

Федеральное агентство по образованию  
Саратовский государственный социально-экономический  
университет

**Н.А. Куприянова, Н.Н. Лайченкова**

# **НАЛОГОВОЕ ПРАВО**

*Учебное пособие*

Под общей редакцией  
доктора юридических наук,  
профессора О.Ю. Бакаевой

Саратов  
2010

УДК  
ББК  
К

**Куприянова Н.А., Лайченкова Н.Н.**

**К** Налоговое право: учебное пособие / под общ. ред. О.Ю. Бакаевой // Саратовский государственный социально-экономический университет. – Саратов, 2010. – 152 с.  
ISBN

В учебном пособии кратко изложены основные вопросы дисциплины, механизм правового регулирования налоговых отношений, налоговый контроль, налогово-правовая ответственность, налоговая обязанность, отдельные виды федеральных, региональных и местных налогов.

Содержание учебного пособия соответствует Государственному образовательному стандарту высшего профессионального образования и методическим требованиям, предъявляемым к учебным изданиям.

*Рецензенты:*

доктор юридических наук, доцент В.В. Гриценко;  
доктор юридических наук, доцент А.З. Арсланбекова

Рекомендовано учебно-методическим советом  
по образованию в области юриспруденции  
Приволжского федерального округа

Работа издана в авторской редакции

УДК  
ББК

ISBN

© Н.А. Куприянова,  
Н.Н. Лайченкова, 2010  
© Саратовский государственный  
социально-экономический  
университет, 2010

## **ВВЕДЕНИЕ**

Учебное пособие Н.Н. Куприяновой, Н.Н. Лайченковой под общей редакцией О.Ю. Бакаевой представляет в настоящее время значительный теоретический и практический интерес, в силу высокой значимости правового регулирования налогообложения в современной России. В настоящее время налоговое право является одной из наиболее динамично развивающихся подотраслей финансового права и занимает особое место в системе российского права. В связи с этим важно определить роль и приоритеты правового регулирования налогов и сборов в процессе развития и эффективного функционирования рыночной экономики.

Учебное пособие содержит выводы, что действующее налоговое законодательство несовершенно, имеются пробелы и противоречия в решении некоторых вопросов, несоответствие разъяснений федеральной налоговой службы России нормативным актам. Необходимо не только всестороннее изучение нормативных конструкций и правоприменительной практики в рамках налогового права, но и его детальная теоретическая разработка.

Новизна представленного учебного пособия состоит в том, что работа авторов содержит ряд ценных выводов и положений, способствующих развитию теории налогового права и обновлению законодательства в целях совершенствования системы налогов и сборов, которая в настоящее время далека от совершенства, а также в том, что авторы при изучении большинства тем затрагивают проблемы соотношения интересов государства и налогоплательщика в рассматриваемой сфере.

Ряду понятий авторы дают собственные определения, что также можно отнести к достоинствам пособия.

Учебное пособие состоит из двух разделов – общей и особенной частей налогового права. В первом разделе поэтапно рассмотрены теоретические основы налогового права, его предмет, метод, источники, налогово-правовые нормы и налоговые отношения, налоговая и система России, правовые основы налогового контроля и налоговой ответственности и ряд других вопросов. Второй раздел посвящен правовому регулированию отдельных видов налогов и специальных налоговых режимов. По каждой теме предлагаются вопросы и задания для самостоятельной работы.

Учебное пособие «Налоговое право» написано хорошим литературным языком, теоретическая и эмпирическая база весьма обширна.

В учебном пособии имеются таблицы, что также способствует более детальному изучению материала и ускорению его запоминания студентами.

Учебное пособие Н.А. Куприяновой, Н.Н. Лайченковой «Налоговое право» под общей редакцией О.Ю. Бакаевой имеет научно-теоретическое и практическое значение, рассчитано на студентов, изучающих налоговое право, правовое регулирование налоговых отношений и ряд других дисциплин, которые включают в себя рассмотрение правовых основ налогообложения в России.

**Глава 1****ПРЕДМЕТ, МЕТОД НАЛОГОВОГО ПРАВА РОССИИ****1. История развития налогового права в России**

Зарождение основ налогового права уходит корнями к началу XVII века. В этот период указанные теории стали называться – общая теория налогов, основные тенденции которой сложились под непосредственным влиянием экономического и политического состояния общества.

Указанные теории предполагают некоторую иерархично выстроенную систему научных знаний о сути, содержании, значении и функциях налогов, следовательно, всевозможные модели налогообложения в государстве в соответствии с тем или иным пониманием налогов, придания им различного назначения. Существуют также частные налоговые теории, которые обосновывают установление и режим отдельных налогов либо отдельных аспектов налогообложения.

Необходимость в определении теоретических основ налогообложения обусловлена рядом некоторых объективных причин. Чаще всего, это связывают с опережением практики налогообложения финансовой науки, которая не успевала сформировать общественное мнение о справедливости взимания налоговых платежей, соответственно возникла необходимость теоретического обоснования налогов и сборов.

В России изучением вопросов истории возникновения и становления налогообложения в нашей стране занимались такие

известные историки, как: Д.И. Иловайский, Н.М. Карамзин, В.О. Ключевский, С.М. Соловьев и др., кроме того, необходимо отметить следующих экономистов, раскрывающих отдельные вопросы налогообложения в целом: Э.Я. Брегель, И.Я. Горлов, И.Х. Озеров и др. В настоящее время некоторые периоды истории налогообложения и налогового права раскрываются в работах М. Буланже, И.С. Зуйкова, А.Д. Мельникова, М.Б. Разгельдиевой, Д.Г. Черника, Н.И. Химичевой и др.

Однако, следует упомянуть, что почти до середины XVIII века такие понятия «налог» и «налогообложение» в Российском государстве отсутствовали. Фискальные платежи в русском языке именовались словом «подать». Законодательно указанные понятия были закреплены только к середине XIX века.

В литературе термин «налоговое право» используется в трех значениях: как отрасль (подотрасль) российского права, как учебная дисциплина и как отрасль юридической науки.

