми органами с налогоплатель-

щиков за нарушения ими требований налогового законодательства, выходят за рамки налогового обязательства как такового и этим отличаются от недоимок и налоговой пени. Штрафные санкции, применяемые налоговыми органами за нарушение норм законодательства, направленного на обеспечение фискальных интересов государства, относятся к мерам взыскания административно-правового характера (за административные правонарушения). Таким образом, Конституционный Суд РФ признал административно-правовую природу налоговых санкций и отсутствие налоговой ответственности как самостоятельного вида юридической ответственности<sup>1</sup>.

В зависимости от характера совершенного налогового правонарушения Кодексом установлены штрафы в твердой денежной сумме или в процентах от суммы налога, подлежащей уплате. Так, например, при несообщении либо несвоевременном сообщении налогоплательщиком налоговому органу об открытии банковского счета размер штрафа составляет пять тыс. руб. (ст. 118 НК РФ). Неуплата или неполная уплата сумм налога влечет взыскание штрафа в размере 20 процентов от неуплаченных сумм налога (ст. 122 НК РФ).

Основные правила взыскания штрафов за налоговые правонарушения установлены ст. 104, 105 и 115 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 соответствующими статьями Кодекса за совершение налогового правонарушения. К смягчающим обстоятельствам относятся: совершение правонарушения вследствие стечения тяжелых личных или семейных обстоятельств; совершение правонарушения под влиянием угрозы или принуждения либо в силу материальной, служебной или иной зависимости. Иные обстоятельства могут быть признаны смягчающими судом.

При наличии такого отягчающего обстоятельства, как совершение налогового правонарушения лицом, ранее привлекавшимся к ответственности за аналогичное правонарушение, размер штрафа увеличивается на 100 процентов. Лицо, с которого взыскана налоговая санкция, считается подвергнутым этой санкции в течение 12 месяцев с

+момента вступления в силу решения суда или налогового органа о применении налоговой санкции.

Кодексом предусмотрен *судебный* порядок взыскания финансовых санкций: налоговый орган должен обратиться с исковым заявлением

в арбитражный суд, если ответчиком является организация или индивидуальный предприниматель, либо в суд общей юрисдикции, если санкции взыскиваются с физического лица, не являющегося предпринимателем. К исковому заявлению прилагаются решение налогового органа и другие материалы дела, полученные в процессе налоговой проверки.

Кодекс устанавливает обязанность налогового органа до обращения в суд предложить налогоплательщику добровольно уплатить соответствующую сумму налоговой санкции (п. 1 ст. 104 НК).

Досудебная процедура урегулирования спора между налоговым органом и налогоплательщиком по поводу привлечения последнего к налоговой ответственности является обязательной. Налоговый орган обращается в суд с иском о взыскании санкций только в случае отказа налогоплательщика добровольно уплатить сумму санкции либо пропуска налогоплательщиком срока ее уплаты, указанного в требовании об уплате налоговой санкции.

Кодекс не содержит положений о форме соответствующего требования. Оно может быть изложено как в отдельном документе, так и в тексте решения о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности.

В необходимых случаях одновременно с подачей искового заявления о взыскании налоговой санкции с лица, привлекаемого к ответственности за совершение налогового правонарушения, налоговый орган может направить в суд ходатайство об обеспечении иска.

Указанные выше правила применяются также в случае привлечения налогоплательщика к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах, совершенное в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации.

После удовлетворения судом исковых требований налогового органа реальное взыскание сумм штрафов производится в общем порядке путем исполнительного (Производства).

Статья 115 НК РФ предусматривает важную гарантию прав налогоплательщиков — срок давности взыскания санкции. Налоговые органы могут обратиться в суд с иском о взыскании санкции не позднее шести месяцев со дня обнаружения налогового правонарушения и составления соответствующего акта. Этот срок является пресекательным, т.е. не подлежит восстановлению независимо от причин его пропуска налоговым органом. Исчисление данного срока осуществляется либо со дня составления акта выездной налоговой проверки, либо со дня обнаружения налогового правонарушения при осуществлении иных форм налогового контроля.

## § 5. Формы защиты прав налогоплательщиков

Согласно ст. 137 Налогового кодекса Российской Федерации каждый налогоплательщик или налоговый агент имеет право обжаловать акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц, если по мнению налогоплательщика (налогового агента) такие акты, действия или бездействие нарушают их права.

*Статьей 138 НК РФ закреплены два порядка обжалования актов налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц — административный и судебный.*

Акты налоговых органов, действия или бездействие их должностных лиц могут быть обжалованы в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) или в суд. Следует отметить, что ранее действовавшее налоговое законодательство не предусматривало права на обжалование бездействия должностных лиц налоговых органов. В настоящее время в НК РФ предусмотрено, что любое бездействие должностных лиц налоговых органов, нарушающее права налогоплательщиков, может служить основанием для подачи налогоплательщиком жалобы в вышестоящий налоговый орган или в суд. Так, налогоплательщик может обратиться с жалобой в суд или вышестоящий налоговый орган на бездействие должностного лица налогового органа по возврату или зачету излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов, пеней и штрафов в порядке, предусмотренном НК РФ.

Подача жалобы в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) не исключает права на одновременную или последующую подачу аналогичной жалобы в суд. Судебное обжалование актов (в том числе нормативных) налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц организациями и индивидуальными предпринимателями производится путем подачи искового заявления в арбитражный суд в соответствии с арбитражным процессуальным законодательством. А судебное обжалование актов (в том числе нормативных) налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц физическими лицами, не являющимися индивидуальными предпринимателями, производится путем подачи искового заявления в суд общей юрисдикции в соответствии с законодательством об обжаловании в суд неправомερных действий государственных органов и должностных лиц.

Жалоба на акт налогового органа, действия или бездействие его должностного лица подается соответственно в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу этого органа (ст. 139 НК РФ). Кодекс устанавливает определенные требования к процедуре подачи жалобы. Жалоба в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) подается в течение трех месяцев со дня, когда налогоплательщик узнал или должен был узнать о нарушении своих прав. К жалобе могут быть приложены обосновывающие ее документы. В случае пропуска по уважительной причине срока подачи жалобы этот срок по заявлению лица, подающего жалобу, может быть восстановлен вышестоящим должностным лицом налогового органа или вышестоящим налоговым органом. Жалоба подается в письменной форме соответствующему налоговому органу или должностному лицу. НК РФ не предъявляет обязательных требований к содержанию жалобы. Несмотря на это, в жалобе налогоплательщика желательно указать:

наименование и адрес вышестоящего налогового органа или должностного лица налогового органа;

наименование и адрес лица, подающего жалобу;

наименование налогового органа или должностного лица, чьи действия или бездействие обжалует налогоплательщик;

номер и дату обжалуемого решения налогового органа о привлечении к налоговой ответственности, а также номер и дату акта налоговой проверки, на основании которого вынесено решение;

основания, по которым налогоплательщик обжалует действия или бездействие налогового органа или его должностных лиц;

основания, по которым налогоплательщик обжалует ненормативные акты налогового органа.

Жалоба, поданная юридическим лицом, должна быть подписана его руководителем или заместителем руководителя либо законным или уполномоченным представителем юридического лица. Если жалоба подается физическим лицом, она подписывается налогоплательщиком самостоятельно либо законными или уполномоченными представителями.

Лицо, подавшее жалобу в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу, до принятия решения по этой жалобе может ее отозвать на основании письменного заявления. Важно помнить, что отзыв жалобы лишает подавшее ее лицо права на подачу повторной жалобы по тем же основаниям в тот же налоговый орган или тому же должностному лицу.

## § 5. Формы защиты прав налогоплательщиков

Жалоба налогоплательщика рассматривается вышестоящим налоговым органом (вышестоящим должностным лицом) в срок не позднее одного месяца со дня ее получения. По итогам рассмотрения жалобы на акт налогового органа вышестоящий налоговый орган (вышестоящее должностное лицо) вправе принять одно из следующих решений.

1. Оставить жалобу без удовлетворения.
2. Отменить акт налогового органа и назначить дополнительную проверку. При этом решение нижестоящего налогового органа отменяется в полном объеме, так как НК РФ не предусматривает возможности отмены решения в какой-либо части. В случае необходимости отмены решения нижестоящего налогового органа в какой-либо части вышестоящий налоговый орган может воспользоваться пп. 4 п. 2 ст. 140 НК РФ и изменить решение нижестоящего налогового органа путем отмены его в необходимой части.

3. Отменить решение и прекратить производство по делу о налоговом правонарушении (НК РФ не предусматривает перечня оснований для прекращения производства по делу вышестоящим налоговым органом или вышестоящим должностным лицом).

4. Изменить решение или вынести новое решение.

По итогам рассмотрения жалобы на действия или бездействие должностных лиц налоговых органов вышестоящий налоговый орган (вышестоящее должностное лицо) вправе вынести решение по существу. Решение налогового органа (должностного лица) по жалобе принимается в течение месяца. О принятом решении в течение трех дней со дня его принятия сообщается в письменной форме лицу, подавшему жалобу.

Подача жалобы в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) не приостанавливает исполнения обжалуемого акта или действия, за исключением случаев, предусмотренных НК РФ. Если налоговый орган (должностное лицо), рассматривающий жалобу, имеет достаточные основания полагать, что обжалуемые акт или действие не соответствуют законодательству Российской Федерации, указанный налоговый орган вправе полностью или частично приостановить исполнение обжалуемых акта или действия. Решение о приостановлении исполнения акта (действия) принимается руководителем налогового органа, принявшим такой акт, либо вышестоящим налоговым органом.

Жалобы (исковые заявления) на акты налоговых органов, действия или бездействие их должностных лиц, поданные в суд, рас-

сматриваются и разрешаются в порядке, установленном гражданским процессуальным и арбитражным процессуальным законодательством.

*Судебный контроль* за законностью актов и действий в сфере управления, судебная защита гражданских прав от незаконных действий государственных органов, органов местного самоуправления и их должностных лиц служат важной гарантией осуществления и соблюдения прав граждан и юридических лиц.

Налогоплательщики, плательщики сборов, налоговые агенты имеют право обжаловать акты налоговых органов в установленном законодательством порядке в суд.

НК РФ различает порядок судебного обжалования актов налоговых органов организациями, индивидуальными предпринимателями и физическими лицами, не являющимися индивидуальными предпринимателями.

Так, согласно абзацу второму п.2 ст. 138 НК РФ судебное обжалование актов (в том числе нормативных) налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц физическими лицами, не являющимися индивидуальными предпринимателями, производится путем подачи искового заявления в суд общей юрисдикции в соответствии с законодательством об обжаловании в суд неправомερных действий государственных органов и должностных лиц, т.е. согласно правилам, установленным гражданским процессуальным законодательством.

Между тем судебное обжалование актов (в том числе нормативных) налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц организациями и индивидуальными предпринимателями производится путем подачи искового заявления в арбитражный суд в соответствии с арбитражным процессуальным законодательством.

## **ОСОБЕННАЯ ЧАСТЬ**



## **ГЛАВА 7. СИСТЕМА НАЛОГОВ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

### **§ 1. Понятие и общая характеристика системы налогов и сборов в Российской Федерации**

Система налогов и сборов — определенная совокупность налогов, сборов, пошлин и иных обязательных платежей, действующих в данном государстве. В системе налогов и сборов, как правило, отражаются особенности государственно-территориального устройства страны.

Одним из важнейших принципов налогообложения является принцип единства системы налогов и сборов, вытекающий из Конституции РФ (ст. 8, 71, 72). Гарантии единства экономического пространства нашли отражение в НК РФ: не допускается устанавливать налоги и сборы, нарушающие единое экономическое пространство Российской Федерации и, в частности, прямо или косвенно ограничивающие свободное перемещение в пределах территории Российской Федерации товаров (работ, услуг) или финансовых средств, либо иначе ограничивать или создавать препятствия не запрещенной законом экономической деятельности физических лиц и организаций.

Принцип единства системы налогов и сборов означает действие на всей территории страны одних и тех же налогов и сборов, что обусловлено задачей государства в области налоговой политики унифицировать обязательные платежи. Цель подобной унификации состоит в достижении равновесия между правом субъектов РФ и муниципальных образований устанавливать налоги и соблюдением основных прав человека и гражданина, закрепленных в Конституции России (ст. 34, 35), а также конституционного принципа единства экономического пространства. Данной цели служит и установление исчерпывающего по своему характеру перечня региональных и местных налогов.

Таким образом, **система налогов и сборов России представляет собой совокупность налогов, пошлин и сборов, отражающих федеративное устройство России, установленных на основе принципов и в порядке, предусмотренных федеральными законами, взимаемых на территории РФ с физических и юридических лиц и поступающих в бюджетную систему РФ и внебюджетные фонды.**

Современная система налогов и сборов России определяется Налоговым кодексом.

В Российской Федерации устанавливаются и взимаются следующие виды налогов и сборов:

- федеральные налоги и сборы;
- региональные налоги и сборы;
- местные налоги и сборы.

Такая трехуровневая система присуща многим государствам, имеющим федеративное устройство.

Федеральными признаются налоги и сборы, установленные Налоговым кодексом РФ и обязательные к уплате на всей территории Российской Федерации<sup>1</sup>.

Региональными признаются налоги и сборы, устанавливаемые в соответствии с НК РФ законами субъектов Российской Федерации и обязательные к уплате на территории соответствующих субъектов Российской Федерации. Устанавливая региональный налог, представительные органы власти субъектов Российской Федерации определяют следующие элементы налогообложения: налоговые ставки, порядок и сроки уплаты налога; налоговые льготы в порядке и пределах, предусмотренных НК РФ.

Местными признаются налоги и сборы, устанавливаемые НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления и обязательные к уплате на территории соответствующих муниципальных образований.

Местные налоги и сборы в городах федерального значения Москве и Санкт-Петербурге устанавливаются и вводятся в действие НК РФ и законами указанных субъектов Российской Федерации.

Устанавливая местный налог, представительные органы местного самоуправления определяют в нормативных правовых актах следующие элементы налогообложения: налоговую ставку в пределах, установленных НК РФ, порядок и сроки уплаты налога; налоговые льготы в порядке и пределах, предусмотренных НК РФ.

В России установлены и действуют следующие федеральные налоги:

- налог на добавленную стоимость;
- акцизы;
- налог на прибыль организаций;
- налог на доходы физических лиц;

<sup>1</sup> Исключение составляют специальные налоговые режимы, которые могут предусматривать федеральные налоги, не указанные в ст. 13 НК РФ.

- единый социальный налог;
- государственная пошлина;
- налог на добычу полезных ископаемых;
- налог на наследование или дарение;
- водный налог;
- сбор за пользование объектами животного мира и пользование объектами водных биологических ресурсов<sup>1</sup>.

В перечень региональных налогов входят:

- налог на имущество организаций;
- транспортный налог;
- налог на игорный бизнес<sup>2</sup>;

К местным налогам относятся:

- земельный налог;
- налог на имущество физических лиц<sup>3</sup>.

Классификация налогов по различным основаниям представлена на схеме (см. схему 12).

Схема 12



<sup>1</sup> Перечень дан в редакции Федерального закона от 27 июля 2004 г. № 95-ФЗ по состоянию на 1 января 2005 г.

<sup>2</sup> По состоянию на 1 января 2005 г.

<sup>3</sup> По состоянию на 1 января 2005 г.

## § 2. Порядок установления и введения в действие налогов в Российской Федерации

В Конституции и Налоговом кодексе РФ указано, что каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы. В связи с этим необходимо рассмотреть содержание категории «установление» налога и близкой к ней категории «введение в действие» налогов и сборов.

**Установление** налога означает определение факта наличия и существования налога как такового и определение его существенных элементов. Это первичное нормотворческое действие, юридическое создание налога, определение его места в действующей налоговой системе государства.

**Введение** налога означает придание ему силы на определенной территории. Для того чтобы каждый конкретный налог мог быть фактически уплачен налогоплательщиком, его необходимо сначала установить, а затем ввести в действие.

До введения в действие НК РФ вопрос о разграничении процедур по установлению и введению в действие налогов был рассмотрен Конституционным Судом РФ в постановлении от 21 марта 1997 г.<sup>1</sup> Конституционный Суд указал, что федеральный законодатель **устанавливает** федеральные налоги и сборы в соответствии с Конституцией Российской Федерации, самостоятельно определяя не только их перечень, но и все элементы налоговых обязательств. Применительно к субъектам Российской Федерации и органам местного самоуправления понятие «установление налогов и сборов» имеет иной юридический смысл. Право субъектов Российской Федерации на установление налогов всегда носит производный характер, поскольку субъекты РФ связаны этими общими принципами. **Установление** налога субъектом РФ означает его право самостоятельно решать, вводить или не вводить на своей территории соответствующий налог, поскольку исчерпывающий перечень региональных налогов порождает только право, но не обязанность установить налог. Установление регионального налога означает также конкретизацию общих правовых положений, в том числе детальное определение субъектов и объектов налогообложения, порядка и сроков уплаты налогов, правил предоставления льгот, способов исчисления конкретных ставок (дифференцированные, прогрессивные или регрессивные) и т.д.

Установление и введение налогов в России осуществляются в соответствии с процедурой, строго определенной НК РФ.

Федеральные налоги и сборы устанавливаются федеральным законодательством, они вводятся в действие на всей территории Российской Федерации. При установлении федерального налога в федеральном законе определяются налогоплательщики, объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога, налоговые льготы и основания их использования налогоплательщиком.

Региональные налоги и сборы также устанавливаются федеральным законодательством (Налоговым кодексом), вводятся в действие на территории соответствующего субъекта РФ в соответствии с НК РФ и законами субъектов РФ. При этом представительные органы власти субъектов РФ могут определять такие элементы налогообложения, как налоговые льготы, налоговую ставку в пределах, установленных федеральным законодательством, порядок и сроки уплаты налога, форму отчетности по данному региональному налогу. Так, например, налог на имущество организаций, установленный гл. 30 НК РФ, вводится в действие законами соответствующих субъектов РФ. Вводя налог, представительные органы субъекта РФ определяют ставку налога в пределах, установленных Кодексом, порядок и сроки его уплаты, форму отчетности по данному налогу.

Существенные элементы местных налогов и сборов устанавливаются федеральным законодательством, но вводятся в действие нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления на территории соответствующих муниципальных образований. Местные налоги и сборы в городах федерального значения Москве и Санкт-Петербурге вводятся в действие законами указанных субъектов Российской Федерации. Вводя в действие местный налог, представительные органы местного самоуправления определяют в нормативных правовых актах следующие элементы налогообложения: налоговые льготы, налоговую ставку в пределах, установленных федеральным законодательством, порядок и сроки уплаты налога, а также определяют форму отчетности по данному местному налогу.

## ГЛАВА 8. ФЕДЕРАЛЬНЫЕ НАЛОГИ

### § 1. Налог на добавленную стоимость (НДС)

Налог на добавленную стоимость был введен в действие с 1 января 1992 г. В связи с введением НДС и акцизов были отменены налог с оборота и налог с продаж.

Правовой основой взимания НДС является Налоговый кодекс (часть первая и гл. 21 части второй).

Налог на добавленную стоимость представляет собой форму изъятия в бюджет части стоимости, создаваемой на всех стадиях производства и определяемой как разница между стоимостью реализованных товаров, работ и услуг и стоимостью материальных затрат, отнесенных на издержки производства и обращения. НДС — косвенный налог, т.е. надбавка к цене товара.

Как правильно отмечалось в юридической литературе, НДС относится к налогам на потребление, поскольку процесс переложения налога с продавца на покупателя товара завершается тогда, когда товар приобретает его конечный покупатель. Роль НДС в формировании государственных доходов значительна. Так, в Федеральном законе от 23 декабря 2003 г. «О федеральном бюджете на 2004 год» из общей суммы доходов 2 742 850,4 млн руб. НДС составляет 988 368,2 млн руб. Фискальное значение НДС велико. Однако, являясь налогом на потребление, НДС сокращает потребительский рынок, тем самым отрицательно влияет на развитие производства, особенно на рост наукоемких отраслей производства и точных технологий.

**Плательщиками налога** на добавленную стоимость признаются:

организации;

индивидуальные предприниматели;

лица, признаваемые плательщиками налога в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ, определяемые в соответствии с Таможенным кодексом РФ.

Организация подлежит обязательной постановке на учет в налоговом органе в качестве налогоплательщика (ст. 83, 84, 144 НК РФ) по месту нахождения организации, ее обособленных подразделений, принадлежащего им недвижимого имущества и транспортных средств, подлежащих налогообложению.

Индивидуальные предприниматели подлежат обязательной постановке на учет в налоговых органах по месту жительства, а также по месту нахождения принадлежащей им недвижимости и транспортных средств, подлежащих налогообложению.

Постановка на учет в налоговом органе организаций и индивидуальных предпринимателей в качестве налогоплательщиков осуществляется независимо от наличия обстоятельств, которые в соответствии с НК РФ влекут возникновение обязанностей по уплате налога.

Заявление о постановке на учет организации или физического лица, осуществляющего деятельность без образования юридического лица, подается в налоговый орган соответственно по месту нахождения или месту жительства.

Иностранные организации имеют право встать на учет в налоговых органах в качестве налогоплательщиков по месту нахождения своих постоянных представительств в РФ. Постановка на учет в качестве налогоплательщика осуществляется налоговым органом на основании письменного заявления иностранной организации.

Организации и индивидуальные предприниматели имеют право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога, если за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета НДС в совокупности не превысила 1 млн руб. Это положение не распространяется на организации и индивидуальных предпринимателей, реализующих подакцизные товары в течение трех предшествующих последовательных календарных месяцев.

Лица, использующие право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, должны представить соответствующее письменное заявление и документы, подтверждающие право на такое освобождение, в налоговый орган по месту своего учета.

Указанные заявление и документы представляются не позднее 20-го числа месяца, начиная с которого эти лица используют право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика.

Освобождение организаций и индивидуальных предпринимателей от исполнения обязанностей налогоплательщика при выполнении ими установленных НК РФ условий производится на срок, равный двенадцати последовательным календарным месяцам. По истечении указанного срока организации и индивидуальные предприниматели представляют в налоговые органы письменное заявление и докумен-

ты, подтверждающие соответствие суммы их выручки от реализации товаров (работ, услуг) требованиям, содержащимся в НК РФ.