## **2. Предмет и метод налогового права**

Бесперебойное финансирование деятельности государства является составляющей его суверенитета и независимости. Оно необходимо для поддержания самостоятельности публичных, политических, социальных, организационных и других функций. Обеспечение финансовой деятельности государства осуществляется благодаря различным видам государственных доходов. В настоящее время в развитых странах с экономикой рыночного типа основным видом указанных государственных доходов являются налоги, сборы и иные платежи, собираемые в бюджеты всех уровней, складывающиеся в процессе налогообложения. В нашей стране взаимоотношения в сфере финансовой деятельности государства и муниципальных образований по традиции регулируются самостоятельной отраслью права – финансовым правом. Предметом финансового права являются общественные отношения, которые возникают в процессе деятельности государства и муниципальных образований по формированию, распределению и использованию денежных фондов для выполнения своих непосредственных функций (политических, социальных и др.).

Налоговое право – это отрасль права Российской Федерации, которая представляет собой общность правовых норм,

регулирующих общественные отношения в сфере налогообложения.

Правовые отношения, складывающиеся в сфере налогообложения (налоговые правоотношения), являются предметом налогового права. Соответственно система этих отношений представляет собой совокупность следующих общественных отношений:

- правоотношений по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в Российской Федерации;

- правоотношения, возникающие при исполнении соответствующими субъектами налоговых обязанностей по исчислению и уплате налогов и сборов;

- правоотношений, возникающих в процессе налогового контроля;

- правоотношений, возникающих в процессе защиты законных прав и законных интересов участников налоговых отношений;

- правоотношений, возникающих в процессе привлечения к ответственности за совершение налоговых правонарушений.

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

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

вые правоотношения все же являются разновидностью финансовых правоотношений, а налоговое право является подотраслью финансового права.

**Участниками**, принимающими непосредственное участие в общественных отношениях в сфере налогообложения, выступают физические и юридические лица, в том числе: налогоплательщики, налоговые агенты, налоговые органы, финансовые органы, таможенные органы, органы внебюджетных фондов; органы, осуществляющие регистрацию организаций и индивидуальных предпринимателей, места жительства физического лица, учет и регистрацию имущества и сделок с ним (регистраторы), социальные учреждения, процессуальные лица, участвующие в мероприятиях налогового контроля и кредитные организации.

К объекту налогового права можно отнести аналитическое исследование общественных отношений, складывающихся в сфере налогообложения.

В современном налоговом праве выделяют два метода:

- **публично-правовой** метод (императивный),
- **гражданско-правовой** метод (дипозитивный).

Наиболее часто в налоговом праве используется публично-правовой метод (императивный), поскольку отношения, складывающиеся в налоговом праве, в основном относятся к сфере публичного права. Гражданско-правовой метод используется, в частности, в сфере предоставления инвестиционного налогового кредита.

### **3. Принципы налогового права**

В юридической литературе под принципами понимаются закрепленные в действующем законодательстве основополагающие идеи и начала, в которых воплощается сущность норм отрасли права, а также основные магистральные направления государственной политики в области правового регулирования и выступают во многих случаях высшими критериями правомерности поведения участников регулируемых отношений.

Следовательно, можно сделать вывод, что принципы налогового права – это основные и руководящие критерии, ведущие положения и идеи налогового права. Выделяют следующие принципы налогового права:

- всеобщности и равенства налогообложения,



- законности налогообложения,
- справедливости налогообложения,
- единства системы налогов и сборов,
- взимания налогов и сборов в публичных целях (государственных),
- установления налогов и сборов в соответствующей законодательной процедуре,
- экономического обоснования налогов и сборов,
- презумпции толкования в пользу налогоплательщика всех неустранимых сомнений и противоречий актов законодательства о налогах и сборах,
- определенности налоговой обязанности,
- единства экономического пространства и единства налоговой политики в РФ.

#### **4. Оптимизация налогового бремени как способ достижения баланса интересов государства и налогоплательщиков**

Налоговая политика, проводимая до настоящего времени, как правило, складывалась спонтанно, под воздействием сиюминутных потребностей, и применяемые средства налогового регулирования не соответствовали реальной экономической ситуации, имевшейся в Российской Федерации. Налоги не стимулировали развитие производства, а напротив – сдерживали его. Избыточная налоговая нагрузка угнетала производство и вынуждала хозяйствующих субъектов уходить в тень вследствие усиления фискального давления на участников рынка. Налогоплательщики – физические лица также несли на себе непомерное налоговое бремя, что отрицательно сказывалось на их социальном положении. Такая политика влекла за собой не только потери государством и налогоплательщиком доходов, но и массовое уклонение от налогообложения, перекавалификацию легальной экономики в теневую. То есть фактически происходило столкновение интересов общества в лице налогоплательщиков, которое заинтересовано в минимальном уровне налогов, и государства, имеющего своей целью рост прибыльности налогообложения.

И только сегодня государство взяло курс на общее снижение налоговой нагрузки, жизненно важный для всех субъектов налоговых отношений, следуя общемировой тенденции. Российс-

кое государство, следуя ей, год за годом включает стимулирующие средства, способствующие этому, в процесс взаимодействия с налогоплательщиками.

Причиной такой трансформации налоговой политики явился вполне очевидный факт – невозможность нормального развития общества при завышенной налоговой нагрузке, которая подразумевает увеличение количества налогов и размера ставок, отмену льгот и иные подобные явления.

Современная налоговая политика России в полной мере следует одному из основополагающих отраслевых принципов – принципу равного налогового бремени.

Принцип равного налогового бремени «направлен на то, чтобы без нарушения формального равенства в максимальной степени учесть обстоятельства налогоплательщиков и обеспечить соблюдение неформального равенства»<sup>1</sup>. Еще два века назад Н.И. Тургенев заметил: «Все граждане пользуются выгодами общества, следовательно, все должны споспешествовать сохранению оно́го. Каждый из граждан, находясь под защито́ю правительства и законов, обязан делать пожертвования, соразмерные его состоянию, для поддержания сего правительства и сих законов. Одним словом: все должны споспешествовать благу всех»<sup>2</sup>. Идея подобной соразмерности налогообложения восходит к Адаму Смиту, утверждавшему, что граждане должны платить налоги соответственно их доходу, каким они пользуются под покровительством и защитой государства<sup>3</sup>. В знаменитом «Трактате о налогах и сборах» В. Петти делает справедливое замечание: «Как бы ни был велик налог, но, если он ложится на всех пропорционально, никто не теряет из-за него какого-либо богатства. Ибо люди останутся одинаково богатыми, сократят ли у них всех имущество наполовину или удвоят его, так как каждый сохранит свое прежнее положение, сан и звание»<sup>4</sup>. Идея социальной справедливости в налогообложении реализуется посредством использования различного рода налоговых стиму-

---

<sup>1</sup> Налоговое право: учебник / отв. ред. С.Г. Пепеляев. М., 2006. С. 118.

<sup>2</sup> *Тургенев Н.И.* Опыт теории налогов // У истоков финансового права. М., 1998. С. 137.

<sup>3</sup> *Смит А.* Исследование о природе и причинах богатства народа. Петрозаводск, 1993. С. 103.

<sup>4</sup> *Петти В.* Трактат о налогах и сборах // Классика экономической мысли. М., 2000. С. 20.

лов, в частности, налоговых льгот. «Справедливые льготы отдельным гражданам, – верно отмечает М.В. Баглай, – исправляют этические пороки формального равенства между всеми гражданами»<sup>5</sup>.

В настоящее время данный принцип можно толковать так: равные доходы при равных условиях их получения должны облагаться одинаковыми по величине налогами, а с равных доходов при разных условиях их получения должны взиматься разные налоги. Не следует забывать, что равные «правила игры» хороши для сравнительно одинаковых субъектов. Для инвалидов, пенсионеров, безработных, студентов, лиц, пострадавших от стихийных бедствий, отсутствие преференций изначально не позволит конкурировать в условиях единого правопорядка.

Равенство в налогообложении имеет свою специфику и означает не равную для всех сумму налога, подлежащую уплате. Оно в данном случае основывается на сопоставлении экономических возможностей плательщика и сравнении долей сводных денежных средств, изымаемых посредством налогов. Ставки налогообложения должны быть едиными для всех предприятий, независимо от формы их собственности, а также для всех граждан, независимо от видов деятельности при равенстве полученных доходов. То есть в современном налоговом законодательстве должны превалировать адвалорные (выраженные в процентах по отношению к налоговой базе) ставки налога. Таким образом, сравнивается налоговое бремя, возлагаемое на налогоплательщика, которое и должно быть равным. «Принцип равенства перед законом предполагает существование различий среди людей; они как индивиды отличаются друг от друга достоинствами, возможностями самореализации и материальным успехом. Поэтому принцип равноправия предусматривает для законодателя обязательную дифференциацию. Всеобщая налоговая повинность не может обязать каждого гражданина выплачивать одинаковые суммы, она лишь устанавливает для каждого в соответствии с его финансовым потенциалом равную налоговую обязанность»<sup>6</sup>.

---

<sup>5</sup> Особое мнение судьи Конституционного Суда РФ Баглая М.В. к Постановлению Конституционного Суда РФ от 04 апреля 1996 г. № 9-П // Документ опубликован не был. Справочная правовая система «Гарант».

<sup>6</sup> Государственное право Германии. М., 1994. Т. 2. С. 141.

Исходя из вышесказанного, исполнение рассматриваемой принципиальной установки происходит при установлении и применении государством налоговых преференций, прежде всего, льгот по различным налогам, закрепленным во второй части Налогового кодекса. Налоговые льготы, т.е. «предоставленная налоговым законодательством исключительная возможность полного или частичного освобождения от уплаты налога при наличии объекта налогообложения, а также иное смягчение налогового бремени для налогоплательщика»<sup>7</sup>, представляют собой один из самых распространенных, часто используемых и действенных способов достижения оптимального баланса интересов налогоплательщика и государства. В силу того, что налоговые льготы являются факультативным элементом налога, они более подробно будут рассмотрены в дальнейших главах пособия, посвященных соответствующим налогам.

### **Контрольные вопросы**

1. Какой круг общественных отношений регулирует налоговое право?
2. Дайте классификацию общественных отношений, образующих предмет налогового права.
3. Охарактеризуйте методы налогового права.
4. Раскройте основные принципы налогового права.
5. В чем заключается соотношение частных и публичных интересов в налоговом праве?

---

<sup>7</sup> Практическая налоговая энциклопедия / под ред. А.В. Брызгалина. Том 1. Справочная правовая система «Гарант».

## Глава 2

### ИСТОЧНИКИ НАЛОГОВОГО ПРАВА

#### 1. Понятие и виды источников налогового права

Под источниками налогового права следует понимать такую правовую категорию, которая представляет собой внешнее выражение права.

Следует отметить, что источники налогового права не следует отождествлять с формами права. С точки зрения В.Л. Кулапова, «понятия «форма права» и «источник права» тесно взаимосвязаны, но не совпадают. Если «форма права» показывает как содержание права организовано и выражено вовне, то «источник права» – истоки формирования права, систему факторов, предопределяющих его содержание и формы выражения»<sup>1</sup>.

К источникам налогового права относятся те правовые нормативные акты, которые содержат нормы налогового права, например Налоговый кодекс РФ или Положение о Федеральной налоговой службе РФ. Особенности предмета налогово-правового регулирования влекут за собой большое количество нормативных актов, вносящих изменения в действующее налоговое законодательство.

Система источников налогового права выглядит следующим образом:

1. Конституция РФ;
2. Специальное налоговое законодательство, которое включает:

---

<sup>1</sup> *Кулапов В.Л.* Формы права. В кн. Теория государства и права. Курс лекций / под ред. Н.И. Матузова и А.В. Малько. М.: Юристъ. 1997. С. 329.

а) федеральное законодательство о налогах и сборах, включающее НК РФ, иные федеральные законы о налогах и сборах;

б) региональное законодательство о налогах и сборах: законы субъектов РФ, иные нормативные правовые акты о налогах и сборах, принятые законодательными органами субъектов РФ;

в) нормативные правовые акты о налогах и сборах, принятые представительными органами местного самоуправления.

3. Подзаконные нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и сборам:

- акты органов общей компетенции;
- акты органов специальной компетенции.