В случае, если сумма фактической выручки от реализации товаров (работ, услуг), полученной налогоплательщиками за период, в течение которого они были освобождены от обязанностей налогоплательщика, превышает указанную в Кодексе величину, сумма налога подлежит восстановлению и уплате в бюджет в установленном порядке вместе с причитающимися с налогоплательщика суммами штрафов и пени.

**Объектом налогообложения** в соответствии со ст. 146 НК РФ признаются следующие операции.

1. Реализация товаров (работ, услуг) на территории РФ, в том числе реализация предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации.

Передача права собственности на товары, результатов выполненных работ, а также оказание услуг на безвозмездной основе признается реализацией товаров (работ, услуг).

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

3. Выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления.

4. Ввоз товаров на таможенную территорию РФ.

**Не признаются реализацией товаров (работ, услуг):**

1) операции, предусмотренные п. 3 ст. 39 НК РФ. Данный пункт не носит исчерпывающего характера, в нем, в частности, приведены:

операции, связанные с обращением российской или иностранной валюты (за исключением валюты, предназначенной для целей нумизматики);

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

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

2) передача на безвозмездной основе жилых домов, детских садов, клубов, санаториев и других объектов социально-культурного и жи-

лично-коммунального назначения, а также дорог, электрических сетей, подстанций, газовых сетей, водоразборных сооружений и других подобных объектов органам государственной власти и местного самоуправления (или по решению указанных органов специализированным организациям, осуществляющим использование или эксплуатацию указанных объектов по их назначению);

3) передача имущества государственных и муниципальных предприятий, выкупаемого в порядке приватизации;

4) выполнение работ (оказание услуг) органами, входящими в систему органов государственной власти и органов местного самоуправления, в рамках выполнения возложенных на них функций в случае, если обязательность выполнения указанных работ (оказания услуг) установлена законодательством РФ, законодательством субъектов РФ, актами органов местного самоуправления;

5) передача на безвозмездной основе объектов основных средств органам государственной власти и управления и органам местного самоуправления, а также бюджетным учреждениям, государственным и муниципальным унитарным предприятиям (ст. 146 НК РФ).

**Местом реализации товаров признается территория РФ** при наличии одного или нескольких следующих обстоятельств:

товар находится на территории РФ и не отгружается и не транспортируется;

в момент начала отгрузки или транспортировки товар находится на территории РФ.

Местом реализации работ (услуг) признается территория РФ, если: работы (услуги) связаны непосредственно с недвижимым имуществом (за исключением воздушных, морских судов и судов внутреннего плавания, а также космических объектов), находящимся на территории РФ. К таким работам (услугам), в частности, относятся строительные, монтажные, строительно-монтажные, ремонтные, реставрационные работы, работы по озеленению;

работы (услуги) связаны с движимым имуществом, находящимся на территории РФ;

услуги фактически оказываются на территории РФ в сфере культуры, искусства, образования, физической культуры, туризма, отдыха и спорта;

покупатель работ, услуг осуществляет деятельность на территории РФ.

Местом осуществления деятельности покупателя считается территория РФ в случае фактического присутствия покупателя работ, ус-

луг, указанных в НК РФ, на территории России. В частности, данное положение применяется при выполнении работ, оказании услуг:

по передаче в собственность или переуступке патентов, лицензий, торговых марок, авторских прав или иных аналогичных прав;

консультационных, юридических, бухгалтерских, инжиниринговых, рекламных услуг, услуг по обработке информации, а также при проведении научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ и др. (ст. 148 НК РФ).

К инжиниринговым услугам относятся инженерно-консультационные услуги по подготовке процесса производства и реализации продукции (работ, услуг), подготовке строительства и эксплуатации промышленных, инфраструктурных, сельскохозяйственных и других объектов, предпроектные и проектные услуги (подготовка технико-экономических обоснований, проектно-конструкторские разработки и др.).

В ст. 149 НК РФ закреплён широкий перечень товаров, услуг, операций, не подлежащих налогообложению (освобождающихся от налогообложения).

В частности, не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) реализация (а также передача, выполнение, оказание для собственных нужд) на территории РФ:

1) важнейшей и жизненно необходимой медицинской техники: протезно-ортопедических изделий, сырья и материалов для их изготовления и полуфабрикатов к ним;

технических средств, включая автотранспорт, материалов, которые могут быть использованы исключительно для профилактики инвалидности или для реабилитации инвалидов;

очков, линз и оправ для очков (за исключением солнцезащитных);

2) медицинских услуг, оказываемых медицинскими организациями, за исключением косметических, ветеринарных и санитарно-эпидемиологических услуг и др.;

3) услуг по уходу за больными, инвалидами и престарелыми, предоставляемых государственными и муниципальными учреждениями социальной защиты лицам, необходимость ухода за которыми подтверждена соответствующими заключениями органов здравоохранения и органов социальной защиты населения;

4) услуг по содержанию детей в дошкольных учреждениях, проведению занятий с несовершеннолетними детьми в кружках, секциях (включая спортивные) и студиях;

5) продуктов питания, непосредственно произведенных студенческими и школьными столовыми, столовыми других учебных заведений, столовыми медицинских организаций, детских дошкольных учреждений и реализуемых ими в указанных учреждениях, а также продуктов питания, непосредственно произведенных организациями общественного питания и реализуемых ими указанным столовым. (Данное положение применяется в отношении студенческих и школьных столовых, столовых других учебных заведений, столовых медицинских организаций — только в случае полного или частичного финансирования этих учреждений из бюджета или из средств фонда обязательного медицинского страхования.);

6) услуг по сохранению, комплектованию и использованию архивов, оказываемых архивными учреждениями и организациями;

7) услуг по перевозке пассажиров:

городским пассажирским транспортом общего пользования (за исключением такси, в том числе маршрутного);

морским, речным, железнодорожным или автомобильным транспортом (за исключением такси, в том числе маршрутного) в пригородном сообщении при условии осуществления перевозок пассажиров по единым тарифам с предоставлением всех льгот на проезд, утвержденных в установленном порядке;

8) ритуальных услуг, работ (услуг) по изготовлению надгробий памятников и оформлению могил, а также реализация похоронных принадлежностей (по перечню, утверждаемому Правительством РФ);

9) почтовых марок (за исключением коллекционных марок), маркированных открыток и маркированных конвертов, лотерейных билетов лотерей, проводимых по решению уполномоченного органа и других.

**Не подлежат также налогообложению такие операции, как:**

1) реализация предметов религиозного назначения и религиозной литературы (в соответствии с перечнем, утверждаемым Правительством РФ по представлению религиозных организаций (объединений), производимых и реализуемых религиозными организациями (объединениями) в рамках религиозной деятельности, за исключением подакцизных товаров и минерального сырья, а также организация и проведение указанными организациями религиозных обрядов, церемоний, молитвенных собраний или других культовых действий;

2) осуществление банками банковских операций (за исключением инкассации), в том числе:

привлечение денежных средств организаций и физических лиц во вклады;

размещение привлеченных денежных средств организаций и физических лиц от имени банков и за их счет;

открытие и ведение банковских счетов организаций и физических лиц;

осуществление расчетов по поручению организаций и физических лиц, в том числе по поручению банков-корреспондентов, по их банковским счетам;

кассовое обслуживание организаций и физических лиц;

купля-продажа иностранной валюты в наличной и безналичной форме (в том числе оказание посреднических услуг по операциям купли-продажи иностранной валюты);

выдача банковских гарантий;

выдача поручительств за третьих лиц, предусматривающих исполнение обязательств в денежной форме;

осуществление операций с драгоценными металлами и драгоценными камнями в соответствии с законодательством РФ;

оказание услуг, связанных с установкой и эксплуатацией системы «клиент — банк», включая предоставление программного обеспечения и обучение обслуживающего указанную систему персонала;

3) оказание услуг по страхованию, сострахованию и перестрахованию страховыми организациями, а также оказание услуг по негосударственному пенсионному обеспечению негосударственными пенсионными фондами;

4) оказание услуг членами коллегий адвокатов;

5) оказание финансовых услуг по предоставлению займа в денежной форме;

6) выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ за счет средств бюджетов бюджетной системы РФ и др.

**Не подлежит в соответствии со ст. 150 НК РФ налогообложению (освобождается от налогообложения) ввоз на таможенную территорию РФ:**

товаров (за исключением подакцизных товаров), ввозимых в качестве безвозмездной помощи (содействия) РФ, в порядке, устанавливаемом Правительством РФ в соответствии с Федеральным законом от 27 ноября 2002 г. «О безвозмездной помощи (содействии) Российской Федерации и внесении изменений и дополнений в отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и об установлении льгот по платежам в государственные внебюджетные фон-

ды в связи с осуществлением безвозмездной помощи (содействия) Российской Федерации»;

материалов для изготовления медицинских иммунобиологических препаратов для диагностики, профилактики и (или) лечения инфекционных заболеваний (по перечню, утверждаемому Правительством РФ);

художественных ценностей, передаваемых в качестве дара учреждениям, отнесенным в соответствии с законодательством РФ к особо ценным объектам культурного и национального наследия народов РФ;

всех видов печатных изданий, получаемых государственными и муниципальными библиотеками и музеями по международному книгообмену, а также произведений кинематографии, ввозимых специализированными государственными организациями в целях осуществления международных некоммерческих обменов;

продукции, произведенной в результате хозяйственной деятельности российских организаций на земельных участках, являющихся территорией иностранного государства с правом землепользования РФ на основании международного договора;

технологического оборудования, комплектующих и запасных частей к нему, ввозимых в качестве вклада в уставные (складочные) капиталы организаций;

необработанных природных алмазов;

товаров, предназначенных для официального пользования иностранных дипломатических и приравненных к ним представительств, а также для личного пользования дипломатического и административно-технического персонала этих представительств, включая членов их семей, проживающих вместе с ними;

валюты РФ и иностранной валюты, банкнот, являющихся законными средствами платежа (за исключением предназначенных для коллекционирования), а также ценных бумаг — акций, облигаций, сертификатов, векселей;

продукции морского промысла, выловленной и (или) переработанной рыбопромышленными предприятиями РФ.

**Налоговая база** при реализации товаров (работ, услуг) определяется налогоплательщиком в соответствии с Налоговым кодексом РФ в зависимости от особенностей реализации произведенных им или приобретенных на стороне товаров (работ, услуг).

При применении налогоплательщиками при реализации товаров (работ, услуг) различных налоговых ставок налоговая база определя-

ется отдельно по каждому виду товаров (работ, услуг), облагаемых по разным ставкам. При применении одинаковых ставок налога налоговая база определяется суммарно по всем видам операций, облагаемых по этой ставке.

При определении налоговой базы выручка от реализации товаров (работ, услуг) определяется исходя из всех доходов налогоплательщика, связанных с расчетами по оплате указанных товаров (работ, услуг), полученных им в денежной и (или) натуральной форме, включая оплату ценными бумагами.

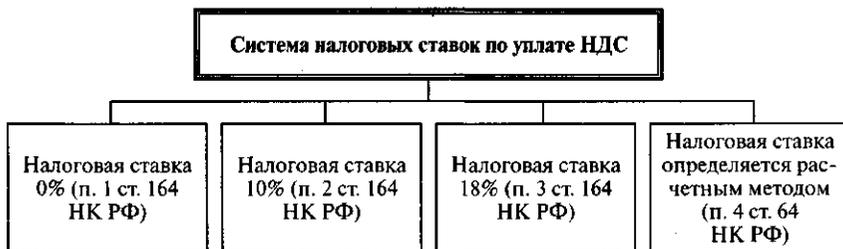
Порядок определения налоговой базы при реализации товаров (работ, услуг) определен ст. 154 НК РФ. Особенности определения налоговой базы при отдельных видах реализации товаров (работ, услуг) предусматриваются ст. 155—162 НК РФ.

При определении налоговой базы выручка (расходы) налогоплательщика в иностранной валюте пересчитывается в рубли по курсу Центрального банка РФ соответственно на дату реализации товаров (работ, услуг) или на дату фактического осуществления расходов.

Налоговый период устанавливается как календарный месяц. Для налогоплательщиков с ежемесячными в течение квартала суммами выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета НДС, не превышающими 1 млн руб., налоговый период устанавливается как квартал.

В НК РФ установлены различные **налоговые ставки** (см. схему 13).

Схема 13



Рассмотрим систему налоговых ставок по уплате НДС при реализации конкретных видов товаров, работ (услуг) подробнее.

1. Налогообложение производится по налоговой ставке 0% в соответствии с п. 1 ст. 164 НК РФ при реализации, например:

товаров (за исключением нефти, включая стабильный газовый конденсат, природного газа, которые экспортируются на территории

государств — участников Содружества Независимых Государств), вывезенных в таможенном режиме экспорта при условии представления в налоговые органы документов, предусмотренных НК РФ;

работ (услуг), непосредственно связанных с перевозкой (транспортировкой) через таможенную территорию РФ товаров, помещенных под таможенный режим транзита через указанную территорию;

услуг по перевозке пассажиров и багажа за пределы территории РФ при оформлении перевозок на основании единых международных перевозочных документов;

работ (услуг), выполняемых (оказываемых) непосредственно в космическом пространстве, а также комплекса подготовительных наземных работ (услуг), технологически обусловленного и неразрывно связанного с выполнением работ (оказанием услуг) непосредственно в космическом пространстве;

драгоценных металлов налогоплательщиками, осуществляющими их добычу или производство из лома и отходов, содержащих драгоценные металлы, Государственному фонду драгоценных металлов и драгоценных камней РФ, фондам драгоценных металлов и драгоценных камней субъектов Российской Федерации, Центральному банку РФ, банкам;

товаров (работ, услуг) для официального пользования иностранными дипломатическими и приравненными к ним представительскими или для личного пользования дипломатического или административно-технического персонала этих представительств, включая проживающих вместе с ними членов их семей, при наличии установления аналогичного порядка в отношении дипломатических и иных лиц в соответствующем иностранном государстве или в международном договоре.

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

1) следующих продовольственных товаров:

скота и птицы в живом весе;

мяса и мясопродуктов (за исключением деликатесных: вырезки, телятины, языков, колбасных изделий — сырокопченых в/с, сырокопченых полусухих в/с, сыровяленых, фаршированных в/с; копченостей из свинины, баранины, говядины, телятины, мяса птицы — балыка, карбонада, шейки, окорока, филея; свинины и говядины запеченных, консервов — ветчины, бекона, карбонада и языка заливного);

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

яиц и яйцопродуктов;

масла растительного;

маргарина;

сахара, включая сахар-сырец;

соли;

зерна, комбикормов, кормовых смесей, зерновых отходов;

маслосемян и продуктов их переработки;

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

крупы;

муки и других продовольственных товаров, перечисленных в пп. 1 п. 2 ст. 164Н КРФ;

2) следующих товаров для детей: трикотажных изделий для новорожденных и детей ясельной, дошкольной, младшей и старшей школьной возрастной группы; верхних, бельевых и прочих трикотажных изделий, чулочно-носочных изделий, перчаток, варежек, головных уборов и других перечисленных в пп. 2 п. 2 ст. 164 НК РФ товаров;

3) периодических печатных изданий, за исключением периодических печатных изданий рекламного или эротического характера; книжной продукции, связанной с образованием, наукой и культурой, за исключением книжной продукции рекламного и эротического характера и т.д.;

4) следующих медицинских товаров отечественного и зарубежного производства:

лекарственных средств, включая лекарственные субстанции, в том числе внутриаптечного изготовления;

изделий медицинского назначения.

**Налогообложение при реализации товаров (работ, услуг), не указанных в п. 1, 2 ст. 164 НК РФ, производится по налоговой ставке 18 процентов.**

НК РФ предусматривает и расчетные налоговые ставки (п. 4 ст. 164 НК РФ).

При этом сумма налога исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы, а при раздельном учете — как сумма налога, полученная в результате сложения сумм нало-

гов, исчисляемых отдельно как соответствующие налоговым ставкам процентные доли соответствующих налоговых баз.

Общая сумма налога иностранными налогоплательщиками, не состоящими на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщика, не исчисляется. Сумма налога исчисляется налоговым агентом отдельно по каждой операции по реализации товаров (работ, услуг).

Общая сумма налога при реализации товаров (работ, услуг) исчисляется по итогам каждого налогового периода применительно ко всем операциям по реализации товаров (работ, услуг), дата реализации которых относится к соответствующему налоговому периоду, с учетом всех изменений, увеличивающих или уменьшающих налоговую базу в соответствующем налоговом периоде.

В случае отсутствия у налогоплательщика бухгалтерского учета или учета объектов налогообложения налоговые органы имеют право исчислять суммы налога, подлежащие уплате, расчетным путем на основании данных по иным аналогичным налогоплательщикам.

Уплата налога при реализации (передаче) товаров (выполнении работ, в том числе для собственных нужд, оказании услуг, в том числе для собственных нужд) на территории РФ производится по итогам каждого налогового периода исходя из фактической реализации (передачи) товаров (выполнения, в том числе для собственных нужд, работ, оказания, в том числе для собственных нужд, услуг) за истекший налоговый период не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, если иное не предусмотрено НК РФ.

При ввозе товаров на таможенную территорию РФ сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, уплачивается в соответствии с таможенным законодательством.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, по операциям реализации (передачи, выполнения, оказания для собственных нужд) товаров (работ, услуг) на территории РФ, уплачивается по месту учета налогоплательщика в налоговых органах с учетом особенностей, установленных НК РФ.

Налогоплательщики с ежемесячными в течение квартала суммами выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета налога, не превышающими 1 млн. руб., вправе уплачивать налог исходя из фактической реализации (передачи) товаров (выполнения, в том числе для собственных нужд, работ, оказания, в том числе для собственных нужд, услуг) за истекший квартал не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом.

Налогоплательщики, уплачивающие налог ежеквартально, представляют налоговую декларацию в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом.

## § 2. Акцизы

Акцизы, как и налог на добавленную стоимость, были введены в действие с 1 января 1992 г. Правовой основой уплаты акцизов является Налоговый кодекс РФ (часть первая и гл. 22 части второй).

Понятие «акциз» происходит от латинского слова «accidere» (обрезать). Акцизы относятся к косвенным налогам, включаются в цену товара (продукции) и оплачиваются покупателем. Акцизы в формировании доходов бюджета играют меньшую роль по сравнению с НДС, но их регулярное поступление в бюджет позволяет укреплять финансовую основу деятельности государства. Так, в Федеральном законе от 23 декабря 2003 г. «О федеральном бюджете на 2004 год» доходы от акцизов по подакцизным товарам (продукции), производимым на территории РФ, составляют 94 357,7 млн руб., а акцизы по подакцизным товарам и продукции, ввозимым на территорию РФ, — 4159,1 млн руб.

В законе устанавливается конкретный перечень товаров, подлежащих обложению акцизами.

В соответствии со ст. 181 НК РФ **подакцизными товарами** признаются:

спирт этиловый из всех видов сырья, за исключением спирта коньячного;

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

алкогольная продукция (спирт питьевой, водка, ликеро-водочные изделия, коньяки, вино и иная пищевая продукция с объемной долей этилового спирта более 1,5%, за исключением виноматериалов);

пиво;

табачная продукция;

автомобили легковые и мотоциклы с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л/с);

автомобильный бензин;

дизельное топливо;

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

прямогонный бензин.

**Плательщиками акциза** являются:

- 1) организации;
- 2) индивидуальные предприниматели;
- 3) лица, признаваемые плательщиками налога в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ, определяемые в соответствии с Таможенным кодексом РФ.

Организации и иные лица признаются плательщиками акциза, если они совершают операции, подлежащие налогообложению в соответствии с **НК РФ**.

**Объектом налогообложения** признаются следующие операции (ст. 182НК РФ):

реализация на территории РФ лицами произведенных ими подакцизных товаров, в том числе реализация предметов залога и передача подакцизных товаров по соглашению о предоставлении отступного или новации (за исключением нефтепродуктов)<sup>1</sup>.

Передача прав собственности на подакцизные товары одним лицом другому лицу на возмездной и (или) безвозмездной основе, а также использование таких товаров при натуральной оплате признается реализацией подакцизных товаров;

реализация организациями с акцизных складов алкогольной продукции, приобретенной от налогоплательщиков — производителей указанной продукции либо с акцизных складов других организаций.

Не признается объектом налогообложения реализация алкогольной продукции с акцизного склада одной оптовой организации акцизному складу другой оптовой организации;

продажа лицами переданных им на основании приговоров или решений судов, арбитражных судов или других уполномоченных на то государственных органов конфискованных и (или) бесхозяйных подакцизных товаров, подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства и которые подлежат обращению в государственную и (или) муниципальную собственность;

передача на территории РФ лицом произведенных им из давальческого сырья (материалов) подакцизных товаров собственнику указанного сырья (материалов) либо другим лицам, в том числе получение

<sup>1</sup> Нефтепродуктами в соответствии со ст. 182 НК РФ считаются автомобильный бензин, дизельное топливо, моторные масла, прямогонный бензин.

указанных подакцизных товаров в собственность в счет оплаты услуг по производству подакцизных товаров из давальческого сырья (материалов);

передача в структуре организации произведенных подакцизных товаров (за исключением нефтепродуктов) для дальнейшего производства неподакцизных товаров, за исключением операций, указанных в НК РФ;

передача на территории РФ лицами произведенных ими подакцизных товаров (за исключением нефтепродуктов) для собственных нужд;

передача на территории РФ лицами произведенных ими подакцизных товаров (за исключением нефтепродуктов) в уставный (складочный) капитал организаций, в паевые фонды кооперативов, а также в качестве взноса по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности);

передача на территории РФ организацией (хозяйственным обществом или товариществом) произведенных ею подакцизных товаров (за исключением нефтепродуктов) своему участнику (его правопреемнику или наследнику) при его выходе (выбытии) из организации (хозяйственного общества или товарищества), а также передача подакцизных товаров (за исключением нефтепродуктов), произведенных в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности), участнику (его правопреемнику или наследнику) указанного договора при выделе его доли из имущества, находящегося в общей собственности участников договора, или разделе такого имущества;

передача произведенных подакцизных товаров (за исключением нефтепродуктов) на переработку на давальческой основе и другие операции.