4. Решения Конституционного Суда РФ.

5. Нормы международного права и международные договоры РФ.

## **2. Конституционные основы регулирования налоговых правоотношений**

Конституция РФ как Основной закон государства содержит основные базисные идеи, являющиеся правовой платформой для всех отраслей права. Отраслевые источники детализируют общие направления правового регулирования, закрепленные в Конституции РФ. Следует отметить, что в Конституции содержится большое количество правовых норм, прямо или опосредовано регулирующих налогообложение в РФ.

Несомненно, что первоочередное значение имеет ст. 57 Конституции РФ, согласно которой, каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков обратной силы не имеют. В ст. 57 Конституции РФ установлена одна из немногих обязанностей человека и гражданина, закрепленных на уровне Основного закона государства, наряду, например, с обязанностью по соблюдению законов и воинской обязанностью.

Например, ст. 8 Конституции РФ устанавливает единое экономическое пространство на территории РФ, что в свою очередь предполагает наличие единой системы налогов и сборов на территории всего государства. Эта же статья содержит положение о том, что в Российской Федерации равным образом признаются и защищаются частная, государственная, муниципальная и иные виды собственности, что в полном объеме можно отнести и к правовому регулированию налогообложения.

Помимо того, к источникам налогового права можно отнести ст. 35, 36, п. «ж, з» ст. 71, п. «и» ст. 72, ч. 3 ст. 75, ч. 3 ст. 104, ст. 106, ст. 132 Конституции РФ.

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

Федеральные конституционные законы принимаются по вопросам, предусмотренным Конституцией РФ. Хотя федеральных конституционных законов, специально посвященных регулированию налоговых отношений, Конституцией не предусмотрено, некоторые нормы названной группы законов регулируют вопросы налогообложения, а следовательно, могут быть отнесены к числу источников налогового права.

Специальное налоговое законодательство, которое включает в себя законодательство о налогах и сборах, принятое на всех уровнях непосредственно для регулирования вопросов, относящихся к сфере налоговых правоотношений. Федеральное законодательство о налогах и сборах состоит из:

- НК РФ;
- принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах и сборах.

### **3. Налоговый кодекс Российской Федерации**

Наиболее важные положения об организации и осуществлении налогообложения в России закреплены в Налоговом кодексе РФ. НК РФ состоит из двух частей – общей и особенной.

Налоговый кодекс РФ – ведущий нормативный правовой акт в сфере правового регулирования налогообложения в РФ. Вместе с тем НК РФ принял отдельные термины и положения иных отраслей законодательства.

В соответствии с положениями Федерального закона от 31 июля 1998 г. №147-ФЗ «О введении в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации» часть первая НК РФ была введена в действие с 1 января 1999 г.

Вторая часть НК РФ введена в действие Федеральным законом от 5 августа 2000 г. №118-ФЗ «О введении в действие второй части Налогового кодекса Российской Федерации и внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах» с 1 января 2001 г.

В первой части НК РФ устанавливаются общие принципы налогообложения в РФ, система налогов и сборов, взимаемых в РФ, правовой статус участников налоговых отношений, система налоговых органов, общие правила исполнения обязанности по уплате налогов и сборов, понятие налогового правонарушения и ответственности за их совершение, порядок обжалования актов налоговых органов и действий или бездействия их должностных лиц.

Вторая часть НК РФ посвящена определению порядка введения и взимания конкретных налогов и сборов, правовому регулированию специальных налоговых режимов.

Налоговый кодекс рассчитан на применение в качестве нормативного правового акта прямого действия, исключаящего, как правило, детализацию или разъяснение подзаконными нормативными актами<sup>2</sup>.

Особо хотелось бы отметить, что Налоговый кодекс РФ – документ, находящийся в постоянной динамике, постоянно подвергаемый изменениям, дополнениям, редакциям. Данное обстоятельство отнюдь не свидетельствует о его низкого уровня и невозможности детального регулирования налоговых отношений, сколько подтверждает то, что Налоговый кодекс РФ следует за изменениями, происходящими в экономике государства, социальной и политической жизни.

#### **4. Федеральное законодательство о налогах и сборах**

Федеральное законодательство о налогах и сборах состоит из:

- 1) Налогового кодекса Российской Федерации;
- 2) принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах и сборах.

К иным федеральным законам о налогах и сборах относятся:

- 1) федеральные законы о налогах и сборах, принятые до введения в действие НК РФ;
- 2) действующие в настоящее время в части, не противоречащей НК РФ;
- 3) федеральные законы о налогах и сборах, принятые в соответствии с НК РФ.

---

<sup>2</sup> См.: Крохина Ю.А. Налоговое право: учебник. 3-е изд. М.: ЮРАЙТ. 2009. С. 75.



## ***Общее налоговое законодательство***

К источникам налогового права следует отнести текущие федеральные законы, которые в целом посвящены правовому регулированию общественных отношений, возникающих в иных, неналоговых, сферах. Однако в некоторой части подобные законы регулируют вопросы налогообложения. Однако в не следует забывать принцип приоритета налогового закона над неналоговыми.

### ***Акты органов общей компетенции:***

а) Указы Президента РФ, которые не должны противоречить Конституции РФ и налоговому законодательству и имеют приоритетное значение по отношению к другим подзаконным актам<sup>3</sup>;

б) Постановления Правительства РФ – принимаются на основании и во исполнение нормативных правовых актов, имеющих высшую по сравнению с ними юридическую силу;

в) подзаконные нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и сборам, принятые органами исполнительной власти субъектов РФ – нормативно-правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и сборами, изданные ими, не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах (п.1 ст.4 НК РФ);

г) подзаконные нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и сборам, принятые исполнительными органами местного самоуправления (аналогично пункту В).

Названные органы издают нормативные акты по вопросам, связанным с налогообложением и сборами только в предусмотренных законодательством случаях.

В соответствии с Указом Президента РФ от 23.05.1996 № 763 «О порядке опубликования и вступления в законную силу актов Президента РФ, Правительства РФ и нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти» все ведомственные акты, затрагивающие права граждан и организаций, должны быть зарегистрированы в Минюсте России.

---

<sup>3</sup> Постановление Конституционного Суда РФ от 11.11.1997 №16-П «По делу о проверке конституционности статьи 11(1) Закона Российской Федерации от 1 апреля 1993 года «О Государственной границе Российской Федерации» в редакции от 19 июля 1997 года».

Необходимо учитывать, что не все нормативные акты органов исполнительной власти относятся к актам законодательства о налогах и сборах. В соответствии с п. 1 ст. 4 НК РФ налоговые органы наделены полномочиями по изданию приказов, инструкций и методических указаний по вопросам, связанным с налогообложением и сборами. Названные документы представляют акты внутриведомственного характера, поэтому обязательны для применения соответствующими структурными подразделениями этих государственных органов. Объектом внутриведомственных нормативных актов являются не отношения, образующие предмет налогового права, а служебные взаимосвязи в названных органах исполнительной власти. Приказы, инструкции и методические указания не устанавливают (и не могут устанавливать) каких-либо прав или обязанностей для фискально обязанных лиц, поэтому для частных субъектов налоговых отношений носят рекомендательный характер и могут применяться только по их усмотрению<sup>4</sup>.

## **5. Налоговая компетенция субъектов Федерации**

Согласно п. 4 ст. 1 НК РФ законы субъектов Российской Федерации о налогах, принятые законодательными (представительными) органами субъектов РФ. Законы субъектов РФ не должны вступать в противоречие с Конституцией РФ, НК РФ, федеральными законами о налогах и сборах, а также с конституциями республик и уставами этих субъектов.

Пункт 4 ст. 12 НК РФ под местными налогами признает налоги, которые установлены НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих муниципальных образований, если иное не предусмотрено законодательством, например, п. 7 ст. 12 НК РФ, регулирующего специальные налоговые режимы.

В соответствии с п. 5 ст. 3 НК законы субъектов РФ и нормативные правовые акты представительных органов местного самоуправления о налогах и сборах принимаются в целях установления, изменения или отмены соответственно региональных или муниципальных налогов. Однако субъекты РФ и органы местно-

---

<sup>4</sup> См.: Крохина Ю.А. Указ. соч. С. 78.

го самоуправления могут вводить только те налоги и сборы, перечень которых предусмотрен НК как федеральным законом.

### ***Решения Конституционного Суда РФ***

Затрагивая вопрос о роли и месте решений Конституционного Суда РФ, следует отметить его дискуссионность. В настоящее время все чаще обсуждается проблема о том, являются ли акты правосудия (в том числе решения и определения Верховного Суда РФ и Высшего Арбитражного Суда РФ) источником права, учитывая тот факт, что Российская Федерация – государство с романо-германской (континентальной) системой права?

Сегодня смело можно утверждать, что Решения Конституционного Суда РФ являются источником права, в том числе и налогового. Конституционному суду РФ принадлежит одна из важнейших ролей в процессе формирования российского налогового права. Мнение о месте судебных актов Конституционного Суда в системе источников права, как надзаконного источника права, поддерживается большинством исследователей<sup>5</sup>. По их общему мнению, обязательность данных судебных актов распространяется на всех правоприменителей.

А вот решения и определения Верховного Суда РФ и Высшего Арбитражного Суда РФ можем рассматривать как источники правоприменения, т.е. в основу принятия решения их положить нельзя, но их обязательно следует учитывать при принятии соответствующего решения.

## **6. Международно-правовые акты о налогах и сборах**

Согласно ст. 7 НК, если международным договором Российской Федерации, содержащим положения, касающиеся налогообложения и сборов, установлены иные правила и нормы, чем предусмотренные Налоговым кодексом РФ и принятыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами о налогах и (или) сборах, то применяются правила и нормы международных договоров Российской Федерации. Данное положение следует из ч. 4 ст. 15 Конституции РФ, устанавливающей, что если меж-

---

<sup>5</sup> См., например, труды Баглая М.В., Бахраха Д.Н., Белова А.П., Бодрова С.Ю., Бондаря Н.С., Гаджиева Г.А., Зимина А.В., Лазарева О.В., Нотина С.А., Парыгиной В.А., Тедеева А.А., Эбзеева Б.С. и др.

дународным договором РФ установлены иные правила, чем предусмотренные законом, то применяются правила международных документов.

В настоящее время первостепенное значение уделяется именно международным документам, естественно при условии их ратификации представительным органом государства.

Российская Федерация, находясь в процессе интеграции в мировую экономику, присоединяется к ныне действующим и подписывает новые международные договоры и соглашения, в том числе и в области налогов и сборов. Например, большое количество договоров и соглашений посвящено вопросам избежания двойного налогообложения относительно налогоплательщиков ряда государств.

## **7. Действие актов законодательства о налогах и сборах во времени, в пространстве и по кругу лиц**

Акты законодательства о налогах вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу, за исключением случаев, предусмотренных статьей 5 НК РФ.

Акты законодательства о сборах вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования, за исключением случаев, также предусмотренных статьей 5 НК РФ.

Федеральные законы, вносящие изменения в НК в части установления новых налогов и (или) сборов, а также акты законодательства о налогах и сборах субъектов Российской Федерации и нормативные правовые акты представительных органов муниципальных образований, вводящие налоги, вступают в силу не ранее 1 января года, следующего за годом их принятия, но не ранее одного месяца со дня их официального опубликования.

Акты законодательства о налогах и сборах, указанные в пунктах 3 и 4 статьи 5 НК РФ, могут вступать в силу со дня их официального опубликования, если прямо предусматривают это.

Согласно части 2 статьи 5 НК РФ акты законодательства о налогах и сборах, устанавливающие новые налоги и (или) сборы, повышающие налоговые ставки, размеры сборов, устанавливающие или отягчающие ответственность за нарушение зако-

нодательства о налогах и сборах, устанавливающие новые обязанности или иным образом ухудшающие положение налогоплательщиков или плательщиков сборов, а также иных участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, обратной силы не имеют.

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

Акты законодательства о налогах и сборах, отменяющие налоги и (или) сборы, снижающие размеры ставок налогов (сборов), устраняющие обязанности налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей или иным образом улучшающие их положение, могут иметь обратную силу, если прямо предусматривают это. Указанные положения распространяются также на нормативные правовые акты о налогах и сборах федеральных органов исполнительной власти, органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации, органов местного самоуправления.