В НК РФ предусмотрено несколько видов операций с подакцизными товарами, не подлежащими налогообложению, в том числе:

передача подакцизных товаров одним структурным подразделением организации, не являющимся самостоятельным налогоплательщиком, для производства и (или) реализации других подакцизных товаров другому такому же структурному подразделению этой организации;

реализация денатурированного этилового спирта из всех видов сырья организациям в установленном законом порядке;

реализация спиртосодержащей денатурированной продукции организациям в установленном законом порядке и другие операции (ст. 183 НК РФ).

Не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) ввоз на таможенную территорию РФ подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства и которые подлежат обращению в государственную и (или) муниципальную собственность.

В случае если в соответствии с международным договором РФ с иностранным государством отменяются таможенный контроль и таможенное оформление перемещаемых через таможенную границу РФ товаров, порядок взимания акциза по подакцизным товарам, происходящим из такого государства или выпущенным в свободное обращение на его территории и ввозимым на территорию РФ, устанавливается Правительством РФ.

При вывозе подакцизных товаров с территории РФ на территорию иностранных государств порядок подтверждения права на освобождение от уплаты акциза устанавливается Правительством РФ, в том числе на основе двусторонних соглашений с правительствами указанных иностранных государств.

**Налоговая база** определяется отдельно по каждому виду подакцизных товаров.

Налоговая база при реализации произведенных налогоплательщиком подакцизных товаров в зависимости от установленных в отношении этих товаров налоговых ставок определяется:

1) как объем реализованных (переданных) подакцизных товаров в натуральном выражении — по подакцизным товарам, в отношении которых установлены твердые (специфические) налоговые ставки (в абсолютной сумме на единицу измерения);

2) как стоимость реализованных (переданных) подакцизных товаров, исчисленная исходя из цен, определяемых в порядке, установленном НК РФ, без учета акциза, налога на добавленную стоимость — по подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные (в процентах) налоговые ставки;

3) как стоимость переданных подакцизных товаров, исчисленная исходя из средних цен реализации, действовавших в предыдущем налоговом периоде, а при их отсутствии исходя из рыночных цен без учета акциза, налога на добавленную стоимость — по подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные (в процентах) налоговые ставки. В аналогичном порядке определяется налоговая база по подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные (в процентах) налоговые ставки, при их реализации на безвозмездной основе, при совершении товарообменных (бартерных)

операций, а также при передаче подакцизных товаров по соглашению о предоставлении отступного или новации и передаче подакцизных товаров при натуральной оплате труда.

Для налогоплательщиков налоговым периодом признается календарный месяц (ст. 192 НК РФ).

В статье 193 НК РФ установлены единые на территории РФ **налоговые ставки**, как в абсолютной сумме за единицу измерения, так и в процентах от налоговой базы — адвалорные налоговые ставки.

В НК РФ предусмотрен **режим налогового склада**.

Под режимом налогового склада понимается комплекс мер и мероприятий налогового контроля, осуществляемых налоговыми органами в отношении алкогольной продукции с момента окончания ее производства и (или) поступления на акцизный склад до момента ее отгрузки (передачи) покупателям.

Под действием режима налогового склада находится территория, на которой расположены производственные помещения, используемые налогоплательщиком для производства алкогольной продукции, а также находящиеся вне этой территории специально учреждаемые акцизные склады для ее хранения. Хранение указанной продукции до ее отгрузки (передачи) покупателям в иных местах, за исключением акцизных складов и транспортных средств при перевозке в режиме транспортировки, запрещается.

Момент отгрузки (передачи) алкогольной продукции с акцизного склада покупателям и (или) своему структурному подразделению, осуществляющему розничную реализацию, считается моментом завершения действия режима налогового склада. При освобождении алкогольной продукции от акциза в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах моментом завершения действия режима налогового склада в отношении таких товаров является дата вступления в силу соответствующего акта или иная указанная в нем дата.

В соответствии со ст. 197<sup>1</sup> НК РФ налоговые органы по решению руководителя налогового органа вправе создавать постоянно действующие налоговые посты у налогоплательщика. Под налоговым постом понимается комплекс мер и мероприятий налогового контроля, осуществляемых налоговым органом, выдавшим свидетельство в целях проверки правильности исчисления и уплаты налогов и сборов.

Налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога по подакцизным товарам на установленные Налоговым кодексом налоговые вычеты.

Вычетам подлежат суммы налога, предъявленные продавцами и уплаченные налогоплательщиком при приобретении подакцизных товаров либо уплаченные налогоплательщиком при ввозе подакцизных товаров на таможенную территорию РФ, выпущенных в свободное обращение, в дальнейшем использованных в качестве сырья для производства подакцизных товаров.

При передаче подакцизных товаров, произведенных из давальческого сырья (материалов) (за исключением нефтепродуктов), в случае если давальческим сырьем (материалами) являются подакцизные товары, вычетам подлежат суммы акциза, предъявленные продавцами и уплаченные собственником указанного давальческого сырья (материалов) при его приобретении либо уплаченные им при ввозе этого сырья (материалов) (за исключением нефтепродуктов), на таможенную территорию РФ, выпущенного в свободное обращение, а также суммы акциза, исчисленные и уплаченные собственником этого давальческого сырья (материалов) (за исключением нефтепродуктов), при его производстве.

Вычетам подлежат суммы акциза, уплаченные на территории РФ по этиловому спирту, произведенному из пищевого сырья, использованному для производства виноматериалов, в дальнейшем использованных для производства алкогольной продукции.

Вычетам подлежат суммы акциза, уплаченные налогоплательщиком, в случае возврата покупателем подакцизных товаров (за исключением нефтепродуктов), в том числе возврата в течение гарантийного срока, или отказа от них.

Порядок применения налоговых вычетов предусмотрен ст. 201 НК РФ.

**Сроки и порядок** уплаты налога установлены ст. 204 НК РФ и определяются в зависимости от вида подакцизного товара.

Налог по подакцизным товарам (за исключением нефтепродуктов) уплачивается по месту производства таких товаров, а по алкогольной продукции, кроме того, по месту ее реализации с акцизных складов, за исключением реализации на акцизные склады других организаций.

Налогоплательщики обязаны представлять в налоговый орган по месту своей регистрации в качестве налогоплательщика налоговую декларацию в срок не позднее 25-го числа месяца, следующего за налоговым периодом, если иное не предусмотрено НК РФ.

### § 3. Налог на доходы физических лиц

В настоящее время налог взимается на основании гл. 23 Налогового кодекса РФ. Этот налог традиционно является основным среди налогов с населения. Налог на доходы — общегосударственный налог, взимаемый на всей территории страны по единым ставкам. Действующее законодательство не предусматривает установления в Российской Федерации местных налогов на доходы физических лиц.

Большая часть поступлений от налога на доходы зачисляется в бюджеты субъектов Федерации. В федеральный бюджет поступает меньшая доля. Федеральным законом от 22 декабря 2003 г. «О федеральном бюджете на 2004 год» установлено, что в консолидированные бюджеты субъектов Российской Федерации зачисляется 100% собранных сумм налога на доходы физических лиц.

Налог на доходы **построен по резидентскому принципу**: для определения налогового статуса физического лица используется тест физического присутствия. Полную налоговую обязанность несут лица, проживающие на территории России не менее 183 дней в календарном году. При этом не имеет значения ни гражданство физического лица, ни место получения им дохода. Если иностранный гражданин присутствует на территории России более 183 дней в календарном году, то любой его доход, полученный в том числе и в иностранном государстве, подлежит налогообложению в России. Лица, проживающие на территории России менее этого срока, несут ограниченную налоговую обязанность, т.е. уплачивают налог только с доходов, полученных от источников в Российской Федерации. К таким доходам относятся, например, доходы от использования имущества, находящегося в России; доходы от использования в России авторских прав, дивиденды и проценты от российских организаций, вознаграждение за выполнение в России трудовых обязанностей.

Возраст лица не влияет на его статус налогоплательщика. От лица несовершеннолетних (недееспособных) налог уплачивают их родители (опекуны, попечители).

Налогообложению в России подлежат **доходы**, полученные резидентами Российской Федерации где бы то ни было, а также доходы, полученные от источников в Российской Федерации независимо от национального или юридического статуса их получателей.

Налогообложению подлежит доход, полученный как в денежной, так и в натуральной форме, а также в форме материальной выгоды (экономии) за календарный год. При этом доход может быть получен

непосредственно из кассы или на расчетный счет, либо косвенно в форме оплаты счетов налогоплательщика и т.п. Законодательство Российской Федерации предусматривает налогообложение некоторых привилегий и благ, получение которых в обычных условиях потребовало бы от плательщика дополнительных затрат: получение беспроцентных ссуд или займов по льготным ставкам, приобретение товаров (работ, услуг) по ценам ниже рыночных у физических лиц, организаций и индивидуальных предпринимателей, являющихся взаимозависимыми по отношению к налогоплательщику, и др. Например, в налогооблагаемый доход физического лица будет включена рыночная стоимость квартиры, приобретенная для него организацией-работодателем, стоимость ремонта данной квартиры, оплаченная организацией.

Любые получаемые налогоплательщиком суммы или имущество являются для целей налогообложения его доходом, если они не входят в исчерпывающий перечень необлагаемых доходов, приведенный в законе.

В отношении дохода, полученного в форме материальной выгоды, действует другой принцип: учитываются только те виды экономии, которые прямо указаны в Законе.

В соответствии со ст. 208 **НК РФ к доходам от источников в РФ** относятся:

1) дивиденды и проценты, полученные от российской организации, российских индивидуальных предпринимателей или иностранной организации в связи с деятельностью ее постоянного представительства на территории РФ;

2) страховые выплаты при наступлении страхового случая, полученные от российской организации или иностранной организации в связи с деятельностью ее постоянного представительства в РФ;

3) доходы, полученные от использования в РФ авторских или смежных прав;

4) доходы, полученные от сдачи в аренду или иного использования имущества, находящегося на территории РФ;

5) доходы от реализации:

недвижимого имущества, находящегося в РФ;

в РФ акций или иных ценных бумаг, а также долей участия в уставном капитале организаций;

прав требования к российской организации или иностранной организации в связи с деятельностью ее постоянного представительства на территории РФ;

иного имущества, находящегося в РФ и принадлежащего физическому лицу;

6) вознаграждение за выполнение трудовых или иных обязанностей, выполненную работу, оказанную услугу, совершение действия в РФ;

7) пенсии, пособия, стипендии и иные аналогичные выплаты, полученные налогоплательщиком в соответствии с действующим российским законодательством или полученные от иностранной организации в связи с деятельностью ее постоянного представительства в РФ;

8) доходы, полученные от использования любых транспортных средств, включая морские, речные, воздушные суда и автомобильные транспортные средства, в связи с перевозками в Российскую Федерацию и (или) из Российской Федерации или в ее пределах, а также штрафы и иные санкции за простой (задержку) таких транспортных средств в пунктах погрузки (выгрузки) в Российской Федерации;

9) доходы, полученные от использования трубопроводов, линий электропередач (ЛЭП), линий оптико-волоконной и (или) беспроводной связи, иных средств связи, включая компьютерные сети, на территории Российской Федерации;

10) иные доходы, получаемые налогоплательщиком в результате осуществления им деятельности в РФ.

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

Если из дохода налогоплательщика по его распоряжению, по решению суда или иных органов производятся какие-либо удержания, такие удержания не уменьшают налоговой базы.

**Налоговым периодом** признается календарный год.

В ст. 217 НК РФ предусмотрены **различные виды доходов физических лиц, которые не подлежат налогообложению**:

государственные пособия, за исключением пособий по временной нетрудоспособности (включая пособие по уходу за больным ребенком), а также иные выплаты и компенсации, выплачиваемые в соответствии с действующим законодательством. При этом к пособиям, не подлежащим налогообложению, относятся пособия по безработице, беременности и родам;

государственные пенсии, назначаемые в порядке, установленном действующим законодательством;

все виды установленных действующим законодательством Российской Федерации, законодательными актами субъектов Российской Федерации, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат (в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации), связанных с возмещением вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья; бесплатным предоставлением жилых помещений и коммунальных услуг, топлива или соответствующего денежного возмещения; оплатой стоимости и (или) выдачей полагающегося натурального довольствия, а также с выплатой денежных средств взамен этого довольствия; оплатой стоимости питания, спортивного снаряжения, оборудования, спортивной и парадной формы, получаемых спортсменами и работниками физкультурно-спортивных организаций для учебно-тренировочного процесса и участия в спортивных соревнованиях; увольнением работников, за исключением компенсации за неиспользованный отпуск; гибелью военнослужащих или государственных служащих при исполнении ими своих служебных обязанностей; возмещением иных расходов, включая расходы на повышение профессионального уровня работников; исполнением налогоплательщиком трудовых обязанностей (включая переезд на работу в другую местность и возмещение командировочных расходов);

вознаграждения донорам за сданную кровь, материнское молоко и иную донорскую помощь;

алименты, получаемые налогоплательщиками;

суммы, получаемые налогоплательщиками в виде грантов (безвозмездной помощи), предоставленных для поддержки науки и образования, культуры и искусства в Российской Федерации международными или иностранными организациями по перечню таких организаций, утверждаемому Правительством РФ;

суммы, получаемые налогоплательщиками в виде международных, иностранных или российских премий за выдающиеся достижения в области науки и техники, образования, культуры, литературы и искусства по перечню премий, утверждаемому Правительством РФ;

суммы единовременной материальной помощи, оказываемой:

налогоплательщикам в связи со стихийным бедствием или другим чрезвычайным обстоятельством в целях возмещения причиненного им материального ущерба или вреда их здоровью на основании реше-

ний органов законодательной (представительной) и (или) исполнительной власти, представительных органов местного самоуправления либо иностранными государствами или специальными фондами, созданными органами государственной власти или иностранными государствами, а также созданными в соответствии с международными договорами, одной из сторон которых является Российская Федерация, правительственными и неправительственными межгосударственными организациями;

работодателями членам семьи умершего работника или работнику в связи со смертью члена (членов) его семьи;

налогоплательщикам в виде гуманитарной помощи (содействия), а также в виде благотворительной помощи (в денежной и натуральной формах), оказываемой зарегистрированными в установленном порядке российскими и иностранными благотворительными организациями (фондами, объединениями), включенными в перечни, утверждаемые Правительством РФ;

налогоплательщикам из числа малоимущих и социально незащищенных категорий граждан в виде сумм адресной социальной помощи (в денежной и натуральной формах), оказываемой за счет средств федерального бюджета, бюджетов субъектов Российской Федерации, местных бюджетов и внебюджетных фондов в соответствии с программами, утверждаемыми ежегодно соответствующими органами государственной власти;

налогоплательщикам, пострадавшим от террористических актов на территории Российской Федерации, независимо от источника выплаты;

суммы полной или частичной компенсации стоимости путевок, за исключением туристических, выплачиваемой работодателями своим работникам и (или) членам их семей, инвалидам, не работающим в данной организации, в находящиеся на территории Российской Федерации санаторно-курортные и оздоровительные учреждения, а также суммы полной или частичной компенсации стоимости путевок для детей, не достигших возраста 16 лет, в расположенные на территории Российской Федерации санаторно-курортные и оздоровительные учреждения, выплачиваемые за счет средств работодателей, оставшихся в их распоряжении после уплаты налога на прибыль организаций; за счет средств Фонда социального страхования Российской Федерации;

суммы, оставшиеся в распоряжении работодателей после уплаты налога на прибыль организаций, и уплаченные ими за лечение и ме-

дицинское обслуживание своих работников, их супругов, их родителей и их детей при условии наличия у медицинских учреждений соответствующих лицензий, а также наличия документов, подтверждающих фактические расходы на лечение и медицинское обслуживание.

Указанные доходы освобождаются от налогообложения в случае безналичной оплаты работодателями медицинским учреждениям расходов на лечение и медицинское обслуживание налогоплательщиков, а также в случае выдачи наличных денежных средств, предназначенных на эти цели, непосредственно налогоплательщику (членам его семьи, родителям) или зачисления средств, предназначенных на эти цели, на счета налогоплательщиков в учреждениях банков;

стипендии учащихся, студентов, аспирантов, ординаторов, адъюнктов или докторантов учреждений высшего профессионального образования или послевузовского профессионального образования, научно-исследовательских учреждений, учащихся учреждений начального профессионального и среднего профессионального образования, слушателей духовных учебных учреждений, выплачиваемые указанным лицам этими учреждениями, стипендии, учреждаемые Президентом РФ, органами законодательной (представительной) или исполнительной власти Российской Федерации, органами субъектов Российской Федерации, благотворительными фондами;

суммы оплаты труда и другие суммы в иностранной валюте, получаемые налогоплательщиками от финансируемых из федерального бюджета государственных учреждений или организаций, направивших их на работу за границу, — в пределах норм, установленных в соответствии с действующим законодательством об оплате труда работников;

доходы в денежной и натуральной формах, получаемые от физических лиц в порядке наследования или дарения, за исключением вознаграждения, выплачиваемого наследникам (правопреемникам) авторов произведений науки, литературы, искусства, а также открытий, изобретений и промышленных образцов;

суммы, выплачиваемые организациями и (или) физическими лицами детям-сиротам в возрасте до 24 лет на обучение в образовательных учреждениях, имеющих соответствующие лицензии, либо за их обучение указанным учреждениям;

вознаграждения, выплачиваемые за передачу в государственную собственность кладов;

суммы процентов по государственным казначейским обязательствам, облигациям и другим государственным ценным бумагам бывшего СССР, Российской Федерации и субъектов РФ, а также по облигациям и ценным бумагам, выпущенным по решению представительных органов местного самоуправления;

доходы в виде процентов, получаемые налогоплательщиками по вкладам в банках, находящихся на территории Российской Федерации, если проценты по рублевым вкладам выплачиваются в пределах сумм, рассчитанных исходя из действующей ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, в течение периода, за который начислены указанные проценты, а установленная ставка не превышает 9 процентов годовых по вкладам в иностранной валюте;

доходы, не превышающие две тыс. руб., полученные по каждому из следующих оснований за налоговый период:

стоимость подарков, полученных налогоплательщиками от организаций или индивидуальных предпринимателей и не подлежащих обложению налогом на наследство или дарение в соответствии с действующим законодательством;

стоимость призов в денежной и натуральной формах, полученных налогоплательщиками на конкурсах и соревнованиях, проводимых в соответствии с решениями Правительства РФ, законодательных (представительных) органов государственной власти или представительных органов местного самоуправления;

суммы материальной помощи, оказываемой работодателями своим работникам, а также бывшим своим работникам, уволившимся в связи с выходом на пенсию по инвалидности или по возрасту;

возмещение (оплата) работодателями своим работникам, их супругам, родителям и детям, бывшим своим работникам (пенсионерам по возрасту), а также инвалидам стоимости приобретенных ими (для них) медикаментов, назначенных им лечащим врачом.

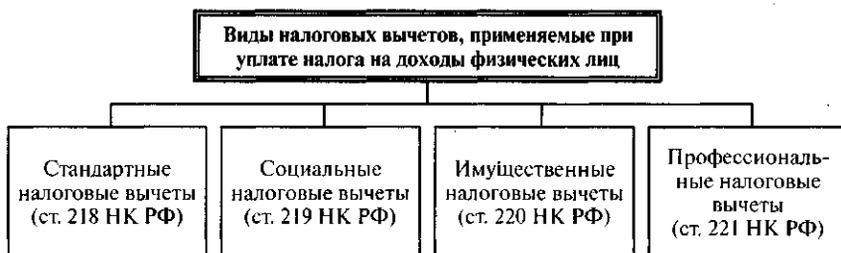
В ст. 217 НК РФ предусмотрены и иные доходы, не подлежащие налогообложению.

**Налоговая база** определяется отдельно по каждому виду доходов, в отношении которых установлены различные налоговые ставки. Налоговая база учитывается в основном по кассовому методу: доходом считаются суммы, действительно полученные плательщиком в конкретном периоде в той или иной юридической форме,— наличными денежными средствами из кассы организации, поступлением средств на счет в банке (перечислением по его поручению на счета третьих

лиц) и др., а расходом — реально выплаченные суммы (документально подтвержденные). Накопительный метод используется при получении дохода в виде оплаты труда: датой фактического получения налогоплательщиком такого дохода признается последний день месяца, за который ему был начислен доход за выполненные трудовые обязанности в соответствии с трудовым договором (контрактом).

В НК РФ при определении налоговой базы предусматривается возможность применения различных видов налоговых вычетов, под которыми понимается уменьшение суммы совокупного дохода, полученного в календарном году, при определении налогооблагаемого дохода (см. схему 14).

Схема 14



Рассмотрим названные налоговые вычеты, применяемые при уплате налога на доходы физических лиц.

**1. Стандартные налоговые вычеты** устанавливаются разного размера в зависимости от категории налогоплательщиков:

а) в размере 3 тыс. руб. за каждый месяц налогового периода налоговый вычет распространяется на лиц, получивших или перенесших лучевую болезнь и другие заболевания, связанные с катастрофой на Чернобыльской АЭС, авариями на других аналогичных объектах; на лиц, непосредственно участвующих в испытаниях ядерного оружия;

на инвалидов Великой Отечественной войны;

инвалидов из числа военнослужащих, ставших инвалидами I, II и III групп вследствие ранения, контузии или увечья, полученных при защите СССР, Российской Федерации или при исполнении иных обязанностей военной службы, либо полученных вследствие заболевания, связанного с пребыванием на фронте, либо из числа бывших партизан, а также других категорий инвалидов, приравненных по

пенсионному обеспечению к указанным категориям военнослужащих;

б) в размере 500 руб. за каждый месяц налогового периода налоговый вычет распространяется на Героев Советского Союза и Героев РФ, на лиц, награжденных орденом Славы трех степеней; лиц, находившихся в Ленинграде в период его блокады в годы Великой Отечественной войны с 8 сентября 1941 г. по 27 января 1944 г. независимо от срока пребывания; бывших, в том числе несовершеннолетних, узников концлагерей, гетто и других мест принудительного содержания, созданных фашистской Германией и ее союзниками в период Второй мировой войны; инвалидов с детства, инвалидов I и II групп;

рабочих и служащих, а также бывших военнослужащих и уволившихся со службы лиц начальствующего и рядового состава органов внутренних дел, Государственной противопожарной службы, сотрудников учреждений и органов уголовно-исполнительной системы, получивших профессиональные заболевания, связанные с радиационным воздействием на работах в зоне отчуждения Чернобыльской АЭС;

лиц, принимавших (в том числе временно направленных или командированных) в 1957—1958 гг. непосредственное участие в работах по ликвидации последствий аварии в 1957 г. на производственном объединении «Маяк», а также занятых на работах по проведению защитных мероприятий и реабилитации радиоактивно загрязненных территорий вдоль реки Теча в 1949—1956 гг.; лиц, эвакуированных (переселенных), а также выехавших добровольно из населенных пунктов, подвергшихся радиоактивному загрязнению вследствие аварии в 1957 г. на производственном объединении «Маяк» и сбросов радиоактивных отходов в реку Теча, включая детей, в том числе детей, которые в момент эвакуации (переселения) находились в состоянии внутриутробного развития, а также бывших военнослужащих, вольнонаемный состав войсковых частей и специального контингента, которые были эвакуированы в 1957 г. из зоны радиоактивного загрязнения. При этом к выехавшим добровольно лицам относятся лица, выехавшие с 29 сентября 1957 г. по 31 декабря 1958 г. включительно из населенных пунктов, подвергшихся радиоактивному загрязнению вследствие аварии в 1957 г. на производственном объединении «Маяк», а также выехавшие с 1949 по 1956 г. включительно из населенных пунктов, подвергшихся радиоактивному загрязнению вследствие сбросов радиоактивных отходов в реку Теча;

лиц, эвакуированных (в том числе выехавших добровольно) в 1986 г. из зоны отчуждения Чернобыльской АЭС, подвергшейся радиоактивному загрязнению вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС, или переселенных (переселяемых), в том числе выехавших добровольно, из зоны отселения в 1986 г. и в последующие годы, включая детей, в том числе детей, которые в момент эвакуации находились в состоянии внутриутробного развития;

родителей и супругов военнослужащих, погибших вследствие ранения, контузии или увечья, полученных ими при защите СССР, Российской Федерации или при исполнении иных обязанностей военной службы, либо вследствие заболевания, связанного с пребыванием на фронте, а также родителей и супругов государственных служащих, погибших при исполнении служебных обязанностей. Указанный вычет предоставляется супругам погибших военнослужащих и государственных служащих, если они не вступили в повторный брак;

граждан, уволенных с военной службы или призывавшихся на военные сборы, выполнявших интернациональный долг в Республике Афганистан и других странах, в которых велись боевые действия, и на других граждан;

в) налоговый вычет в размере 400 руб. за каждый месяц налогового периода распространяется на тех налогоплательщиков, которые не входят в вышеназванные группы, и применяется только до месяца, в котором их доход, исчисленный с начала налогового периода нарастающим итогом, не превысил 20 тыс. руб. с месяца, в котором доход превысил 20 тыс. руб., налоговый вычет не применяется;

г) налоговый вычет в размере 300 руб. за каждый месяц налогового периода распространяется на каждого ребенка у налогоплательщиков, на обеспечении которых находится ребенок, являющихся родителями или супругами родителей, опекунами или попечителями, и действует до месяца, в котором их доход, исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода работодателем, предоставляющим данный стандартный налоговый вычет, превысил 20 тыс. руб.

Налоговый вычет расходов на содержание ребенка (детей) производится на каждого ребенка в возрасте до 18 лет, а также на каждого учащегося дневной формы обучения, аспиранта, ординатора, студента, курсанта в возрасте до 24 лет у родителей и (или) супругов, опекунов или попечителей.

Вдовам (вдовцам), одиноким родителям, опекунам или попечителям налоговый вычет производится в двойном размере. Предоставле-

ние указанного вычета вдовам (вдовцам), одиноким родителям прекращается с месяца, следующего за вступлением их в брак.

Указанный вычет предоставляется вдовам (вдовцам), одиноким родителям, опекунам или попечителям на основании их письменных заявлений и документов, подтверждающих право на данный вычет. При этом иностранным физическим лицам, у которых ребенок (дети) находится за пределами Российской Федерации, такой вычет предоставляется на основании документов, заверенных компетентными органами государства, в котором проживает ребенок (дети).

Под одиноким родителем понимается один из родителей, не состоящий в зарегистрированном браке.

Уменьшение налоговой базы производится с месяца рождения ребенка (детей) или месяца, в котором установлена опека (попечительство), и сохраняется до конца того года, в котором ребенок (дети) достигли указанного возраста или в случае смерти ребенка (детей). Налоговый вычет предоставляется за период обучения ребенка (детей) в учебном заведении, включая академический отпуск, оформленный в установленном порядке в период обучения.

**2. Социальные налоговые вычеты** налогоплательщик имеет право учесть в случаях оказания им денежной помощи организациям науки, культуры, образования, здравоохранения, частично или полностью финансируемым из средств соответствующего бюджета, а также на нужды физического воспитания граждан и содержание спортивных команд, а также в сумме пожертвований, перечисляемых налогоплательщиком религиозным организациям на осуществление ими уставной деятельности, в размере фактических расходов, но не более 25 процентов суммы дохода, полученного в налоговом периоде. Социальный налоговый вычет может быть произведен в сумме, уплаченной налогоплательщиком за свое образование или за обучение своих детей в возрасте до 24 лет на дневной форме обучения в образовательных учреждениях, но не более 38 тыс. руб. в год.

Указанный социальный налоговый вычет предоставляется при наличии у образовательного учреждения соответствующей лицензии или иного документа, который подтверждает статус учебного заведения, а также представлении налогоплательщиком документов, подтверждающих его фактические расходы за обучение.

Социальный налоговый вычет предоставляется за период обучения указанных лиц в учебном заведении, включая академический отпуск, оформленный в установленном порядке в процессе обучения.

Данный налоговый вычет производится и на сумму, уплаченную налогоплательщиком в налоговый период за лечение его самого или супруга, своих родителей, детей до 18 лет, а также на приобретение лекарственных средств, назначенных лечащим врачом. Общая сумма социального налогового вычета за услуги по лечению не может превышать 38 тыс. руб.

По дорогостоящим видам лечения в медицинских учреждениях Российской Федерации сумма налогового вычета принимается в размере фактически произведенных расходов. Перечень дорогостоящих видов лечения утверждается постановлением Правительства РФ.

Вычет сумм оплаты стоимости лечения предоставляется налогоплательщику, если лечение производится в медицинских учреждениях, имеющих соответствующие лицензии на осуществление медицинской деятельности, а также при представлении налогоплательщиком документов, подтверждающих его фактические расходы на лечение и приобретение медикаментов.

Указанный социальный налоговый вычет предоставляется налогоплательщику, если оплата лечения и приобретенных медикаментов не была произведена организацией за счет работодателей. Социальные налоговые вычеты предоставляются на основании письменного заявления налогоплательщика при подаче налоговой декларации в налоговый орган по окончании налогового периода.

**3. Имущественные налоговые вычеты** налогоплательщик имеет право получить при продаже имущества, находящегося у него в собственности. Размер налогового вычета зависит от вида имущества и срока нахождения имущества в собственности налогоплательщика.

Так, при продаже жилых домов, квартир, дач, садовых домиков или земельных участков, находившихся в собственности налогоплательщика менее 5 лет, имущественный налоговый вычет не должен превышать 1 млн руб.; сумма, полученная от продажи другого имущества, находящегося в собственности налогоплательщика менее трех лет, учитывается в размере, не превышающем 125 тыс. руб.

При продаже жилых домов, квартир, дач, садовых домиков и земельных участков, находившихся в собственности налогоплательщика пять лет и более, а также иного имущества, находившегося в собственности налогоплательщика три года и более, имущественный налоговый вычет предоставляется в сумме, полученной налогоплательщиком при продаже указанного имущества.

Имущественный налоговый вычет представляется в сумме, израсходованной налогоплательщиком на новое строительство либо при-

обретение на территории Российской Федерации жилого дома или квартиры, в размере фактически произведенных расходов, а также в сумме, направленной на погашение процентов по целевым кредитам, полученным налогоплательщиком в банках Российской Федерации и фактически израсходованным им на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации жилого дома или квартиры, либо долей в них.

Общий размер имущественного налогового вычета не может превышать 1 млн руб. без учета сумм, направленных на погашение процентов по целевым кредитам, полученным налогоплательщиком в банках Российской Федерации и фактически израсходованным им на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации жилого дома или квартиры, либо долей в них.

Указанный имущественный налоговый вычет предоставляется налогоплательщику на основании письменного заявления налогоплательщика и документов, подтверждающих право собственности на приобретенный (построенный) жилой дом или квартиру, а также платежных документов, оформленных в установленном порядке, подтверждающих факт уплаты денежных средств налогоплательщиком (квитанции к приходным ордерам, банковские выписки о перечислении денежных средств со счета покупателя на счет продавца, товарные и кассовые чеки, акты о закупке материалов у физических лиц с указанием в них адресных и паспортных данных продавца и другие документы).

При приобретении имущества в общую долевую либо общую совместную собственность размер имущественного налогового вычета распределяется между собственниками в соответствии с их долей собственности либо с их письменным заявлением (в случае приобретения жилого дома или квартиры в общую совместную собственность).

Имущественный налоговый вычет не применяется в случаях, когда оплата расходов на строительство или приобретение жилого дома или квартиры для налогоплательщика производится за счет средств работодателей или иных лиц, а также в случаях, когда сделка купли-продажи жилого дома или квартиры совершается между физическими лицами, являющимися взаимозависимыми.

Повторное предоставление налогоплательщику имущественного налогового вычета не допускается.

Если в налоговом периоде имущественный налоговый вычет не может быть использован полностью, его остаток может быть перене-

сен на последующие налоговые периоды до полного его использования.

**4. Профессиональные налоговые вычеты** имеют право применять определенные категории налогоплательщиков — физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, частные нотариусы и другие лица, занимающиеся в установленном действующим законодательством порядке частной практикой; лица, получающие доходы от выполнения работ (оказания услуг) по гражданско-правовым договорам и лица, получающие авторские вознаграждения, и т.д. Перечисленные категории налогоплательщиков вправе произвести вычеты в сумме фактически произведенных ими расходов, документально подтвержденных.

Для налогоплательщиков, получающих авторское вознаграждение или вознаграждение за создание, исполнение или иное использование произведений науки, литературы и искусства, для авторов открытий и т.д., в случае если они не могут документально подтвердить произведенные расходы, НК РФ устанавливает нормативы затрат (в процентах к сумме начисленного дохода). Так, например, при создании научных трудов и разработок применяется норматив в размере 20% от суммы начисленного дохода.

Исключение из совокупного дохода физических лиц отдельных видов доходов, освобождение от обложения подоходным налогом отдельных категорий физических лиц, а также предоставление других льгот проводятся только в соответствии с Налоговым кодексом.

В пределах размеров социальных и имущественных налоговых вычетов, установленных Налоговым кодексом, законодательные органы субъектов Российской Федерации могут устанавливать иные размеры вычетов с учетом региональных особенностей.

**Ставки налога** на доходы физических лиц предусмотрены ст. 224 НК РФ и устанавливаются по пропорциональному методу. В соответствии с названной статьей налоговая ставка устанавливается в размере 13%. Более высокие ставки предусмотрены в отношении следующих доходов:

35% для доходов, полученных от выигрышей, выплачиваемых организаторами лотерей, тотализаторов и других основанных на риске игр, и иных доходов, превышающих установленные НК РФ пределы;

30% — все доходы, получаемые физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами РФ.

Налоговая ставка в размере 9 процентов устанавливается в отношении доходов от долевого участия в деятельности организаций, полученных в виде дивидендов<sup>1</sup>.

Налоговая декларация в соответствии со ст. 229 НК РФ представляется не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

По договору об избежании двойного налогообложения суммы налога с доходов, полученных за пределами РФ, фактически уплаченные налогоплательщиком, являющимся налоговым резидентом РФ, за пределами РФ в соответствии с законодательством других государств, не засчитываются при уплате налога в РФ, если не предусмотрено иное.

Для освобождения от уплаты налога, получения налоговых вычетов или иных налоговых привилегий налогоплательщик должен представить в органы Федеральной налоговой службы официальное подтверждение того, что он является резидентом государства, с которым Российская Федерация заключила действующий в течение соответствующего налогового периода (или его части) договор (соглашение) об избежании двойного налогообложения, а также документ о получении дохода и об уплате им налога за пределами РФ, подтвержденный налоговым органом соответствующего иностранного государства. Такое подтверждение может быть представлено как до уплаты налога или авансовых платежей по налогу, так и в течение одного года после окончания того налогового периода, по результатам которого налогоплательщик претендует на получение освобождения от уплаты налога, налоговые вычеты или привилегии.

Обязанности налогоплательщика, налогового агента и сборщиков налогов установлены ст. 23, 24, 25 НК РФ и другими нормативными правовыми актами о налогах и сборах.

Российские организации, индивидуальные предприниматели и постоянные представительства иностранных организаций в Российской Федерации, от которых или в результате отношений с которыми налогоплательщик получил доходы, обязаны исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить сумму налога, исчисленную в соответствии со ст. 224 НК РФ.

Налог с доходов адвокатов исчисляется, удерживается и уплачивается коллегиями адвокатов (их учреждениями).

<sup>1</sup> Ставка действует с 1 января 2005 г. в соответствии с Федеральным законом от 29 июля 2004 г. // СЗ РФ. 2004. № 31. Ст. 3231.

Российские организации, индивидуальные предприниматели и постоянные представительства иностранных организаций, коллегии адвокатов и их учреждения в Российской Федерации именуются, как отмечалось ранее, налоговыми агентами.

Исчисление сумм и уплата налога в соответствии с НК производятся в отношении всех доходов налогоплательщика, источником которых является налоговый агент, за некоторым исключением.

Исчисление сумм налога производится налоговыми агентами нарастающим итогом с начала налогового периода по итогам каждого месяца применительно к тем доходам, в отношении которых применяется налоговая ставка 13 процентов, начисленным налогоплательщику за данный период, с зачетом удержанной в предыдущие месяцы текущего налогового периода суммы налога.

Сумма налога применительно к доходам, в отношении которых применяются иные налоговые ставки, исчисляется налоговым агентом отдельно по каждой сумме указанного дохода, начисленного налогоплательщику.

Исчисление суммы налога производится без учета доходов, полученных налогоплательщиком от других налоговых агентов и удержанных другими налоговыми агентами сумм налога.

Налоговые агенты обязаны удержать начисленную сумму налога непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате.

Удержание у налогоплательщика исчисленной суммы налога производится налоговым агентом за счет любых денежных средств, выплачиваемых налоговым агентом налогоплательщику, при фактической выплате указанных денежных средств налогоплательщику либо по его поручению третьим лицам. При этом удерживаемая сумма налога не может превышать 50 процентов суммы выплаты.

При невозможности удержать у налогоплательщика исчисленную сумму налога налоговый агент обязан в течение одного месяца с момента возникновения соответствующих обстоятельств письменно сообщить в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог и сумме задолженности налогоплательщика.

Налоговые агенты обязаны перечислять суммы исчисленного и удержанного налога не позднее дня фактического получения в банке наличных денежных средств на выплату дохода, а также дня перечисления дохода со счетов налоговых агентов в банке на счета налогоплательщика либо по его поручению на счета третьих лиц в банках.

В иных случаях налоговые агенты перечисляют суммы исчисленного и удержанного налога не позднее дня, следующего за днем фактического получения налогоплательщиком дохода, — для доходов, выплачиваемых в денежной форме, а также дня, следующего за днем фактического удержания исчисленной суммы налога, — для доходов, полученных налогоплательщиком в натуральной форме либо в виде материальной выгоды.

Совокупная сумма налога, исчисленная и удержанная налоговым агентом у налогоплательщика, в отношении которого он признается источником дохода, уплачивается по месту учета налогового агента в налоговом органе.

При этом в законодательстве о налогах и сборах содержится «запрещающая норма», согласно которой при заключении договоров и иных сделок запрещается включение в них налоговых оговорок, в соответствии с которыми выплачивающие доход предприятия, организации и физические лица, зарегистрированные в качестве предпринимателей, принимают на себя обязательства нести расходы, связанные с уплатой налога за физическое лицо. Уплата налога с доходов физических лиц за счет средств налогового агента не допускается.

Налог на доходы физических лиц (подходный налог) в первое время после его введения в России был построен по глобальной (синтетической) системе: доходы, полученные из разных источников (так называемый совокупный доход), облагались налогом по единым ставкам. Деление доходов на виды было проведено лишь в связи с различными процедурами налогообложения разных доходов. В дальнейшем из совокупного дохода в отдельный вид доходов (шедулу) были выделены выигрыши и призы, выплачиваемые организаторами конкурсов и игр, носящих рекламный характер, страховые выплаты по договорам добровольного страхования в части превышения установленных НК размеров, процентный доход по вкладам в банках в части превышения размера, установленного НК, суммы экономии на процентах при получении налогоплательщиками заемных средств, дивиденды. С этих доходов налог исчисляется и удерживается, как отмечалось ранее, по повышенной ставке — 35%.

В отдельную шедулу выделены доходы физических лиц от долевого участия в деятельности организаций, полученных в виде дивидендов. К этим доходам в настоящее время применяется пониженная ставка — 9%<sup>1</sup>.

Налог на доходы, как правило, исчисляют и удерживают из дохода плательщика налоговые агенты — лица, производящие выплату дохода субъекту налогообложения (уплата налога у источника выплаты дохода). Отдельные группы налогоплательщиков — индивидуальные предприниматели, частные нотариусы и др. обязаны представить декларацию о совокупном доходе за отчетный год. Срок представления декларации — 30 апреля года, следующего за отчетным. Разница между налогом, исчисленным на основе декларации и фактически уплаченным (удержанным), подлежит внесению в бюджет до 15 июля года, следующего за отчетным.

В целях обеспечения достоверности указанных в декларации данных лица, занимающиеся предпринимательской деятельностью, обязаны вести специальную книгу учета доходов и расходов, записывать фамилии и адреса клиентов, пациентов и т.п.

В настоящее время большинство налогоплательщиков освобождены от обязанности по подаче декларации. Это связано с отказом от применения прогрессивной шкалы налогообложения и переходом к пропорциональному методу налогообложения.

Налоговые агенты обязаны ежегодно не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом, представлять налоговым органам сведения о суммах, выплаченных физическим лицам, и об удержанных из этих сумм налогах (так называемая косвенная декларация).

#### § 4. Единый социальный налог

Главой 24 части второй НК РФ предусмотрена замена всех платежей в государственные внебюджетные фонды — Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ и фонды обязательного медицинского страхования РФ, осуществлявшихся ранее, единым социальным налогом, предназначенным для мобилизации средств для реализации права граждан на государственное пенсионное и социальное обеспечение и медицинскую помощь.

**Налогоплательщиками** признаются:

- 1) лица, производящие выплаты физическим лицам: а) организации; б) индивидуальные предприниматели; в) физические лица, не признаваемые индивидуальными предпринимателями;
- 2) индивидуальные предприниматели, адвокаты.

Если налогоплательщик одновременно относится к нескольким категориям налогоплательщиков, он признается отдельным налогоплательщиком по каждому отдельно взятому основанию.

**Объектом налогообложения** признаются:

1) для организаций и индивидуальных предпринимателей — выплаты и иные вознаграждения, начисляемые ими в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг, а также по авторским договорам;

2) для физических лиц, не признаваемых индивидуальными предпринимателями, — выплаты и иные вознаграждения по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг, выплачиваемые налогоплательщиками в пользу физических лиц;

3) для индивидуальных предпринимателей и адвокатов — доходы от предпринимательской либо иной профессиональной деятельности за вычетом расходов, связанных с их извлечением.

**Налоговым периодом** признается календарный год.

**Ставки налога** предусмотрены в ст. 241 НК РФ. Ставки налога носят регрессный характер, т.е. увеличение налоговой базы на каждого отдельного работника влечет уменьшение ставок социального налога. Подобный подход к налогообложению направлен на увеличение фондов оплаты труда работников, их реальное отражение в отчетных документах, а не на занижение указанных данных с целью уменьшения налогов, что было характерным при прежней системе уплаты страховых платежей.

**Льготы по налогу.** В статье 238 Налогового кодекса РФ перечисляются суммы, не подлежащие налогообложению. К ним, в частности, относятся: государственные пособия, некоторые компенсационные выплаты, суммы единовременной материальной помощи, а также иные доходы.

От уплаты налога освобождаются (ст. 239 НК РФ): организации — с сумм доходов, не превышающих 100 тыс. руб. в течение налогового периода, начисленных работникам, являющимся инвалидами I, II и III групп; работодатели — с сумм дохода, не превышающих 100 тыс. руб. в течение налогового периода на каждого отдельного работника: а) общественные организации инвалидов, среди членов которых инвалиды составляют не менее 80%; б) учреждения, созданные для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных социальных целей.

Названной статьей предусмотрены и иные льготы по налогу.

## § 5. Налог на прибыль организаций

Взимание налога на прибыль с организаций осуществляется в соответствии с гл. 25 НК РФ, вступившей в силу с 1 января 2002 г. Данный налог является одним из основных налогов, взимаемых с юридических лиц, и занимает важное место в налоговой системе страны. В отличие от ранее рассмотренных НДС и акцизов налог на прибыль — прямой налог, его сумма зависит непосредственно от результатов хозяйственной деятельности организации.

**Плательщиками налога на прибыль** являются российские организации и иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в РФ через постоянные представительства и (или) получающие доходы от источников в РФ.

**Объектом обложения** налогом является **прибыль, полученная налогоплательщиком**. Для российских организаций прибылью признается полученный доход, уменьшенный на величину произведенных расходов, установленных в НК РФ. Прибылью иностранных организаций, осуществляющих деятельность в РФ через постоянные представительства, является полученный через эти постоянные представительства доход, уменьшенный на величину произведенных этими представительствами расходов. Для иных иностранных организаций прибылью признается доход, полученный от источников в РФ.