### **Контрольные вопросы**

1. Назовите систему источников налогового права.
2. Каковы конституционно-правовые основы налогового права?
3. Дайте общую характеристику Налогового кодекса.
4. Какие нормативные правовые акты, регулирующие налоговые отношения, принимаются на федеральном уровне?
5. Определите юридическую силу нормативных правовых актов Министерства финансов России, Центрального Банка России, Федеральной налоговой службы.

## **Глава 3**

### **НАЛОГОВЫЕ НОРМЫ И ПРАВООТНОШЕНИЯ**

#### **1. Понятие норм налогового права, их виды и их особенности**

Нормам налогового права присуще все, общие для правовых норм, свойства и признаки, вследствие чего они представляют собой общеобязательные правила поведения субъектов налогового права, исполнение которых защищается и обеспечивается государством.

В зависимости от метода воздействия одного субъекта налоговых отношений на другого выделяют:

– обязывающие, т.е. требующие от субъектов совершения определенных действий. Основной обязывающей нормой следует считать ст. 57 Конституции РФ, закрепляющую всеобщую обязанность платить законно установленные налоги и сборы;

– запрещающие, т.е. устанавливающие запрет на совершение отдельных действий;

– уполномочивающие, т.е. представляющие субъектам налоговых отношений право осуществлять определенные действия и воздержаться от таковых в рамках правомерного поведения.

Также нормы налогового права делятся на:

– материальные, закрепляющие права и обязанности участников налоговых правоотношений, например, правовой статус налоговых органов в Российской Федерации;

– процессуальные, закрепляющие порядок совершения определенных действий и процедур в рамках налогообложения, начиная с момента исчисления налога и заканчивая действиями по защите налогоплательщиками своих прав.

В зависимости от территории действия налогово-правовых норм они делятся на:

– федеральные (нормы Конституции РФ, закрепляющие налоговую обязанность, НК РФ);

– региональные (например, нормы Закона Томской области от 13 июня 2007 г. № 109-ОЗ «О льготном налогообложении на территории Томской области»<sup>1</sup>);

– местные (нормы, содержащиеся в нормативных актах, вводящих в действие на территории конкретного муниципального образования земельный налог либо налог на имущество организаций).

## 2. Структура нормы налогового права

Структура нормы налогового права также является традиционной.

По своей структуре норма налогового права включает три элемента:

- 1) гипотеза;
- 2) диспозиция;
- 3) санкция.

Каждому из элементов соответствует определенная конструкция, которую можно охарактеризовать следующим образом: Гипотеза («ЕСЛИ») – Диспозиция («ТО») – Санкция («ИНАЧЕ»)

В гипотезе формулируются условия, при наличии которых возможно осуществление действий, указанных в диспозиции.

Диспозиция представляет собой само правило поведения, предписываемого или дозволяемого данной нормой.

Санкция содержит в себе указание на возможные последствия в случае осуществления субъектом правомерного или же неправомерного действия. Следует отметить, что ученые выделяют как негативные (отрицательные) санкции, так и позитивные санкции.

Так, например, если физическое лицо получило доход (ГИПОТЕЗА), то оно обязано уплатить налог на доходы физических лиц (ДИСПОЗИЦИЯ), иначе наступят негативные последствия (САНКЦИЯ).

Характерной особенностью налогово-правовых норм является тот факт, что практически невозможно в рамках одной ста-

---

<sup>1</sup> Томские новости. 2007. № 25.

тьи, например, Налогового кодекса РФ выделить и гипотезу, и диспозицию, и санкцию. Как правило, структурные элементы нормы права находятся в разных статьях нормативного акта либо вообще разных нормативно-правовых актов.

«Реализацию налогово-правовых норм можно определить как процесс воплощения юридических предписаний в особом поведении субъектов налогового права (правомерном поведении), в практической деятельности субъектов по осуществлению субъективных прав и выполнению юридических обязанностей, а также соблюдению запретов»<sup>2</sup>.

Традиционно выделяют следующие формы реализации норм права в целом и налогового права в частности:

– соблюдение предполагает пассивное поведение субъекта. То есть чтобы соблюдать налогово-правовые нормы достаточно не совершать противоправных проступков;

– исполнение отличается от вышерассмотренной формы активной позицией субъекта, выражающейся в точном следовании нормам налогового права;

– использование имеет место в случае наличия альтернативы в налогово-правовой норме. В таких условиях субъект добровольно совершает правомерные действия по своему усмотрению в рамках предложенных ему вариантов действий;

– применение возможно уполномоченными органами и должностными лицами в процессе решения конкретных дел.

### **3. Понятие и виды правоотношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах**

**Налоговые правоотношения** – это общественные отношения, регулятором которых выступает налоговое право и которые непосредственно связаны с налогообложением.

Налоговым правоотношениям можно дать и расширительное определение, согласно которому под ними следует понимать регулируемые нормами налогового права общественные отношения, возникающие между налогоплательщиками и государством в процессе установления, введения, взимания налогов, осуществления налогового контроля, обжалования актов, действий

---

<sup>2</sup> *Алимбекова А.С.* Проблемы реализации налогово-правовых норм. Дисс. ...канд. юрид. наук. Саратов, 2009. С. 57.



(бездействий) налоговых органов и их должностных лиц, а также в процессе привлечения к ответственности за нарушения налоговых правил.

Для налоговых правоотношений характерны следующие **особенности**:

а) возникают в процессе деятельности государства по установлению и взиманию налогов и иных обязательных платежей;

б) имеют целевую системность, т.е. система налоговых правоотношений подчинена определенной цели – установлению и взиманию налогов;

в) формально определены, т.е. налоговые правоотношения регулируют четко определенные связи, складывающиеся между определенными субъектами;

г) обеспечены государственным принуждением: в случае нарушения налогового законодательства возникает ответная реакция государственного охранительного механизма.