*К доходам, подлежащим налогообложению*, относятся: 1) доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав; 2) внереализационные доходы.

*Доходом от реализации* признаются выручка от реализации товаров (работ, услуг), имущества (включая ценные бумаги) и имущественных прав.

*Внереализационными доходами* налогоплательщика признаются, в частности, доходы: от долевого участия в других организациях; от операций купли-продажи иностранной валюты; от сдачи имущества в аренду (субаренду); в виде процентов, полученных по договорам займа, кредита, банковского вклада и т.п.; в виде штрафов, пеней, иных санкций за нарушение договорных обязательств, а также сумм возмещения убытков или ущерба; в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественных прав и другие доходы (см. ст. 250 НК РФ).

При определении налоговой базы *не учитываются такие доходы*, как: 1) имущество, имущественные права, полученные от других лиц: а) в порядке предварительной оплаты; б) в качестве залога или задат-

ка в качестве обеспечения обязательств; в) в виде взносов (вкладов) в уставный капитал организации; 2) имущество, полученное бюджетными учреждениями по решению органов исполнительной власти всех уровней; 3) средства, полученные по договорам кредита и займа, а также суммы, полученные в погашение таких заимствований и другие доходы (см. ст. 251 НК РФ).

В целях налогообложения полученные доходы уменьшаются на сумму произведенных *расходов*, которыми признаются обоснованные, т.е. экономически оправданные, и документально подтвержденные затраты. Расходы подразделяются на *связанные с производством и реализацией и внереализационные расходы*. К первым относятся расходы: 1) связанные с изготовлением, хранением и доставкой товаров, выполнением работ, оказанием услуг и т.п.; 2) на содержание и эксплуатацию, ремонт основных средств и иного имущества; 3) на освоение природных ресурсов; 4) на научные исследования и опытные конструкторские разработки; 5) на обязательное и добровольное страхование и прочие расходы.

Перечисленные расходы подразделяются также на материальные, расходы на оплату труда, суммы начисленной амортизации.

*К материальным расходам*, в частности, относятся затраты налогоплательщика на приобретение сырья, материалов, используемых в производстве; топлива, энергии; связанные с содержанием и эксплуатацией фондов природоохранного назначения; расходы на рекультивацию земель и др.

*К расходам на оплату труда*, в частности, относятся: суммы, начисленные по тарифным сеткам, должностным окладам, сдельным расценкам; премии, надбавки; денежные компенсации, вознаграждения; суммы платежей (взносов) работодателей по договорам обязательного страхования, а также суммы платежей работодателей по договорам добровольного страхования (договорам негосударственного пенсионного обеспечения), заключенным в пользу работников со страховыми организациями (негосударственными пенсионными фондами), имеющими лицензии, и другие расходы, произведенные в пользу работника, предусмотренные трудовым (коллективным) договором.

Особо законодатель останавливается на характеристике *расходов, связанных с амортизацией*<sup>1</sup>. Амортизируемым имуществом признается

<sup>1</sup> Под амортизацией понимается объективный процесс постепенного перенесения стоимости средств труда по мере износа на производимый с их помощью продукт. См.: Финансово-кредитный словарь. М., 1984. С. 38.

имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности и используются им для извлечения дохода и стоимость которых погашается путем начисления амортизации.

*К амортизируемому имуществу не относятся:* земля, иные объекты природопользования; материально-производственные запасы, товары, ценные бумаги, финансовые инструменты срочных сделок (в том числе форвардные, фьючерсные контракты, опционы); имущество бюджетных организаций; имущество некоммерческих организаций; имущество, приобретенное с использованием бюджетных ассигнований; приобретенные произведения искусства и иное имущество.

*К прочим расходам,* связанным с производством и (или) реализацией, НК относит: расходы по обеспечению нормативных условий труда и техники безопасности, а также на лечение профессиональных заболеваний работников, занятых на работах с вредными или тяжелыми условиями труда; расходы на командировки; расходы на оплату консультационных, юридических, информационных, аудиторских услуг; расходы на подготовку и переподготовку кадров; расходы, осуществленные налогоплательщиком-организацией, использующей труд инвалидов, в виде средств, направленных на цели, обеспечивающие социальную защиту инвалидов, если от общего числа работников такого налогоплательщика инвалиды составляют не менее 50 процентов и доля заработной платы инвалидов в расходах на оплату труда составляет не менее 25 процентов. Целями, обеспечивающими социальную защиту инвалидов, признаются улучшение условий труда инвалидов, создание для них рабочих мест, защита их прав и законных интересов, мероприятия по реабилитации. Расходы налогоплательщиков — общественных организаций инвалидов, а также налогоплательщиков-учреждений, единственными собственниками имущества которых являются общественные организации инвалидов, в виде средств, направляемых на осуществление деятельности указанных общественных организаций инвалидов и на ранее названные цели, также относятся к прочим расходам.

*В состав нерезализационных расходов* включаются, в частности: расходы на содержание переданного по договору аренды (лизинга) имущества; расходы в виде процентов по долговым обязательствам, в том числе процентов, начисленных по ценным бумагам и иным обязательствам; судебные расходы и арбитражные сборы; расходы на оплату услуг банков; расходы в виде сумм штрафов, пеней и иных санкций

за нарушение договорных или долговых обязательств, на возмещение причиненного ущерба, а также иные обоснованные расходы.

К внереализационным расходам приравниваются и некоторые убытки, полученные налогоплательщиком в отчетном (налоговом) периоде.

При определении налоговой базы *не учитываются*, в частности, *расходы*: 1) в виде сумм выплачиваемых налогоплательщиком дивидендов и других сумм распределяемого дохода; 2) в виде пени, штрафов и иных санкций, перечисляемых в бюджет (государственные внебюджетные фонды), а также штрафов и других санкций, взимаемых государственными организациями, которым законодательством РФ предоставлено право наложения указанных санкций; 3) в виде взноса в уставный капитал, вклада в простое товарищество; 4) в виде суммы налога на прибыль и платежей за сверхнормативные выбросы загрязняющих веществ в окружающую среду; 5) в виде взносов на добровольное страхование, на негосударственное пенсионное обеспечение; 6) в виде расходов на любые виды вознаграждений, предоставляемых руководству или работникам помимо вознаграждений, выплачиваемых на основании трудовых договоров (контрактов); 7) в виде сумм материальной помощи работникам; 8) на оплату путевок на лечение, отдых, экскурсий, занятий в спортивных секциях и иные подобные расходы, произведенные в пользу работников. Таким образом, перечисленные расходы не влияют на налоговую базу.

Законодатель установил *два метода признания доходов и расходов*: метод начисления и кассовый метод. При *методе начисления* доходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг), имущественных прав. Для доходов от реализации датой получения дохода признается день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг, имущественных прав). Для внереализационных доходов датой получения дохода признается, например, дата подписания сторонами акта приема-передачи имущества, дата поступления денежных средств на расчетный счет налогоплательщика. Расходы при данном методе начисления признаются такими в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств или иной формы их оплаты. Расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они возникают исходя из условий сделок.

Организации имеют право на определение даты получения дохода (осуществления расхода) *по кассовому методу*, если в среднем за пре-

дыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций без учета НДС и налога с продаж не превысила одного млн руб. за каждый квартал. В этом случае датой получения дохода признается день поступления средств на счета в банках или в кассу, поступления иного имущества, имущественных прав. Расходами признаются затраты после их фактической оплаты.

Под **налоговой базой** налога на прибыль понимается *денежное выражение прибыли*, причем налоговая база, облагаемая по разным ставкам, определяется отдельно, нарастающим итогом с начала налогового периода. В случае, если в отчетном периоде налогоплательщиком получен убыток, налоговая база признается равной нулю.

В НК РФ предусматриваются **дифференцированные ставки налога**. Основная налоговая ставка устанавливается в размере 24%, при этом: 6,5% суммы налога зачисляется в федеральный бюджет, 17,5% — в бюджеты субъектов РФ.

Представительные органы власти субъектов РФ вправе снижать для отдельных категорий налогоплательщиков налоговую ставку в части сумм налога, зачисляемых в бюджеты субъектов РФ. При этом указанная ставка не может быть ниже 13,5%.

Для иностранных организаций, чьи доходы не связаны с деятельностью в РФ через постоянное представительство, установлены следующие ставки налога: 20% — с любых доходов и 10% — от использования, содержания или сдачи в аренду (фрахта) судов, самолетов и других транспортных средств в связи с осуществлением международных перевозок.

Доходы в виде дивидендов облагаются по ставкам: 1) 9% — по доходам, полученным в виде дивидендов от российских организаций российскими организациями и физическими лицами — налоговыми резидентами РФ; 2) 15% — по доходам, полученным в виде дивидендов от российских организаций иностранными организациями, а также по доходам, полученным в виде дивидендов российскими организациями от иностранных организаций.

Налоговая база по операциям с отдельными видами долговых обязательств облагается по следующим налоговым ставкам:

1) 15 процентов — по доходу в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам, условиями выпуска и обращения которых предусмотрено получение дохода в виде процентов, а также по доходам в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным после 1 января 2007 г., и доходам учредителей доверительного управления ипотечным покрытием, получен-

ным на основании приобретения ипотечных сертификатов участия, выданных управляющим ипотечным покрытием после 1 января 2007 г.;

2) 9% — по доходам в виде процентов по муниципальным ценным бумагам, эмитированным на срок не менее трех лет до 1 января 2007 г., а также по доходам в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 1 января 2007 г., и доходам учредителей доверительного управления ипотечным покрытием, полученным на основании приобретения ипотечных сертификатов участия, выданных управляющим ипотечным покрытием до 1 января 2007 г.;

3) 0% — по доходу в виде процентов по государственным и муниципальным облигациям, эмитированным до 20 января 1997 г., включительно, а также по доходу в виде процентов по облигациям государственного валютного облигационного займа 1999 г., эмитированным при осуществлении новации облигаций внутреннего государственного валютного займа серии III, эмитированных в целях обеспечения условий, необходимых для урегулирования внутреннего валютного долга бывшего Союза ССР и внутреннего и внешнего валютного долга Российской Федерации.

Прибыль Банка России от осуществления деятельности, связанной с выполнением им своих функций, предусмотренных законодательством, облагается по ставке в 0%, в то же время прибыль, полученная от деятельности, не связанной с выполнением ЦБ РФ названных функций, облагается по ставке в 24%.

**Налоговым периодом является календарный год.**

**Отчетными периодами** признаются первый квартал, полугодие, девять месяцев календарного года.

По итогам каждого отчетного периода налогоплательщик исчисляет сумму квартального авансового платежа исходя из ставки налога и фактически полученной прибыли, рассчитанной нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания первого квартала, полугодия, девяти месяцев и одного года. В течение отчетного периода налогоплательщики уплачивают ежемесячные авансовые платежи в срок не позднее 15 числа каждого месяца отчетного периода.

Налогоплательщики имеют право перейти на исчисление ежемесячных авансовых платежей исходя из фактически полученной прибыли, подлежащей исчислению. В данном случае авансовые платежи уплачиваются не позднее 30 числа месяца, следующего за отчетным периодом.

Налогоплательщики — российские организации, имеющие обособленные подразделения, исчисление и уплату в федеральный бюджет сумм авансовых платежей, а также сумм налога, исчисленного по итогам налогового периода, производят по месту своего нахождения без распределения указанных сумм по обособленным подразделениям.

Налогоплательщики независимо от наличия у них обязанности по уплате налога (авансовых платежей по налогу) обязаны по истечении каждого отчетного и налогового периода представлять в налоговые органы по месту своего нахождения и месту нахождения каждого обособленного подразделения соответствующие налоговые декларации.

Налоговые агенты также обязаны по истечении каждого отчетного (налогового) периода, в котором они производили выплаты налогоплательщику, представлять в налоговые органы по месту своего нахождения налоговые расчеты.

Некоммерческие организации, у которых не возникает обязательств по уплате налога, представляют налоговую декларацию по упрощенной форме по истечении налогового периода.

Налогоплательщики и налоговые агенты представляют налоговые декларации (расчеты) не позднее 30 дней со дня окончания соответствующего отчетного периода. Декларации (расчеты) по итогам налогового периода представляются указанными субъектами не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Законодатель устанавливает особенности определения доходов и расходов ряда налогоплательщиков, таких как: банки (ст. 290—292 НК РФ); страховые организации (ст. 293—294 НК РФ); негосударственные пенсионные фонды (ст. 295—296 НК РФ); организации системы потребительской кооперации (ст. 297 НК РФ); профессиональные участники рынка ценных бумаг (ст. 298—300 НК РФ).

Наряду с этим предусматривается специфика налогообложения срочных сделок (ст. 301—305 НК РФ).

Особое внимание в гл. 25 НК РФ уделено регулированию налогообложения иностранных организаций, осуществляющих предпринимательскую деятельность на территории РФ, в случае, если такая деятельность создает постоянное представительство иностранной организации, а также не связанных с деятельностью через постоянное представительство в РФ (ст. 306—310 НК РФ).

Доходы, полученные российской организацией от источников за пределами страны, а также понесенные в этой связи расходы, учитываются при определении ее налоговой базы. Суммы налога, выплаченные в соответствии с законодательством иностранных государств

российской организацией, засчитываются при уплате этой организацией налога в Российской Федерации. При этом размер засчитываемых сумм налогов, выплаченных за пределами РФ, не может превышать сумму налога, подлежащего уплате этой организацией в РФ. Зачет уплаченного налога производится при условии представления подтверждающего документа.

Важнейшим условием своевременной и полной уплаты налога является *ведение налогового учета*, который представляет собой систему обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным НК РФ. Система налогового учета организуется налогоплательщиком самостоятельно. Данные налогового учета относятся к сведениям, составляющим налоговую тайну.

## § 6. Водный налог

Водный кодекс Российской Федерации предусматривает платность пользования водными объектами, расположенными на территории страны<sup>1</sup>. В состав водных объектов входят поверхностные водные объекты, внутренние морские воды, территориальное море Российской Федерации, подземные водные объекты.

В систему платежей, связанных с использованием водными объектами, входит водный налог. С 1 января 2005 г. он заменил ранее действовавшую плату за пользование водными объектами<sup>2</sup>, которая также относилась к федеральным налогам и зачислялась в федеральный бюджет и бюджеты субъектов РФ в следующем соотношении: 40 процентов — в федеральный бюджет, 60 процентов — в бюджеты субъектов.

Правовой основой взимания водного налога является глава 24<sup>2</sup> НК РФ<sup>3</sup>. В соответствии с данной главой плательщиками водного налога признаются как организации, так и физические лица при наличии у них объекта налогообложения — осуществления ими специального или общего водопользования в соответствии с Водным кодексом РФ. НК РФ конкретизирует виды пользования водными объектами, образующие объект налогообложения. К ним он относит забор воды, использование водных объектов без забора воды для целей гидроэнерге-

<sup>1</sup> СЗ РФ. 1995. № 47. Ст. 4471.

<sup>2</sup> СЗ РФ. 1998. Ст. 2067.

<sup>3</sup> СЗ РФ. 2004. № 31. Ст. 3219.

тики, использование акватории водных объектов, использование водных объектов для целей лесосплава в плотках и кошелях.

В то же время в Кодексе предусмотрен и целый ряд изъятий из объекта налогообложения. Например, к таким изъятиям отнесены: забор из подземных водных объектов термальных вод, забор воды из водных объектов для обеспечения пожарной безопасности, а также для ликвидации стихийных бедствий и последствий аварий; забор воды из водных объектов для санитарных, экологических и судоходных попусков; забор морскими судами, судами внутреннего и смешанного (река — море) плавания воды из водных объектов для обеспечения работы технологического оборудования; забор воды из водных объектов и использование акватории водных объектов для рыбоводства и воспроизводства водных биологических ресурсов, забор воды из водных объектов для орошения земель сельскохозяйственного назначения (включая луга и пастбища), полива садоводческих, огороднических, дачных земельных участков, земельных участков личных подсобных хозяйств граждан, для водопоя и обслуживания скота и птицы, которые находятся в собственности сельскохозяйственных организаций и граждан; забор из подземных водных объектов шахтно-рудничных и коллекторно-дренажных вод.

Не является объектом налогообложения использование акватории водных объектов для плавания на судах, в том числе на маломерных плавательных средствах, а также для разовых посадок (взлетов) воздушных судов; использование акватории водных объектов для размещения и стоянки плавательных средств, размещения коммуникаций, зданий, сооружений, установок и оборудования для осуществления деятельности, связанной с охраной вод и водных биологических ресурсов, защитой окружающей среды от вредного воздействия вод, а также осуществление такой деятельности на водных объектах; использование акватории водных объектов для проведения государственного мониторинга водных объектов и других природных ресурсов, а также геодезических, топографических, гидрографических и поисково-съёмочных работ; использование акватории водных объектов для размещения и строительства гидротехнических сооружений гидроэнергетического, мелиоративного, рыбохозяйственного, водно-транспортного, водопроводного и канализационного назначения; использование акватории водных объектов для организованного отдыха организациями, предназначенными исключительно для содержания и обслуживания инвалидов, ветеранов и детей; использование водных объектов для проведения доноуглубительных и других работ, связан-

ных с эксплуатацией судоходных водных путей и гидротехнических сооружений; особое пользование водными объектами для обеспечения нужд обороны страны и безопасности государства; использование акватории водных объектов для рыболовства и охоты.

**Налоговая база** определяется налогоплательщиками отдельно по каждому виду пользования водным объектом. Например, при *заборе воды* налоговая база определяется как объем воды, забранной из водного объекта за налоговый период. **Налоговым периодом** по данному налогу является квартал. Объем воды, забранной из водного объекта, определяется на основании показаний водоизмерительных приборов, отражаемых в журнале первичного учета использования воды. В случае отсутствия водоизмерительных приборов объем забранной воды определяется исходя из времени работы и производительности технических средств. В случае невозможности определения объема забранной воды исходя из времени работы и производительности технических средств объем забранной воды определяется исходя из норм водопотребления.

При использовании водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики налоговая база определяется как количество произведенной за налоговый период электроэнергии.

При использовании акватории водных объектов, за исключением лесосплава в плотках и кошелях, налоговая база определяется как площадь предоставленного водного пространства. Площадь предоставленного водного пространства определяется по данным лицензии на водопользование (договора на водопользование), а в случае отсутствия в лицензии (договоре) таких данных — по материалам соответствующей технической и проектной документации.

При использовании водных объектов для целей лесосплава в плотках и кошелях налоговая база определяется как произведение объема древесины, сплавляемой в плотках и кошелях за налоговый период, выраженного в тысячах кубических метров, и расстояния сплава, выраженного в километрах, деленного на 100.

В случае, если в отношении водного объекта установлены различные налоговые ставки, налоговая база определяется налогоплательщиком применительно к каждой налоговой ставке.

**Налоговые ставки** установлены в Кодексе по бассейнам рек, озер, морей и экономическим районам в зависимости от вида водопользования.

При заборе воды в пределах установленных лимитов ставка установлена в рублях за 1 тыс. куб. метров воды, забранной из поверхностных и подземных водных объектов, территориального моря Россий-

ской Федерации и внутренних морских вод. Самая высокая ставка — 678 руб. установлена для забора подземной воды из озера Байкал, самая низкая — 4,32 руб. — в отношении Чукотского моря.

При заборе воды сверх установленных квартальных (годовых) лимитов водопользования налоговые ставки в части такого превышения устанавливаются в пятикратном размере указанных ставок. В случае отсутствия у налогоплательщика утвержденных квартальных лимитов квартальные лимиты определяются расчетно как одна четвертая утвержденного годового лимита. Ставка водного налога при заборе воды из водных объектов для водоснабжения населения устанавливается в размере 70 руб. за одну тысячу кубических метров воды, забранной из водного объекта независимо от категории водного объекта.

При использовании акватории ставки установлены в тысячах рублей за год за 1 кв. м используемой акватории. Самая высокая ставка установлена для Северо-Кавказского экономического региона — 34,44 тыс. руб., самая низкая — в отношении Чукотского моря — 14,04 тыс. руб.

При использовании водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики налоговые ставки установлены в отношении бассейна реки Енисей — 13,7 руб., самая низкая — 4,8 руб. в отношении бассейнов рек и озер, не вошедших в установленный Кодексом список.

При использовании водных объектов для целей лесосплава в плотках и кошелях самая высокая ставка в рублях за 1 тыс. куб. м сплавляемой древесины на каждые 100 км сплава установлена для рек бассейнов Ладожского и Онежского озер и озера Ильмень — 1705,2 руб. Самая низкая — 1454,4 руб. — для рек и озер, не вошедших в установленный Кодексом перечень.

Общая сумма исчисленного налогоплательщиком налога уплачивается по местонахождению объекта налогообложения, т.е. по месту осуществления водопользования. Изменениями в Бюджетный кодекс, вступающими в силу с 1 января 2005 г., предусмотрено зачисление водного налога в полном объеме в федеральный бюджет.

Налог подлежит уплате в срок не позднее 20 числа месяца, следующего за истекшим кварталом.

## **§ 7. Налог на добычу полезных ископаемых**

Налог на добычу полезных ископаемых, установленный и введенный в действие гл. 26 Налогового кодекса, заменил собой целый ряд действовавших ранее рентных платежей и акцизов на некоторые виды минерального сырья.

По своей правовой природе налог на добычу полезных ископаемых относится к таким доходным источникам бюджета, как регалии, проблемам классификации которых были посвящены труды российских теоретиков финансового права. Само право государства взимать налоги является суверенным правом государства и относится к так называемым регалиям в широком смысле — *regalia majora*, т.е. к правам, вытекающим из существа государства и составляющим неотъемлемую принадлежность верховной власти, таким как право творить суд, устанавливая ответственность за правонарушения и т.д.<sup>1</sup> Регалии в узком смысле слова (*regalia minora*) — это такие права частного-правового характера, которые изымаются из сферы приобретения частными лицами и берутся исключительно в руки государства. Юридическое различие между регалиями в широком и узком смысле слова коренится в природе прав, которые лежат в основании регалии. Регалии в широком смысле основаны на таких правах публичной власти, которые характеризуют сущность государства как верховного суверена. В отличие от этого регалии в узком смысле основаны на присвоении государством прав, которые без ущерба для суверенитета государства могут принадлежать не только государству, но и частным лицам. Одним из примеров использования регалий в узком смысле как инструмента пополнения бюджета является установление налоговых платежей за пользование природными ресурсами, в том числе за добычу полезных ископаемых.

Налог на добычу полезных ископаемых взимается с организаций и индивидуальных предпринимателей, являющихся пользователями недр, т.е. получивших государственную лицензию на пользование участками недр, либо пользующихся недрами на условиях соглашения о разделе продукции. Особенности правового статуса пользователей недр и порядок предоставления им участков недр для добычи полезных ископаемых, строительства и эксплуатации подземных сооружений, а также в соответствии с соглашением о разделе продукции при разведке и добыче минерального сырья определены Законом РФ «О недрах» (с изм. и доп.)<sup>2</sup>.

Пользователи недр подлежат постановке на специальный налоговый учет по месту нахождения предоставленного им в пользование участка недр в течение 30 дней с момента государственной регистрации лицензии (разрешения) на пользование участком недр. При этом

<sup>1</sup> Озеров И.Х. Основы финансовой науки. Вып. 1. М., 1909. С. 100.

<sup>2</sup> СЗ РФ. 1995. № 10. Ст. 823.

## § 7. Налог на добычу полезных ископаемых

местом нахождения участка недр, предоставленного налогоплательщику в пользование, в соответствии со ст. 335 НК РФ признается территория субъекта Российской Федерации, на которой расположен участок недр. Если добыча полезных ископаемых осуществляется на континентальном шельфе, в исключительной экономической зоне, а также и за пределами России, но на территориях, находящихся под ее юрисдикцией, то специальный налоговый учет осуществляется по месту нахождения плательщика налога.

**Предметом налогообложения** являются полезные ископаемые, перечень которых установлен в Налоговом кодексе. К ним относятся уголь, торф, углеводородное сырье, газ, товарные руды, сырье редких металлов, природные алмазы, хлористый натрий (соль), минеральные воды и др. Объект налогообложения — их добыча или извлечение из отходов добывающего производства. Так называемые общераспространенные полезные ископаемые, добытые индивидуальными предпринимателями и используемые ими непосредственно для личного потребления, а также минералогические, палеонтологические и другие геологические коллекционные материалы исключены из предмета налогообложения.

Налог на добычу полезных ископаемых является территориальным налогом, и налоговая юрисдикция России распространяется на полезные ископаемые, добытые (извлеченные) из недр на ее территории либо на территориях, арендуемых у иностранных государств или используемых на основании международного договора.

**Налоговой базой** по большинству полезных ископаемых выступает стоимость добытых полезных ископаемых, оцененная самими налогоплательщиками одним из установленных способов. Исключение составляет попутный газ и газ горючий природный из всех видов месторождений углеводородного сырья: налогооблагаемая база при их добыче определяется как количество добытых полезных ископаемых в натуральном выражении.

Оценка стоимости добытых полезных ископаемых может быть определена либо исходя из цен реализации добытых полезных ископаемых, либо из так называемой расчетной стоимости. При формировании расчетной стоимости добытого полезного ископаемого полностью учитываются прямые<sup>1</sup> и частично так называемые косвенные

<sup>1</sup> Материальные расходы, затраты на оплату труда, начисленная амортизация и др.

расходы<sup>1</sup> налогоплательщика за **налоговый период**, которым является месяц. Налогооблагаемая база определяется отдельно по каждому виду добытого полезного ископаемого.

**Ставка налога** установлена в процентах к налогооблагаемой базе. Исключения составляют действующие временно специфические ставки (в твердой сумме) в отношении горючего газа (ст. 342 НК РФ). Размер ставки зависит от вида добытых полезных ископаемых. Самые высокие ставки установлены в отношении углеводородного сырья, самые низкие — в отношении угля и калийной соли. Освобождение от налогообложения в форме нулевой ставки применяется в отношении попутного газа, попутных и дренажных подземных вод, извлечение которых связано с разработкой других видов полезных ископаемых, минеральных вод, используемых исключительно в лечебных и курортных целях без их непосредственной реализации, и некоторых других видов полезных ископаемых.

Налогоплательщики исчисляют и уплачивают сумму налога по итогам месяца в отношении каждого вида добытых полезных ископаемых. Сумма налога исчисляется по итогам каждого налогового периода по каждому добытому полезному ископаемому. Налог подлежит уплате по месту нахождения каждого участка недр, предоставленного налогоплательщику в пользование в соответствии с законодательством Российской Федерации. При этом сумма налога, подлежащая уплате, рассчитывается исходя из доли полезного ископаемого, добытого на каждом участке недр, в общем количестве добытого полезного ископаемого соответствующего вида. Сумма налога, исчисленная по полезным ископаемым, добытым за пределами территории Российской Федерации, подлежит уплате по месту нахождения организации или месту жительства индивидуального предпринимателя.

## § 8. Налог на наследование или дарение

Имущество, полученное физическими лицами в порядке наследования или дарения от других физических лиц, не подлежит обложению налогом на доходы. Вместо него взимается налог на имущество, переходящее в порядке наследования или дарения, который учитывает особенности получения дохода, более дифференцированно подходит к обложению имущества в конкретной ситуации.

<sup>1</sup> Например, расходы на добровольное и обязательное страхование, на сертификацию, на погашение процентов за пользование заемными средствами и др.

## § 8. Налог на наследование или дарение

В соответствии со ст. 13 НК, которая, как отмечалось ранее, будет введена в действие с 1 января 2005 г. с признанием утратившим силу Закона РФ от 27 декабря 1991 г. «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», этот налог будет называться «Налог на наследование или дарение». Правовой основой уплаты налога на наследование или дарение в настоящее время являются Налоговый кодекс (часть первая); Закон РФ от 12 декабря 1991 г. «О налоге с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения» и другие нормативные правовые акты.

Налог уплачивает *новый собственник имущества*. **Плательщиками налога** являются граждане РФ, иностранные граждане и лица без гражданства, которые становятся собственниками имущества, переходящего к ним на территории Российской Федерации в порядке наследования (как по закону, так и по завещанию)<sup>1</sup> или дарения.

**Объекты налогообложения** — жилые дома, квартиры, дачи, садовые домики в садоводческих товариществах, автомобили, другие транспортные средства, предметы антиквариата и искусства, ювелирные изделия и т.д.

Налогом облагается имущество в том случае, если:

наследство открылось на территории Российской Федерации или сделка дарения регистрируется (подлежит регистрации) на территории Российской Федерации; иными словами, налог базируется на территориальном принципе;

наследуемое или принимаемое в дар имущество входит в перечень предметов налогообложения (недвижимость, транспортные средства, предметы антиквариата, ювелирные изделия из драгоценных металлов и драгоценных камней, валютные ценности и ценные бумаги, вклады в кредитных организациях и др.);

стоимость имущества превышает необлагаемый минимум, равный в случае наследования 850 ставкам установленного законом минимального размера оплаты труда, а в случае дарения — 80 ставкам.

Налогообложению подлежит доля каждого конкретного получателя имущества, а не стоимость всего получаемого по наследству или в дар имущества.

Налогообложение различается в зависимости от правового основания перехода имущества. Более льготное налогообложение установлено при переходе имущества по наследству.

Обязанность платить налог с наследуемого имущества возникает при превышении им стоимости 850-кратного размера установленной законом минимальной месячной оплаты труда, а с имущества, переходящего в порядке дарения, — 80-кратной минимальной месячной оплаты труда.

При переходе имущества в порядке наследования закон предусматривает три группы наследников: первой очереди; второй очереди; другие наследники.

В зависимости от принадлежности лица к той или иной группе наследников установлены ставки налога, также связанные со стоимостью имущества, переходящего по наследству.

Так, например, при наследовании имущества стоимостью от 850-кратного до 1700-кратного установленного законом размера минимальной месячной оплаты труда наследники первой очереди уплачивают 5%, наследники второй очереди — 10%, а другие наследники — 20% от стоимости имущества, превышающей 850-кратный установленный законом размер минимальной месячной оплаты труда. С увеличением стоимости имущества, переходящего в порядке наследования, возрастает и ставка налога.

В целях уплаты налога на имущество, переходящее в порядке дарения, налогоплательщики разделены на две группы:

- дети, родители;
- другие физические лица.

Размер налога на имущество, переходящее в порядке дарения, зависит от стоимости имущества и той группы, в которую входит налогоплательщик.

Имущество оценивается на момент открытия наследства или удостоверения сделки дарения, а не на момент вступления в право наследования или фактического получения имущества.

Оценку жилого дома (квартиры), дачи и садового домика выполняют органы коммунального хозяйства или страховые организации, оценку транспортных средств — страховые и другие организации, которым предоставлено это право. Оценка другого имущества, например антиквариата, поручается экспертам.

Налог с имущества, переходящего в порядке дарения, стоимостью от 80-кратного до 850-кратного установленного законом размера минимальной месячной оплаты труда дети, родители уплачивают в размере 3%, а другие физические лица — 10% от стоимости имущества. Как и при переходе имущества в порядке наследования, с увеличением стоимости имущества, переходящего в порядке дарения, возрастает и ставка налога.

При исчислении налога с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения, установленного в кратном размере от минимальной оплаты труда, учитывается установленный законом размер минимальной месячной оплаты труда на день открытия наследства или удостоверения договора дарения.

Имущество, перешедшее в порядке наследования или дарения, может быть продано, подарено, обменено собственником только после уплаты им налога, что подтверждается соответствующей справкой налогового органа.

*Налогом не облагается:*

имущество, переходящее в порядке наследования или дарения супругу;

жилые дома (квартиры) и накопления в ЖСК, если наследники (одаряемые) проживали в этих домах (квартирах) совместно с наследодателями (дарителями) на день открытия наследства или оформления у нотариуса договора дарения<sup>1</sup>;

жилые дома и транспортные средства, переходящие в порядке наследования инвалидам I и II групп.

Налог на имущество, переходящее в порядке наследования или дарения, не взимается со стоимости транспортных средств, переходящих в порядке наследования членам семей военнослужащих, потерявших кормильца.

Исчисление налога физическим лицам, проживающим на территории РФ, и вручение им платежных извещений производится налоговыми органами в 15-дневный срок со дня получения соответствующих документов от нотариусов и должностных лиц, уполномоченных совершать нотариальные действия.

Исчисление налога физическим лицам, проживающим за пределами РФ, и вручение им платежных извещений производится до получения ими документов, удостоверяющих право собственности на имущество. Выдача им такого документа без предъявления квитанции об уплате налога не допускается. Физические лица, проживающие на территории РФ, уплачивают налог на основании платежных извещений не позднее трехмесячного срока со дня вручения им платежного извещения. Физические лица, проживающие за пределами РФ, уплачивают налог на основании платежных извещений до получения ими документа, удостоверяющего их право собственности на имущество.

<sup>1</sup> В соответствии с ГК РФ договор дарения не требует нотариального удостоверения.

Начисление налога и вручение платежного извещения производится налоговым органом по месту нахождения имущества либо по месту нотариального удостоверения перехода имущества в собственность другого лица в порядке наследования или дарения. Если плательщику не был начислен налог по месту нахождения или нотариального удостоверения имущества, то справка о стоимости имущества направляется в налоговый орган по месту жительства плательщика для начисления и взыскания налога.

Уведомление об уплате налога составляется налоговым органом на основе сведений, представленных нотариусом, регистрирующим факт принятия наследства или сделки дарения. Закон устанавливает ответственность нотариусов за непредставление или несвоевременное представление указанной информации. Налог должен быть уплачен до истечения трех месяцев со дня вручения плательщику налогового уведомления. До погашения недоимки собственник не может продать, подарить, другим способом реализовать приобретенное имущество.

Особая процедура уплаты предусмотрена в отношении лиц, не имеющих постоянного местожительства в России. Они обязаны заплатить налог до момента документального оформления права собственности. Нотариусу предъявляется квитанция об уплате налога. Выдача документа, удостоверяющего право собственности, без подтверждения факта уплаты налога не допускается. Сделки с наследственным имуществом и подаренным имуществом могут быть совершены новым собственником только после уплаты им налога, подтвержденной справкой налогового органа.

## ГЛАВА 9. РЕГИОНАЛЬНЫЕ НАЛОГИ И СБОРЫ

### § 1. Налог на имущество организаций

Цель введения в налоговую систему России налога на имущество организаций — стимулировать производительное использование имущества предприятий, сократить неиспользуемые запасы сырья и материалов.

Правовую основу налога на имущество организаций составляет НК РФ (часть первая и гл. 30 НК) и законы субъектов Российской Федерации.

Налог на имущество организаций относится к прямым налогам.

Плательщиками налога в соответствии со ст. 373 НК РФ признаются:

российские организации;

иностранные организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства и (или) имеющие в собственности недвижимое имущество на территории Российской Федерации, на континентальном шельфе Российской Федерации и в исключительной экономической зоне Российской Федерации.

Объектом налогообложения для российских организаций является движимое и недвижимое имущество<sup>1</sup> (включая имущество, переданное во временное владение, пользование, распоряжение или доверительное управление, внесенное в совместную деятельность), учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета.

У нерезидентов, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, налогом облагаются *основные средства, находящиеся на территории России*. У остальных нерезидентов — принадлежащее им на праве собственности недвижимое имущество на территории Российской Федерации, на континентальном шельфе Российской Федерации и в исключительной экономической зоне Российской Федерации. Среднегодовая стоимость облагаемого имущества в целях налогообложения определяется путем

сложения стоимостей имущества на начало каждого месяца и деления полученного результата на число месяцев. Налоговая база определяется исходя из стоимости основных средств, отражаемой в активе баланса по соответствующим счетам бухгалтерского учета.

*Непризнаются объектами налогообложения:*

1) земельные участки и иные объекты природопользования (водные объекты и другие природные ресурсы);

2) имущество, принадлежащее на праве хозяйственного ведения или оперативного управления федеральным органам исполнительной власти, в которых законодательно предусмотрена военная и (или) приравненная к ней служба, используемое этими органами для нужд обороны, гражданской обороны, обеспечения безопасности и охраны правопорядка в Российской Федерации.

**Налоговая база** определяется как среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения. При определении налоговой базы имущество, признаваемое объектом налогообложения, учитывается по его остаточной стоимости, сформированной в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета, утвержденным в учетной политике организации.

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

Налоговой базой в отношении объектов недвижимого имущества иностранных организаций, не осуществляющих деятельности в Российской Федерации через постоянные представительства, а также в отношении объектов недвижимого имущества иностранных организаций, не относящихся к деятельности данных организаций в Российской Федерации через постоянные представительства, признается инвентаризационная стоимость указанных объектов по данным органов технической инвентаризации.

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 Российской Федерации, в течение 10 дней со дня оценки (переоценки) указанных объектов.

Налоговая база определяется отдельно в отношении имущества, подлежащего налогообложению по местонахождению организации (месту постановки на учет в налоговых органах постоянного представительства иностранной организации), в отношении имущества каждого обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс, в отношении каждого объекта недвижимого имущества, находящегося вне местонахождения организации, обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс, или постоянного представительства иностранной организации, а также в отношении имущества, облагаемого по разным налоговым ставкам.

В случае если объект недвижимого имущества, подлежащий налогообложению, имеет фактическое местонахождение на территориях разных субъектов Российской Федерации либо на территории субъекта и в территориальном море РФ (на континентальном шельфе РФ или в исключительной экономической зоне РФ), в отношении указанного объекта недвижимого имущества налоговая база определяется отдельно и принимается при исчислении налога в соответствующем субъекте Российской Федерации в части, пропорциональной доле балансовой стоимости (инвентаризационной стоимости) объекта недвижимого имущества на территории соответствующего субъекта Российской Федерации. Налоговая база определяется налогоплательщиками самостоятельно.

Среднегодовая (средняя) стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения, за налоговый (отчетный) период определяется как частное от деления суммы, полученной в результате сложения величин остаточной стоимости имущества на первое число каждого месяца налогового (отчетного) периода и первое число следующего за налоговым (отчетным) периодом месяца, на количество месяцев в налоговом (отчетном) периоде, увеличенное на единицу.

Налоговая база в отношении каждого объекта недвижимого имущества иностранных организаций принимается равной инвентаризационной стоимости данного объекта недвижимого имущества по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

НК РФ устанавливает особенности определения налоговой базы в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) и особенности налогообложения имущества, переданного в доверительное управление.

Налоговая база в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) определяется исходя из остаточной стоимости признаваемого объектом налогообложения имущества,

внесенного налогоплательщиком по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности), а также исходя из остаточной стоимости иного признаваемого объектом налогообложения имущества, приобретенного и (или) созданного в процессе совместной деятельности, составляющего общее имущество товарищей, учитываемого на отдельном балансе простого товарищества участником договора простого товарищества, ведущим общие дела. Каждый участник договора простого товарищества производит исчисление и уплату налога в отношении признаваемого объектом налогообложения имущества, переданного им в совместную деятельность. В отношении имущества, приобретенного и (или) созданного в процессе совместной деятельности, исчисление и уплата налога производятся участниками договора простого товарищества пропорционально стоимости их вклада в общее дело.

Лицо, ведущее учет общего имущества товарищей, обязано для целей налогообложения сообщать не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным периодом, каждому налогоплательщику — участнику договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) сведения об остаточной стоимости имущества, составляющего общее имущество товарищей, на первое число каждого месяца соответствующего отчетного периода и о доле каждого участника в общем имуществе товарищей. При этом лицо, ведущее учет общего имущества товарищей, сообщает сведения, необходимые для определения налоговой базы.

Имущество, переданное в доверительное управление, а также имущество, приобретенное в рамках договора доверительного управления, подлежит налогообложению у учредителя доверительного управления.

**Налоговым периодом** признается календарный год. Отчетными периодами признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года. Законодательный (представительный) орган субъекта Российской Федерации при установлении налога вправе не устанавливать отчетные периоды. Налог исчисляется нарастающим итогом и вносится в бюджет поквартально; в конце года проводится его перерасчет. Налогоплательщики уплачивают авансовые платежи по налогу, если законом субъекта РФ не предусмотрено иное.

**Налоговые ставки** устанавливаются законами субъектов Российской Федерации и не могут превышать 2,2%. По ранее действующему Закону РФ от 13 декабря 1991 г. «О налоге на имущество предприятий» налоговая ставка не превышала 2%.

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

Льготы предоставляются в двух формах. Одни направлены на освобождение от налогообложения всего имущества некоторых категорий налогоплательщиков, например специализированных протезно-ортопедических предприятий; коллегий адвокатов, адвокатских бюро и юридических консультаций. Другие предполагают вычет из среднегодовой стоимости имущества организаций балансовой стоимости некоторых его видов: у религиозных организаций — имущества, используемого ими для осуществления религиозной деятельности; у других организаций — железнодорожных путей общего пользования, федеральных автомобильных дорог общего пользования, магистральных трубопроводов, линий энергоснабжения; объектов, признаваемых памятниками истории и культуры федерального значения; объектов социально-культурной сферы, используемых ими для нужд культуры и искусства, образования, физической культуры и спорта, здравоохранения и социального обеспечения.

*В соответствии со ст. 381 НК РФ освобождаются от налогообложения:* организации и учреждения уголовно-исполнительной системы Министерства юстиции Российской Федерации — в отношении имущества, используемого для осуществления возложенных на них функций; религиозные организации — в отношении имущества, используемого ими для осуществления религиозной деятельности; общероссийские общественные организации инвалидов (в том числе созданные как союзы общественных организаций инвалидов), среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80%, — в отношении имущества, используемого ими для осуществления их уставной деятельности;

организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов указанных общероссийских общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50%, а их доля в фонде оплаты труда — не менее 25%, — в отношении имущества, используемого ими для производства и (или) реализации товаров (за исключением подакцизных товаров, минерального сырья и иных полезных ископаемых, а также иных товаров по перечню, утверждаемому Правительством РФ по согласованию с общероссийскими общественными организациями инвалидов), работ и услуг (за исключением брокерских и иных посреднических услуг);

учреждения, единственными собственниками имущества которых являются указанные общероссийские общественные организации инвалидов, — в отношении имущества, используемого ими для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных целей социальной защиты и реабилитации инвалидов, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям;

организации, основным видом деятельности которых является производство фармацевтической продукции, — в отношении имущества, используемого ими для производства ветеринарных иммунобиологических препаратов, предназначенных для борьбы с эпидемиями и эпизоотиями;

организации — в отношении объектов, признаваемых памятниками истории и культуры федерального значения в установленном законодательством Российской Федерации порядке;

организации — в отношении ядерных установок, используемых для научных целей, пунктов хранения ядерных материалов и радиоактивных веществ, а также хранилищ радиоактивных отходов;

организации — в отношении ледоколов, судов с ядерными энергетическими установками и судов атомно-технологического обслуживания;

организации — в отношении железнодорожных путей общего пользования, федеральных автомобильных дорог общего пользования, магистральных трубопроводов, линий энергопередачи, а также сооружений, являющихся неотъемлемой технологической частью указанных объектов. Перечень имущества, относящегося к указанным объектам, утверждается Правительством РФ;

организации — в отношении космических объектов;  
имущество специализированных протезно-ортопедических предприятий;

имущество коллегий адвокатов, адвокатских бюро и юридических консультаций;

имущество государственных научных центров.

Сумма налога исчисляется по итогам налогового периода как произведение соответствующей налоговой ставки и налоговой базы, определенной за налоговый период. Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется отдельно в отношении имущества, подлежащего налогообложению по местонахождению организации (месту постановки на учет в налоговых органах постоянного представительства

иностранной организации), в отношении имущества каждого обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс, в отношении каждого объекта недвижимого имущества, находящегося вне местонахождения организации, обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс, или постоянного представительства иностранной организации, а также в отношении имущества, облагаемого по разным налоговым ставкам. Статья 382 НК РФ предусматривает порядок начисления сумм авансовых платежей. Сумма авансового платежа по налогу исчисляется по итогам каждого отчетного периода.