Структура налоговых правоотношений традиционна: субъекты, объекты, а также юридические права и обязанности. Но при этом следует учитывать точку зрения Р.О. Халфиной, утверждающей, что «традиционная схема – субъект, объект, права и обязанности – возникла из того, что правоотношение моделирует по образу обязательства, тогда как эта схема далеко не охватывает всего богатства и сложности правоотношения»<sup>3</sup>.

В правовой науке выделяют различные классификации налоговых правоотношений в зависимости от различных оснований. Наиболее часто встречаемая классификация следующая.

*В зависимости от функций*, выполняемых нормами права, принято различать *регулятивные* и *охранительные налоговые правоотношения*. К регулятивным правоотношениям относятся отношения по установлению, введению, взиманию налогов и сборов. К охранительным правоотношениям, например, отношения по привлечению к налоговой ответственности.

*В зависимости от характера налоговых норм* выделяют правоотношения *материальные* и *процессуальные*. Отношения по поводу исчисления, уплаты налога или сбора, выполнения иных налоговых обязанностей можно отнести к материальным, а к процессуальным – отношения, связанные с порядком назна-

---

<sup>3</sup> Халфина Р.О. Общее учение о правоотношении. М., 1974. С. 61.

чения, проведения налоговых проверок, особенностей привлечения к налоговой ответственности, порядком обжалования актов налоговых органов и т.п.

*По субъектному составу* налоговые правоотношения выделяют:

– 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;

– 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.

Налоговые правоотношения делятся *по характеру межсубъектных связей на отношения абсолютные и относительные*. Абсолютными правоотношениями являются отношения, в которых точно определена только одна сторона (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 правоотношениями являются отношения, в которых конкретные налогоплательщики выступают в качестве обязанных лиц, наделенных одновременно и соответствующими правами.

*По содержанию* выделяют отношения, складывающиеся в процессе:

- установления и введения налогов и сборов;
- взимания налогов и сборов;
- проведения налогового контроля;
- привлечения к ответственности за налоговые правонарушения;
- обжалования актов налоговых органов, а также действия (бездействия) их должностных лиц.

*А по цели* правоотношения делятся на отношения *основные и обеспечительные* (сопутствующие). Основными считаются отношения по взиманию, уплате налога или сбора. А 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.

#### **4. Элементы налогового правоотношения: субъекты, объекты, содержание правоотношения, защита правоотношений**

При характеристике участников налоговых правоотношений следует различать:

**субъекты налогового права** – лица, обладающие правосубъектностью и потенциально способные быть участниками налоговых правоотношений;

**субъекты налоговых правоотношений** - реальные участники конкретных налоговых правоотношений<sup>4</sup>.

В соответствии с действующим законодательством можно выделить четыре группы **субъектов** налогового права:

– государственные органы, устанавливающие и регулирующие механизмы налогообложения (органы Федеральной налоговой службы, органы государственных внебюджетных фондов, таможенные, финансовые органы и т.д.);

– налогоплательщики – физические лица, организации (в том числе филиалы и представительства юридических лиц), другие категории плательщиков, на которых законом возложена обязанность уплачивать налоги;

– лица, содействующие уплате налогов, - обязанные лица, от действий которых зависят надлежащее исполнение обязанностей и реализация прав уполномоченных органов, а также лица, располагающие информацией о плательщике, необходимой для исчисления налогов (нотариусы, кредитные учреждения, налоговые агенты и т.п.);

– налоговые представители – лица, выступающие в налоговых правоотношениях от имени налогоплательщика.

**Объектом** налоговых правоотношений является все то, по поводу чего между субъектами налоговых отношений формируется определенная правовая связь. Объектами налогообложе-

---

<sup>4</sup> См.: Крохина Ю.А. Указ. соч. С. 82.

ния могут быть имущество, прибыль, доход, стоимость реализованных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) и т.д.

**Юридическим содержанием** налоговых правоотношений являются права и обязанности его участников (Данный вопрос рассмотрен подробно в шестой и седьмой главах пособия).

### **Контрольные вопросы**

1. Определите понятие налогового правоотношения. Назовите характерные признаки налоговых правоотношений.
2. Назовите состав налогового правоотношения.
3. Охарактеризуйте налоговые нормы и выделите их особенности.
4. Какова классификация налоговых норм?
5. Назовите элементы налоговой нормы.

## **Глава 4**

### **НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА РОССИИ**

#### **1. Понятие налоговой системы и системы налогов и сборов**

**Система налогов и сборов РФ представляет собой определенную совокупность сгруппированных друг с другом налогов и сборов, взимаемых в соответствии с действующим законодательством. Система налогов и сборов в РФ выглядит следующим образом:**

- федеральные налоги и сборы;**
- региональные налоги и сборы;**
- местные налоги и сборы.**

По общему правилу, **федеральные налоги и сборы** устанавливаются НК РФ и обязательны к уплате на всей территории страны.

**Региональные налоги и сборы** – это налоги, которые установлены НК РФ и законами субъектов Российской Федерации о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих субъектов Российской Федерации, если иное не предусмотрено п. 7 ч. 3 статьи 12 НК РФ.

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

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

ложения: налоговые ставки, порядок и сроки уплаты налогов. Иные элементы налогообложения по региональным налогам и налогоплательщики определяются указанным Кодексом.

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

В соответствии с НК РФ **местные налоги и сборы** устанавливаются НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих муниципальных образований, если иное не предусмотрено п. 7 ч. 4 ст. 12 НК РФ.

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

Налоговая система РФ представляет собой совокупность элементов, основанную на определенных принципах построения, урегулированных нормами права общественных отношений, складывающихся в процессе налогообложения.

Соответственно, термин «налоговая система» намного шире термина «система налогов и сборов» и включает в себя:

- систему налогов и сборов Российской Федерации;
- систему налоговых отношений;
- систему участников налоговых отношений;
- нормативно-правовую базу в сфере налогообложения.

## **2. Понятие налога и сбора, их основные признаки**

Понятия «налога» и «сбора» являются едва ли не центральными понятиями налогового права. Вплоть до середины XVIII в. термин «налог» в России не употреблялся. В научном обороте и законодательстве термин «налог» утвердился лишь в XIX в.

В настоящее время законодательное определение «налога» и «сбора» содержится в ст. 8 НК РФ. Согласно п. 1 указанной статьи налогом является 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.