Законодательный (представительный) орган субъекта Российской Федерации при установлении налога вправе предусмотреть для отдельных категорий налогоплательщиков право не исчислять и не уплачивать авансовые платежи по налогу в течение налогового периода.

В соответствии со ст. 383 НК РФ налог и авансовые платежи по налогу подлежат уплате налогоплательщиками в порядке и сроки, которые установлены законами субъектов Российской Федерации.

По истечении налогового периода налогоплательщики уплачивают сумму налога, исчисленную в порядке, предусмотренном п. 2 ст. 382 НК РФ.

В отношении имущества, находящегося на балансе российской организации, налог и авансовые платежи по налогу подлежат уплате в бюджет, как правило, по местонахождению указанной организации.

Иностранные организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, в отношении имущества постоянных представительств уплачивают налог и авансовые платежи по налогу в бюджет по месту постановки указанных постоянных представительств на учет в налоговых органах.

Организация, в состав которой входят обособленные подразделения, имеющие отдельный баланс, уплачивает налог (авансовые платежи по налогу) в бюджет по местонахождению каждого из обособленных подразделений в отношении имущества, находящегося на отдельном балансе каждого из них. Организация, учитывающая на балансе объекты недвижимого имущества, находящиеся вне местонахождения организации или ее обособленного подразделения, имеющего отдельный баланс, уплачивает налог (авансовые платежи по налогу) в бюджет по местонахождению каждого из указанных объектов недвижимого имущества.

Налогоплательщики обязаны по истечении каждого отчетного и налогового периода представлять в налоговые органы по своему ме-

стонахождению, по местонахождению каждого своего обособленного подразделения, имеющего отдельный баланс, а также по местонахождению каждого объекта недвижимого имущества (в отношении которого установлен отдельный порядок исчисления и уплаты налога) налоговые расчеты по авансовым платежам по налогу и налоговую декларацию по налогу.

Налогоплательщики представляют налоговые расчеты по авансовым платежам по налогу не позднее 30 дней с даты окончания соответствующего отчетного периода. Налоговые декларации по итогам налогового периода представляются налогоплательщиками не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Устанавливая налог, законодательные органы субъектов РФ определяют порядок и сроки уплаты налога, форму отчетности по налогу.

## § 2. Транспортный налог

Транспортный налог, введенный в налоговую систему России в 2003 г., заменил собой налог с владельцев транспортных средств и налог на имущество физических лиц в части некоторых видов транспортных средств. Правовую основу транспортного налога составляет часть первая и гл. 28 НК РФ и законы субъектов Российской Федерации об установлении и введении в действие данного налога на территории соответствующего субъекта РФ. Это поимущественный, реальный налог, вводимый на территории субъекта Российской Федерации актом представительного органа, в котором определяется ставка налога, порядок и сроки его уплаты, форма отчетности.

Налог уплачивают **организации и физические лица**, на которых в установленном порядке зарегистрированы транспортные средства. При этом не имеет значения, находится ли данное транспортное средство в собственности налогоплательщика.

Федеральным законодательством установлен *перечень транспортных средств, подлежащих налогообложению*. В него включены зарегистрированные в России автомобили, мотоциклы, мотороллеры, автобусы, самолеты, вертолеты, теплоходы, яхты, парусные суда, катера, снегоходы, мотосани, моторные лодки, гидроциклы, несамоходные (буксируемые) суда и другие водные и воздушные транспортные средства. Освобождены от налогообложения весельные и моторные лодки с небольшой мощностью двигателя, автомобили, предназначенные для использования инвалидами, промысловые суда, сельхозтехника. При установлении налога законами субъектов Российской Федера-

ции могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком.

**Налоговая база** в отношении транспортных средств, имеющих двигатели, установлена как мощность двигателя транспортного средства в лошадиных силах (паспортная статическая тяга). В отношении других водных и воздушных транспортных средств она установлена либо как валовая вместимость в регистровых тоннах, либо как единица транспортного средства<sup>1</sup>.

**Налоговым периодом** признается календарный год.

**Налоговые ставки** устанавливаются законами субъектов Российской Федерации в зависимости от объекта налогообложения и в соответствии с НК РФ.

Для физических и юридических лиц установлен различный порядок налогообложения.

Организации исчисляют сумму налога самостоятельно, предоставляя в налоговый орган налоговую декларацию.

Налоговое уведомление о подлежащей уплате сумме налога вручается налогоплательщику, являющемуся физическим лицом, налоговым органом в срок не позднее 1 июня года налогового периода. Сумма налога, подлежащая уплате налогоплательщиками, являющимися физическими лицами, исчисляется налоговыми органами на основании сведений, которые им представляются органами, осуществляющими государственную регистрацию транспортных средств на территории Российской Федерации. На органы, осуществляющие государственную регистрацию транспортных средств, возложена обязанность сообщать в налоговые органы по месту своего нахождения о транспортных средствах, зарегистрированных или снятых с регистрации в этих органах, а также о лицах, на которых зарегистрированы транспортные средства, в течение 10 дней после их регистрации или снятия с регистрации.

Уплата налога производится налогоплательщиками по месту нахождения транспортных средств в порядке и сроки, которые установлены законами субъектов Российской Федерации.

### § 3. Налог на игорный бизнес

**Плательщиками** налога на игорный бизнес являются организации или индивидуальные предприниматели, осуществляющие предпри-

нимательскую деятельность в сфере игорного бизнеса. Правовую основу налога составляет часть первая и гл. 29 НК РФ и законы субъектов Российской Федерации.

Данный налог относится к прямым, реальным налогам, его взимание основано на предположении о возможной доходности объектов налогообложения: игрового стола, игрового автомата, кассы тотализатора, кассы букмекерской конторы. Все перечисленные объекты подлежат постановке на учет в налоговом органе по месту регистрации налогоплательщика. На каждый зарегистрированный объект налогоплательщику выдается свидетельство по установленной форме. Налогоплательщики, состоящие на налоговом учете на территории другого субъекта РФ, обязаны встать на налоговый учет по месту нахождения объектов налогообложения<sup>1</sup>.

По каждому из объектов налогообложения налоговая база определяется ежемесячно отдельно как общее количество соответствующих объектов налогообложения.

Налоговые ставки устанавливаются законами субъектов Российской Федерации в твердой сумме в рублях за каждый объект налогообложения. Федеральным законодательством определены нижний и верхний предел ставок. Если ставки налогов не установлены законами субъектов РФ, действует нижний предел ставки, установленной в НК РФ.

Сумма налога исчисляется налогоплательщиком самостоятельно как произведение налоговой базы, установленной по каждому объекту налогообложения, и ставки налога, установленной для каждого объекта налогообложения.

Налог, подлежащий уплате по итогам налогового периода, уплачивается налогоплательщиком по месту регистрации объектов налогообложения не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

## ГЛАВА 10. МЕСТНЫЕ НАЛОГИ

### § 1. Налог на имущество физических лиц

В настоящее время объем поступлений в бюджет от налогов на имущество физических лиц незначителен. Административное обслуживание налогов на имущество требует достаточно больших затрат, так что порою доходы от них не покрывают этих затрат, связанных с учетом и оценкой облагаемого имущества, сбором налогов. С развитием частной собственности и повышением благосостояния граждан, а также совершенствованием процедуры регистрации объектов недвижимости доля этих налогов должна увеличиться.

Налоги на имущество физических лиц базируются на территориальном принципе.

Данный вид налога был установлен Законом РФ от 9 декабря 1991 г. «О налогах на имущество физических лиц» с последующими изменениями и дополнениями, последние из которых были внесены Федеральным законом от 24 июля 2002 г.

**Плательщиками налога** являются физические лица — собственники имущества, отнесенного Законом к объектам налогообложения. Если названное имущество находится в общей долевой собственности нескольких физических лиц, налогоплательщиком считается каждое из них соразмерно своей доле в этом имуществе. Таким же образом определяются налогоплательщики, если имущество находится в общей долевой собственности физических и юридических лиц. Вместе с тем, если имущество находится в общей совместной собственности нескольких физических лиц, на них возложена равная ответственность по исполнению налогового обязательства.

**Объектами налогообложения** является следующее имущество: жилые дома, квартиры, дачи, гаражи и иные строения, помещения и сооружения.

**Ставки налога.** Поскольку данный налог является местным, в Законе определены предельные ставки налога на строения и сооружения в зависимости от их стоимости:

Стоимость имущества	Ставка налога
До 300 тыс. рублей	До 0,1 процента
От 300 тыс. руб. до 500 тыс. руб.	от 0,1 до 0,3 процента
Свыше 500 тыс. руб.	от 0,3 до 2,0 процента

### *Льготы по налогу*

Налогоплательщики, которым предоставляются льготы по налогу, делятся на несколько групп: Герои Советского Союза и Российской Федерации, лица, награжденные орденом Славы трех степеней, участники Великой Отечественной войны и др.; инвалиды I и II групп и инвалиды с детства; пенсионеры, лица, участвовавшие в боевых действиях в мирное время и иные лица.

Исчисление налога возложено на налоговые органы, которые вручают налогоплательщикам платежные извещения не позднее 1 августа.

Как отмечалось ранее, налогообложению в настоящее время подлежит недвижимость — жилые дома, квартиры, дачи, гаражи и иные строения, помещения и сооружения, находящиеся на территории Российской Федерации, независимо от национального или юридического статуса их собственника.

Налоговая база определяется на основе инвентаризационной стоимости недвижимого имущества по состоянию на 1 января года налогового периода. Ставки налога изменяются в зависимости от размера базы, т.е. налог является прогрессивным.

Федеральным законом установлены предельные ставки налогов, которые могут дифференцироваться представительными органами местного самоуправления.

Налог на имущество плательщик уплачивает самостоятельно в два срока — к 15 сентября и 15 ноября года, за который производится оплата.

## **§ 2. Земельный налог**

Земельный налог — поимущественный налог рентного типа, к которым также относится налог на добычу полезных ископаемых, а ранее относился акциз на минеральное сырье. Он построен таким образом, чтобы изъять часть доходов налогоплательщика, которые получены не в результате его личных усилий, а являются следствием отно-

сительно более благоприятных условий хозяйствования на земле, в которые объективно поставлен налогоплательщик: участок более плодороден, имеет лучшее расположение и т.п.

Правовой основой уплаты земельного налога являются НК РФ, Федеральный закон Российской Федерации от 31 июля 1998 г. «О введении в действие части первой Налогового кодекса РФ», Закон РФ от 11 октября 1991 г. «О плате за землю».

В соответствии с законодательством использование земли в Российской Федерации является платным. Предусмотрены следующие формы платы за землю: земельный налог и арендная плата.

**Плательщиками** налога являются собственники земли, землевладельцы и землепользователи<sup>1</sup>. Арендаторы уплачивают за землю, переданную им в аренду, арендную плату и земельный налог не вносят.

**Объект налогообложения** — земля.

Закон делит земельные участки на группы в зависимости от характера их использования и, следовательно, от условий получения дохода: земли сельскохозяйственного использования (сельхозугодья и земли сельских населенных пунктов) и земли несельскохозяйственного использования (земли городов и других населенных пунктов, земли промышленного, транспортного, военного и другого использования вне населенных пунктов, земли водного и лесного фондов).

Размер земельного налога напрямую не зависит от результатов хозяйственной деятельности собственников земли, землевладельцев, землепользователей. Он устанавливается в виде стабильных платежей за единицу земельной площади в расчете на год. Ставки земельного налога могут пересматриваться в связи с изменением условий хозяйствования, не зависящих от пользователя земли.

При взимании налога на земли сельскохозяйственного назначения различаются две группы налогоплательщиков.

В первую группу входят колхозы, совхозы, крестьянские (фермерские) хозяйства, межхозяйственные объединения, кооперативы и другие сельскохозяйственные организации. С них взимается только земельный налог. Иные налоги они уплачивают лишь в том случае, если имеют доходы от несельскохозяйственной деятельности.

<sup>1</sup> Статья 5 Земельного кодекса РФ устанавливает, что землепользователями являются лица, владеющие и пользующиеся земельными участками на праве постоянного (бессрочного) пользования или на праве безвозмездного срочного пользования, землевладельцами — лица, владеющие и пользующиеся земельными участками на праве пожизненного наследуемого владения.

Ко второй группе относятся сельскохозяйственные организации индустриального типа (птицефабрики, тепличные комбинаты, зверосовхозы и др.) по перечню, утвержденному органами государственной власти субъектов РФ. Кроме налога на землю, эти организации уплачивают и другие налоги в установленном порядке.

Единицей налогообложения земли сельскохозяйственного назначения (сельскохозяйственные угодья) является один гектар пашни (1 га).

**Законодательство РФ устанавливает среднюю ставку (размер) земельного налога с одного гектара пашни по субъектам РФ.** С учетом состава угодий, их качества, площади и местоположения органы законодательной власти субъектов РФ, исходя из средних ставок налога с одного гектара пашни, устанавливают и утверждают ставки земельного налога по группам почв пашни, а также многолетних насаждений, сенокосов и пастбищ. Минимальные ставки земельного налога за один гектар пашни и других сельскохозяйственных угодий также устанавливаются органами законодательной власти субъектов РФ. Ставки налога могут быть установлены в федеральном законе об утверждении федерального бюджета на соответствующий год.

Ставки налога определяются местными органами государственной власти или органами государственной власти субъектов Федерации на основе установленных федеральным законом базовых ставок и поправочных коэффициентов, учитывающих особенности земельного участка. За земельные участки, не используемые или используемые не по целевому назначению, ставка земельного налога устанавливается в двукратном размере (ст. 3 Закона РФ «О плате за землю»).

Земельный налог за участки в границах сельских населенных пунктов и вне их черты, предоставленные гражданам для ведения личного подсобного хозяйства, садоводства, огородничества, животноводства, сенокошения и выпаса скота, взимается со всей площади земельного участка по средним ставкам за землю сельскохозяйственного назначения. Земельный налог за участки, предоставленные гражданам и юридическим лицам в границах сельских населенных пунктов для иных целей, взимается со всей площади земельного участка в твердом размере за квадратный метр.

Органам местного самоуправления предоставляется право с учетом благоприятных условий размещения земельных участков повышать ставки земельного налога, но не более чем в два раза.

Налогом облагаются и земли несельскохозяйственного назначения (земли городов, рабочих поселков, земли, расположенные вне

населенных пунктов, а также земли специального назначения). Ставки налога по земле несельскохозяйственного назначения, как правило, более высокие, чем ставки налога на земли сельскохозяйственного назначения. Если земельный участок превышает установленные нормы отвода, то за ту часть площади, которая превышает норму, взимается налог в двукратном размере.

Налог на земли, предоставленные для садоводства, огородничества, животноводства в пределах городской, поселковой черты, устанавливается в твердом размере за один квадратный метр.

Организации непосредственно сами исчисляют земельный налог и ежегодно не позднее 1 июля представляют в налоговые органы расчет причитающегося с них налога по каждому земельному участку.

**Налоговым периодом является календарный год.**

За земельные участки, предназначенные для обслуживания строения, находящегося в раздельном пользовании нескольких юридических лиц или граждан, земельный налог начисляется отдельно каждому пропорционально площади строения, находящегося в их раздельном пользовании. За земельные участки, предназначенные для обслуживания строения, находящегося в общей собственности нескольких юридических лиц или граждан, земельный налог начисляется каждому из этих собственников соразмерно их доле на эти строения.

Юридические лица самостоятельно рассчитывают сумму налога, гражданам начисление земельного налога производится налоговыми органами, которые ежегодно не позднее 1 августа должны вручать им платежное извещение об уплате налога.

Суммы налога уплачиваются равными долями не позднее 15 сентября и 15 ноября. В случае неуплаты налога в установленный срок начисляется пеня.

В соответствии с законодательством существует широкая система льгот при взимании земельного налога.

*Полностью освобождаются* от уплаты земельного налога, например, заповедники, национальные и дендрологические парки, ботанические сады; организации, а также граждане, занимающиеся традиционными промыслами в местах проживания и хозяйственной деятельности малочисленных народов и этнических групп, а также народными художественными промыслами и народными ремеслами в местах их традиционного обитания;

участники Великой Отечественной войны, а также граждане, на которых распространены социальные гарантии и льготы участников Великой Отечественной войны;

инвалиды I и II группы;

высшие учебные заведения, научно-исследовательские учреждения; санаторно-курортные и оздоровительные учреждения, учреждения отдыха, находящиеся в государственной и муниципальной собственности, а также принадлежащие профсоюзам;

военнослужащие, граждане, уволенные с военной службы по достижении предельного возраста пребывания на военной службе, состоянию здоровья или в связи с организационно-штатными мероприятиями и имеющие общую продолжительность военной службы двадцать и более лет, члены семей военнослужащих и сотрудников органов внутренних дел, потерявшие кормильца при исполнении им служебных обязанностей;

земли, используемые пожарной службой, и т.д.

Органы законодательной власти субъектов РФ имеют право устанавливать *дополнительные льготы* по земельному налогу в пределах суммы земельного налога, находящейся в их распоряжении. Органы местного самоуправления также имеют право устанавливать льготы по земельному налогу в пределах суммы, остающейся в их распоряжении, в виде частичного освобождения на определенный срок, отсрочки выплаты, понижения ставки земельного налога для отдельных плательщиков.

Средства, полученные при взимании земельного налога, перечисляются в соответствующие бюджеты бюджетной системы в размере, установленном федеральным законом.

## ГЛАВА 11. СПЕЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ

Законодательством Российской Федерации о налогах и сборах может предусматриваться установление так называемых специальных налоговых режимов — систем налогообложения, в соответствии с которыми вводится особый порядок исчисления и уплаты налогов, в том числе замена нескольких налогов и сборов одним налогом. Установление и введение в действие специальных налоговых режимов не относятся к установлению и введению в действие новых налогов и сборов.

Разделом VIII<sup>1</sup> НК РФ установлены следующие специальные налоговые режимы:

- упрощенная система налогообложения;
- система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности;
- для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог).

### § 1. Упрощенная система налогообложения.

#### Налог на вмененный доход

**В отношении доходов малого и среднего бизнеса применяются два специальных налоговых режима.**

Первый из них, получивший название **упрощенной системы налогообложения**, состоит в замене уплаты налога на прибыль организаций, налога на имущество организаций и единого социального налога уплатой единого налога, исчисляемого по результатам хозяйственной деятельности организаций за год. Применение упрощенной системы налогообложения индивидуальными предпринимателями предусматривает замену уплаты налога на доходы физических лиц (в отношении доходов, полученных от осуществления предпринимательской деятельности), налога на имущество (в отношении имущества, используемого для осуществления предпринимательской деятельности) и единого социального налога с доходов, полученных от предпринимательской деятельности, а также выплат и иных воз-

награждений, начисляемых ими в пользу физических лиц, уплатой единого налога, исчисляемого по результатам хозяйственной деятельности за год.

Правовую основу этого режима составляют часть первая и гл. 26<sup>2</sup> НКРФ.

Организации и предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения, не признаются плательщиками налога на добавленную стоимость, за исключением налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации. Применять упрощенную систему налогообложения вправе индивидуальные предприниматели и организации, если по итогам девяти месяцев того года, в котором организация подает заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения, доход от реализации не превысил 11 млн руб. (без учета налога на добавленную стоимость). Средняя численность работников у таких предпринимателей и организаций за налоговый период, определяемая в порядке, устанавливаемом Государственным комитетом Российской Федерации по статистике, не должна превышать 100 человек, а остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов у организаций не должна превышать 100 млн руб.

*Упрощенная система налогообложения не применяется* к банкам, страховщикам, инвестиционным фондам, профессиональным участникам рынка ценных бумаг, ломбардам, а также организациям и индивидуальным предпринимателям, занимающимся производством подакцизных товаров, а также добычей и реализацией полезных ископаемых, игорным бизнесом.

Налоговый кодекс устанавливает **два объекта налогообложения**: доходы либо доходы, уменьшенные на величину расходов. Налогоплательщик на весь срок применения упрощенной системы выбирает один из объектов налогообложения.

При определении как доходов, так и расходов применяется *кассовый метод*: датой получения доходов признается день поступления средств на счета в банках и в кассу, получения иного имущества (работ, услуг) и имущественных прав, расходами признаются затраты только после их фактической оплаты.

При определении налоговой базы доходы и расходы определяются нарастающим итогом с начала календарного года.

**Налоговым периодом** признается календарный год. Установлены и отчетные периоды — первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

**Ставки налога** зависят от выбранного объекта налогообложения: в отношении доходов налоговая ставка устанавливается в размере шести процентов; в случае, если объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов, налоговая ставка устанавливается в большем размере — 15 процентов. Налогоплательщик самостоятельно выбирает объект налогообложения, при переходе на упрощенную систему. Так, выбор в качестве объекта налогообложения доходов, уменьшенных на величину расходов, порождает обязанность налогоплательщика вести соответствующий учет расходов, перечень которых установлен в гл. 26<sup>2</sup> НК РФ. Доходы налогоплательщика могут быть уменьшены на расходы на приобретение основных средств, их ремонт; арендные (в том числе лизинговые) платежи за арендуемое (в том числе принятое в лизинг) имущество; расходы на оплату труда, выплату пособий по временной нетрудоспособности в соответствии с законодательством Российской Федерации; суммы налога на добавленную стоимость по приобретаемым товарам (работам и услугам); проценты, уплачиваемые за предоставление в пользование денежных средств (кредитов, займов), а также расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями.

Исчисление и уплата налога производятся налогоплательщиком самостоятельно, он уплачивает квартальные авансовые платежи, по окончании года делается окончательный перерасчет.

Если по итогам отчетного или налогового периода доход налогоплательщика или остаточная стоимость его имущества превысят установленный законодательством размер — 15 млн руб. для дохода и 100 млн руб. для имущества, такой налогоплательщик считается перешедшим на общий режим налогообложения с начала того квартала, в котором было допущено это превышение.

**Вторым видом особого режима налогообложения является единый налог на вмененный доход для определенных видов деятельности.**

Правовую основу данного режима составляют часть первая и гл. 26<sup>3</sup> НК РФ и законы субъектов Российской Федерации<sup>1</sup> о порядке введения единого налога на территории соответствующего субъекта, видах предпринимательской деятельности, в отношении которых он вводится, а также о значении корректирующего коэффициента базовой доходности.

<sup>1</sup> С 1 января 2006 г. — акты представительных органов муниципальных районов и городских округов: См.: СЗ РФ. 2004. № 31. Ст. 3234.

В отличие от упрощенной системы налогообложения применение налога на вмененный доход обязательно для налогоплательщиков, перечень которых установлен федеральным законом и законом субъекта Федерации, вводящим налог на своей территории. Плательщиками этого налога являются организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие предпринимательскую деятельность в определенных сферах, к которым, например, относятся: бытовые услуги, ветеринарные услуги, общественное питание, розничная торговля, перевозка пассажиров и др. С момента введения налога на вмененный доход на территориях соответствующих субъектов Федерации<sup>1</sup> с плательщиков этого налога не взимается основная часть налогов от предпринимательской деятельности и фонда оплаты труда<sup>2</sup>. Исчисление и уплата иных налогов и сборов, не указанных в НК РФ, осуществляются налогоплательщиками в соответствии с общим режимом налогообложения.

**Объектом налогообложения** является так называемый вмененный доход — потенциально возможный доход плательщика единого налога, рассчитываемый с учетом совокупности факторов, непосредственно влияющих на получение указанного дохода.

Налоговой базой для исчисления суммы единого налога признается величина вмененного дохода, рассчитываемая как произведение базовой доходности по определенному виду предпринимательской деятельности, исчисленной за налоговый период, и величины физического показателя, характеризующего данный вид деятельности. Физическими показателями, характеризующими определенный вид предпринимательской деятельности, могут быть площадь торгового зала либо зала ресторана, количество работников, количество автомобилей. Базовая доходность за месяц установлена в зависимости от вида деятельности: самый высокий размер установлен в отношении технического обслуживания автотранспортных средств, самый низкий — общественного питания.

**Налоговым периодом** по единому налогу признается квартал.

Федеральным законом установлена ставка налога в размере 15 процентов вмененного дохода.

Сумма единого налога рассчитывается с учетом ставки, значения базовой доходности, числа физических показателей, влияющих на результаты предпринимательской деятельности, а также корректирую-

<sup>1</sup> С 1 января 2006 г. — на территории муниципальных городских округов.

<sup>2</sup> СЗ РФ. 2002. № 30. Ст. 3021.

щих коэффициентов базовой доходности, которые могут определяться представительными органами субъекта Федерации.

Уплата налога производится налогоплательщиком по итогам налогового периода не позднее 25-го числа первого месяца следующего налогового периода.

Суммы налога распределяются между бюджетами разных уровней и государственными внебюджетными фондами.

На федеральном уровне установлены основания и условия налогообложения вмененного дохода организаций и индивидуальных предпринимателей, занимающихся определенными видами деятельности. Законами субъектов РФ<sup>1</sup> определяется порядок введения единого налога на территории соответствующего субъекта Российской Федерации, виды предпринимательской деятельности, в отношении которых вводится единый налог, в пределах федерального перечня, значение корректирующего коэффициента базовой доходности, учитывающего совокупность особенностей ведения предпринимательской деятельности.

Рассчитывая единый налог, налогоплательщик использует базовую доходность, физические показатели (количество работников, размер торговой площади и т.д.), а также корректирующие коэффициенты — К1, К2 и К3. Размеры двух коэффициентов — К1 и К3 — устанавливаются в НК РФ, а значение коэффициента К2 определяется в региональных законах о едином налоге на вмененный доход.

Таким образом, единый налог на вмененный доход (ЕНВД) надо рассчитывать по следующей формуле,

$$\text{ЕНВД} = \text{П} \times \text{БД} \times \text{К1} \times \text{К2} \times \text{К3} \times 15\%,$$

где П — физический показатель (например, количество работников, площадь торгового зала, количество автомобилей); БД — базовая доходность; 15% — налоговая ставка; К1, К2, К3 — корректирующие коэффициенты.

Например, с 1 января 2003 г. ателье по пошиву и ремонту одежды переведено на уплату единого налога на вмененный доход. В I квартале текущего года в ателье работали 11 человек, в том числе одна закройщица по совместительству.

Базовая доходность для данного вида деятельности составляет 5000 руб. на одного человека.

<sup>1</sup> С 1 января 2006 г. — актами представительных органов муниципальных районов и городских округов.

Таким образом, рассчитывать единый налог на вмененный доход за I квартал ателье должно по следующей формуле:

$$\text{ЕНВД} = 11 \text{ чел.} \times 5000 \text{ руб./чел.} \times 15\% \times 3,$$

где 3 — это количество месяцев, в течение которых ателье оказывало услуги населению.

Получается, что сумма единого налога за I квартал текущего года составит 24 750 руб.

Применение налога на вмененный доход, в основе которого лежит предполагаемая, а не реальная доходность налогоплательщика, наряду с упрощением порядка налогообложения направлено, прежде всего, на достижение определенных фискальных целей в той сфере экономики, где уклонение от налогов считается наиболее распространенным.

## § 2. Единый сельскохозяйственный налог

В особую группу налогоплательщиков, к которым применяется специальный налоговый режим, выделены сельскохозяйственные производители — организации и индивидуальные предприниматели, производящие сельскохозяйственную продукцию и выращивающие рыбу, осуществляющие ее первичную и последующую (промышленную) переработку и реализующие эту продукцию и рыбу, при условии, что в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) таких организаций или индивидуальных предпринимателей доля дохода от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции и (или) выращенной ими рыбы, включая продукцию ее первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства и (или) выращенной ими рыбы, составляет не менее 70 процентов<sup>1</sup>.

Не вправе перейти на уплату единого сельскохозяйственного налога:

организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся производством подакцизных товаров;

организации и индивидуальные предприниматели, переведенные на систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности в соответствии с гл. 26<sup>3</sup> НК;

организации, имеющие филиалы и (или) представительства.

Так, например, основной деятельностью ЗАО «Урожай» является выращивание овощей (картофеля и помидоров). Выручка от реализации товаров, работ, услуг за 2003 г. составила 2 000 000 руб., в том числе от продажи помидоров и картофеля — 1 500 000 руб. Таким образом, доля выручки от реализации овощей в общей выручке фирмы составила 75 процентов (1 500 000 руб. / 2 000 000 руб.), что больше 70%. Следовательно, «Урожай» является плательщиком единого сельскохозяйственного налога.

Сельскохозяйственные товаропроизводители, изъявившие желание перейти на уплату единого сельскохозяйственного налога, подают в налоговый орган по своему местонахождению заявление.

**Объектом налогообложения** признаются доходы, уменьшенные на величину расходов.

**Налоговым периодом** признается календарный год, а отчетным полугодие.

**Налоговая ставка** устанавливается федеральным законодательством в размере 6 процентов.

Налогоплательщики по итогам отчетного периода исчисляют сумму авансового платежа по единому сельскохозяйственному налогу, исходя из налоговой ставки и фактически полученных доходов, уменьшенных на величину расходов, рассчитанных нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания полугодия.

Уплата единого налога освобождает сельскохозяйственных товаропроизводителей от внесения в бюджет большинства других налогов от предпринимательской деятельности и фонда оплаты труда.

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

Соглашение о разделе продукции является договором, в соответствии с которым Российская Федерация предоставляет инвестору 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.

Сторонами соглашения о разделе продукции являются Российская Федерация и инвесторы, юридические лица и создаваемые на основе договора о совместной деятельности и не имеющие статуса юридического лица объединения юридических лиц, осуществляющие

вложение собственных, заемных или привлеченных средств в поиски, разведку и добычу минерального сырья и являющиеся пользователями недр на условиях соглашения<sup>1</sup>.

Соглашение определяет все необходимые условия, связанные с использованием недр, в том числе условия и порядок раздела произведенной продукции между сторонами соглашения в соответствии с положениями Федерального закона от 30 декабря 1995 г. «О соглашениях о разделе продукции».

Установленный в гл. 26<sup>4</sup> НК РФ специальный налоговый режим применяется в отношении налогоплательщиков — организаций, являющихся инвесторами соглашения. Инвестор вправе поручить исполнение своих обязанностей, связанных с применением специального налогового режима, при выполнении соглашений, оператору, осуществляющему организацию работ и ведение учета и отчетности. Оператор осуществляет предоставленные ему инвестором полномочия на основании нотариально удостоверенной доверенности в качестве уполномоченного представителя налогоплательщика.

*Применяемый налогоплательщиками налоговый режим зависит от того, какой из двух возможных способов раздела продукции предусмотрен в заключенном соглашении.*

При применении *первого способа раздела* между государством и инвестором *прибыльной*<sup>2</sup> продукции специальный налоговый режим предусматривает замену уплаты совокупности налогов и сборов *разделом произведенной продукции* в соответствии с условиями соглашения, за исключением налога на прибыль организаций, налога на добычу полезных ископаемых.

Инвестор освобождается от уплаты региональных и местных налогов и сборов по решению соответствующего законодательного (представительного) органа государственной власти или представительного органа местного самоуправления. Суммы уплаченных инвестором налога на добавленную стоимость, единого социального налога, платежей за пользование природными ресурсами, платы за пользование водными объектами, государственной пошлины, таможенных сборов,

<sup>1</sup> СЗ РФ. 1996. № 1. Ст. 18.

<sup>2</sup> Прибыльной является произведенная при выполнении соглашения продукция за вычетом части, стоимостной эквивалент которой используется для уплаты налога на добычу полезных ископаемых, и компенсационной продукции за отчетный (налоговый) период.

земельного налога, акциза, а также суммы платы за негативное воздействие на окружающую среду подлежат возмещению.

Инвестор не уплачивает налог на имущество организаций в отношении основных средств, которые используются исключительно для осуществления деятельности, предусмотренной соглашением.

Инвестор также не уплачивает транспортный налог в отношении принадлежащих ему транспортных средств (за исключением легковых автомобилей), используемых исключительно для целей соглашения.

При выполнении соглашения, предусматривающего *второй способ* раздела между государством и инвестором *произведенной* продукции или стоимостного эквивалента произведенной продукции, *инвестор уплачивает единый социальный налог, государственную пошлину, таможенные сборы, налог на добавленную стоимость, плату за негативное воздействие на окружающую среду.*

Инвестор освобождается от уплаты региональных и местных налогов и сборов. От уплаты таможенной пошлины освобождаются товары, ввозимые на таможенную территорию Российской Федерации для выполнения работ по соглашению.

И при первом, и при втором способах раздела продукции объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка и порядок исчисления налога в отношении уплачиваемых инвесторами налогов определяются с учетом особенностей, предусмотренных положениями гл. 26<sup>4</sup> НК РФ.

В случае, если нормативными правовыми актами законодательных (представительных) органов государственной власти и представительных органов местного самоуправления не предусмотрено освобождение инвестора от уплаты региональных и местных налогов и сборов, затраты инвестора по уплате указанных налогов и сборов подлежат возмещению инвестору за счет соответствующего уменьшения доли произведенной продукции, передаваемой государству, в части, передаваемой соответствующему субъекту Российской Федерации, на величину, эквивалентную сумме фактически уплаченных налогов и сборов.

По общему правилу налогоплательщики подлежат постановке на учет в налоговом органе по местонахождению участка недр, предоставленного инвестору в пользование на условиях соглашения.

Для целей налогового контроля инвестор по соглашению или оператор соглашения обязан хранить первичные документы, связанные с исчислением и уплатой налогов, в течение всего срока действия соглашения.

## **ЗАКОНЫ И ИНЫЕ НОРМАТИВНЫЕ ПРАВОВЫЕ АКТЫ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ ПО НАЛОГОВОМУ ПРАВУ**

Конституция Российской Федерации. Принята всенародным голосованием 12 декабря 1993 г.

Гражданский кодекс Российской Федерации от 30 ноября 1994 г. // СЗ РФ. 1994. № 32. Ст. 3301.

Уголовный кодекс РФ от 13 июня 1996 г. (с изм. и доп.) // СЗ РФ. 1996. № 25. Ст. 2954.

Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. (с изм. и доп.) // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 5 августа 2000 г. (с изм. и доп.) // СЗ РФ. 2000. № 32. Ст. 3340.

Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30 декабря 2001 г. (с изм. и доп.) // СЗ РФ. 2002. № 1 (ч. 1). Ст. 1.

Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации от 24 июля 2002 г. // СЗ РФ. 2002. № 30. Ст. 3012.

Гражданский процессуальный кодекс Российской Федерации от 14 ноября 2002 г. // СЗ РФ. 2002. № 46. Ст. 4532.

Таможенный кодекс Российской Федерации от 28 мая 2003 г. // СЗ РФ. 2003. № 22. Ст. 2066.

Закон РФ от 21 марта 1991 г. «О налоговых органах в Российской Федерации» (с изм. и доп.) // Вед. СНД РФ и ВС РФ. 1991. № 15. Ст. 492; 1999. № 28. Ст. 3484.

Закон РФ от 27 декабря 1991 г. «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» (с изм. и доп.) // Вед. СНД РФ и ВС РФ. 1992. № 11. Ст. 527.

Закон РФ от 12 декабря 1991 г. «О налоге с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения» (с изм. и доп.) // Вед. СНД РФ и ВС РФ. 1992. № 12. Ст. 593; СЗ РФ. 1995. № 5. Ст. 346.

Закон РФ от 11 октября 1991 г. «О плате за землю» (с изм. и доп.) // Вед. СНД РФ и ВС РФ. 1991. № 44. Ст. 1424; СЗ РФ. 1999. № 1. Ст. 1.

Закон РФ от 9 декабря 1991 г. «О налогах на имущество физических лиц» (с изм. и доп.) // Вед. СНД РФ и ВС РФ. 1992. № 8. Ст. 362; СЗ РФ. 1999. № 29. Ст. 3689.

Закон РФ от 21 мая 1993 г. «О таможенном тарифе» (с изм. и доп.) // ВВС РФ. 1993. № 23. Ст. 821; СЗ РФ. 2003. № 23. Ст. 2174.

Федеральный закон от 31 июля 1995 г. «Об основах государственной службы в Российской Федерации» (в ред. Федерального закона от 27 мая 2003 г.) // СЗ РФ. 1995. № 31. Ст. 2990; Российская газета. 2003. 31 мая.

Федеральный закон от 6 октября 2003 г. «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации» // Российская газета. 2003. 8 окт.

Федеральный закон о федеральном бюджете на текущий год.

Законы субъектов Российской Федерации о бюджете субъекта Российской Федерации на текущий год.

Указ Президента Российской Федерации от 9 марта 2004 г. «О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти» // Российская газета. 2004. 11 марта.

Постановление Правительства Российской Федерации от 6 февраля 2001 г. «Об утверждении перечня международных, иностранных и российских премий за выдающиеся достижения в области науки и техники, образования, культуры, литературы и искусства, суммы которых, получаемые налогоплательщиками, не подлежат налогообложению» // Российская газета. 2001. 15 февр.

Постановление Правительства Российской Федерации от 19 марта 2001 г. «Об утверждении перечней медицинских услуг и дорогостоящих видов лечений в медицинских учреждениях Российской Федерации, лекарственных средств, суммы оплаты которых за счет собственных средств налогоплательщика учитываются при определении суммы социального налогового вычета» // Российская газета. 2001. 24 марта.

Постановление Правительства Российской Федерации от 30 июня 2004 г. «Об утверждении положения о Министерстве финансов Российской Федерации» // Российская газета. 2004. 31 июля.

## РЕКОМЕНДУЕМАЯ ЛИТЕРАТУРА

*Артемов Н.И., Ашмарина Е.М.* Правовые основы налогообложения в Российской Федерации. М., 2003.

*Винницкий Д.В.* Субъекты налогового права. М., 2000.

*Винницкий Д.В.* Налоги и сборы: Понятие. Юридические признаки. Генезис. М., 2002.

*Винницкий Д.В.* Российское налоговое право. СПб., 2003.

*Гаджиев Г.А., Пепеляев С.Г.* Предприниматель — налогоплательщик — государство. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации: Учеб. пособие. М., 1998.

*Гриценко В.В.* Гражданин как субъект налогового права в Российской Федерации. Воронеж, 1997.

*Гуреев В.И.* Налоговое право. М., 1997.

*Дернберг Р.Л.* Международное налогообложение. Краткий курс. М., 1997.

*Жесткое С.В.* Правовые основы налогового планирования (на примере групп предприятий): Учеб. пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2002.

*Запольский С.В.* Самофинансирование предприятий. М., 1988.

*Исаев А.А.* Очерк теории и политики налогов. М., 2004.

*Козырин А.Н.* Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. М., 1993.

*Конное О.Ю.* Институт постоянного представительства в налоговом праве: Учеб. пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2002.

*Кустова М.В., Ногина О.А., Шевелева Н.А.* Налоговое право России. Общая часть: Учебник / Отв. ред. Н.А. Шевелева. М., 2001.

Налоговое право России. Особенная часть: Учебник / Отв. ред. Н.А. Шевелева. М., 2004.

*Кучеров И.И.* Налоговые преступления. М., 1997.

*Кучеров И.И.* Налоговое право России. Курс лекций. М., 2001.

*Кучеров И.И.* Налоговое право зарубежных стран. М., 2003.

*Кучеров И.И., Судаков О.Ю., Орешкин И.А.* Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах. М., 2001.

*Кучерявенко Н.П.* Курс налогового права: В 6 т. Т. 1 (в двух частях). Харьков, 2002.

*Мещерякова О.В.* Налоговые системы развитых стран мира (справочник). М., 1995.

Налоговые системы зарубежных стран: Учебник / Под ред. В.Г. Князева, Д.Г. Черника. М., 1997.

- Налоги: Учеб. пособие/ Под ред. Д.Г. Черника. М., 1997.
- Налоги и налоговое право. Учеб. пособие / Под. ред. А.В. Брызгалина. М., 1998.
- Налоги и налогообложение: Учебник/ Под ред. И.Г. Русаковой, В.А. Кашина. М., 2000.
- Налоговое право: Учеб. пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2003.
- Ногина О.А. Налоговый контроль: Вопросы теории. СПб., 2002.
- Петрова Г. В. Налоговое право. М., 1997.
- Петрова Г. В. Общая теория налогового права. М., 2004.
- Публичные финансы государств АТР. Бюджетное и налоговое регулирование / Под ред. проф. А.Н. Козырина. М., 1998.
- Соколов А.А. Теория налогов. М., 2003.
- Сорокина Е.Я. Основы международного налогового права. М., 2000.
- Сутырин С.Ф., Погорельский А.И. Налоги и налоговое планирование в мировой экономике. М., 1998.
- Толстомятенко Г.П., Федотова И.Г. Налоговое право США. Терминология. М., 1996.
- Толстомятенко Г.П. Европейское налоговое право. М., 2001.
- Томаров В.В. Местные налоги: правовое регулирование. М., 2002.
- У истоков финансового права / Под ред. А.Н. Козырина. Сост. А.А. Ялбулганов (в серии «Золотые страницы российского финансового права»).
- Финансовое право: Учебник/ Под ред. О.Н. Горбуновой. М., 2003.
- Финансовое право: Федеральный и региональный аспекты. Комплекс учебно-методических пособий / Под ред. Н.И. Химичевой. М., 2001.
- Финансовое право Российской Федерации: Учебник / Под ред. М.В. Карасевой. М., 2002.
- Финансовое право: Учебник/ Отв. ред. Н.И. Химичева. М., 2003.
- Финансовое право: Учебник/ Отв. ред. Е.Ю. Грачева, Г.П. Толстомятенко. М., 2003.
- Финансово-кредитный словарь: В 3 т. М., 1984.
- Финансы / Под ред. В.М. Родионовой. М., 1993.
- Финансы: Учебник для вузов / Под ред. Л.А. Дробозиной. М., 1999.
- Финансовое право зарубежных стран: Сборник научных трудов. Выпуск I. М., 1998.
- Финансовое право зарубежных стран: Сборник научных трудов. Выпуск II. М., 2001.
- Химичева Н.И. Налоговое право. М., 1997.
- Худяков А.И. Налоговое право Республики Казахстан. Общая часть. Алматы, 2003.
- Шекин Д.М. Юридические презумпции в налоговом праве: Учебн. пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2002.

Книги Издательской группы «Юристь» можно купить:

• *В книготорговом объединении «Юристь — Гардарика»:*

105082, Москва, ул. Ф. Энгельса, 75, стр. 10 (ст. метро «Бауманская»)

Тел.: (095) 797-9081, 797-9082, 797-9083, 797-9084

363-0634, 363-0635, 363-0636

Адрес электронной почты: [ug\\_grd@aha.ru](mailto:ug_grd@aha.ru)

Интернет-магазин «Юристь — Гардарика»: <http://www.u-g.ru>

Оптовый отдел, «книга-почтой» — с 9.00 до 18.00, выходные — суб., воскр.

Розничный магазин — с 10.30 до 20.00 (понед. — суб.)

с 10.00 до 16.00 (воскр.)

• *В книжном магазине «Юристь»*

101000, Москва, Лубянский пр., д. 7, стр. 1

(ст. метро «Лубянка», «Китай-город»)

Тел.: (095) 924-5036

Время работы: с 10.00 до 19.00 (выходные — суб., воскр.)

Учебное издание

## НАЛОГОВОЕ ПРАВО

Учебник

Редактор *О.К. Павлова*

Корректор *О.В. Механошина*

Художественный редактор *И.В. Мухина*

Компьютерная верстка *Г.С. Брудовской*

Изд. лиц. № 071461 от 26.06.97.

Подписано в печать 10.12.2004. Формат 60 ( 90 1/16.

Печать офсетная. Гарнитура Ньютон. Усл.-печ. л. 14,0.

Тираж 3000 экз. Заказ № 5683

101000, Москва, Лубянский пр., д. 7, стр. 1.

Тел.: (095) 928-4840

Отпечатано с готовых диапозитивов  
в ОАО «Можайский полиграфкомбинат».

143200, г. Можайск, ул. Мира, 93.