Согласно определению можно выделить следующие признаки налога:

- обязательность платежа,
- индивидуальная безвозмездность,
- денежная форма,
- отчуждение принадлежащего на праве собственности (или ином праве) денежных средств в пользу публичного субъекта,
- целью обязательных платежей является финансирование деятельности публичного субъекта.

Согласно п. 2 ст. 8 НК РФ сбором является обязательный взнос, взимаемый с организаций и юридических 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).

Соответственно при установлении сборов законом должны быть определены их плательщики и элементы обложения применительно к конкретным сборам. В числе признаков, которые выделяет НК РФ, определяя понятие «сбор», можно отметить:

а) обязательность платежа, которым обременяются организации и физические лица;

б) взимание сбора является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий.

### **3. Классификация налогов и сборов**

Классификация налогов производится по различным основаниям, что позволяет установить их различия и сходство, объединить их в небольшое число групп и тем самым облегчить их изучение и практическое использование. Специфические свойства разных групп налогов нуждаются в особых условиях нало-

гобложения и взимания, характерных административно-финансовых санкций.

Способы классификации налогов основываются на ряде критериев. Различные способы классификации налогов имеют огромное значение, поскольку благодаря им, один налог, относимый разными классификациями к различным группам, получает разные оценки и характеристики, что влечет его всестороннее изучение. Отнесение того или иного налога к определенной категории или группе позволяет более четко выявить его характерные особенности.

В правовой и экономической литературе выделяют следующие принципы классификации налогов:

- в зависимости от способов взимания налогов;
- в зависимости от субъекта налогообложения (налогоплательщика);
- в зависимости от субъектов налогообложения;
- в зависимости от уровня бюджета, в который зачисляется налоговый платеж;
- в зависимости от целевой направленности введения налога.

В соответствии со способами взимания налоги подразделяются на прямые и косвенные налоги.

Различия между ними приведены в табл. 1.

Т а б л и ц а 1

Прямые налоги	Косвенные налоги
Субъектами, вступающими в налоговые правоотношения, являются налогоплательщик и публичный субъект	Субъектами, вступающими в налоговые правоотношения, являются публичный субъект, носитель налога и юридический налогоплательщик как посредник между ними
Размер налогов непосредственно зависит от результатов финансово-хозяйственной деятельности плательщика налога	Размер налогов не зависит от результатов финансово-хозяйственной деятельности плательщика налога
Они являются подоходно-поимущественными	Они являются поимущественными

В зависимости от субъекта налогообложения налоги делятся на:

- налоги, взимаемые с юридических лиц;
- налоги, взимаемые с физических лиц;
- налоги, взимаемые и с юридических и физических лиц.



## **4. Порядок установления, введения и прекращения действия федеральных налогов и сборов**

В Российской Федерации налоги считаются **установленными** только в том случае, если соблюдена необходимая процедура его установления и введения, а также определены налогоплательщики и все обязательные элементы налогообложения:

- объект налогообложения,
- налоговая база,
- налоговый период,
- налоговая ставка,
- порядок исчисления и порядок и сроки уплаты налога.

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

Акты законодательства о налогах вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу, за исключением случаев, предусмотренных ст. 5 НК РФ.

Акты законодательства о сборах вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования, за исключением случаев, также предусмотренных ст. 5 НК РФ.

Федеральные законы, вносящие изменения в НК в части установления новых налогов и (или) сборов, а также акты законодательства о налогах и сборах субъектов Российской Федерации и нормативные правовые акты представительных органов муниципальных образований, вводящие налоги, вступают в силу не ранее 1 января года, следующего за годом их принятия, но не ранее одного месяца со дня их официального опубликования.

### **Контрольные вопросы**

1. Назовите признаки налога. Какие признаки налога получили обоснование в правовых позициях Конституционного суда РФ?
2. Каково соотношение налогов и иных обязательных платежей?
3. Назовите классификацию налогов.
4. Обоснуйте отличие косвенных налогов от прямых налогов.

## **Глава 5**

### **ОБЩИЕ УСЛОВИЯ УСТАНОВЛЕНИЯ НАЛОГОВ И СБОРОВ**

#### **1. Структура налога – обязательные и факультативные элементы налога**

Согласно п. 1 ст. 17 НК РФ определены следующие обязательные условия установления налога:

- налогоплательщики,
- элементы налогообложения.

В п. 6 ст. 3 НК РФ, законодатель определил, что одним из основных начал налогового законодательства является необходимость определения всех элементов налогообложения при установлении налогов. Совокупность этих элементов приведена в п. 1 ст. 17 НК РФ:

1. Объект налогообложения.
2. Налоговая база.
3. Налоговый период.
4. Налоговая ставка.
5. Порядок исчисления налога.
6. Порядок и сроки уплаты налога.

Отсутствие одного из указанных элементов налогообложения означает отсутствие законно установленного налога, а как следствие, отсутствие у налогоплательщиков обязанности по уплате такого налога.

Согласно п. 3 ст. 11 НК РФ следует, что понятия «налогоплательщик», «объект налогообложения» и другие налоговые понятия и определения раскрываются в соответствующих статьях НК РФ.

В необходимых случаях при установлении налога в акте законодательства о налогах и сборах могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком.

При установлении сборов определяются их плательщики и элементы обложения применительно к конкретным сборам.

В соответствии с п. 1 ст. 38 НК РФ, под объектом налогообложения понимается реализация товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, расход или иное обстоятельство, имеющее стоимостную, количественную или физическую характеристику, с наличием которого законодательство о налогах и сборах связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога.

## **2. Налоговая база и налоговая ставка. Исчисление налога и налоговой базы**

Согласно п. 1 ст. 53 НК РФ налоговая база это стоимостная, физическая или иная характеристика объекта налогообложения.

В ч. 1 ст. 52 НК РФ определяется порядок исчисления налога, указывается, что налогоплательщик самостоятельно исчисляет сумму налога, подлежащую уплате за налоговый период, исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот.

Налогоплательщики-организации исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных регистров бухгалтерского учета и (или) на основе иных документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению либо связанных с налогообложением.

При обнаружении ошибок (искажений) в исчислении налоговой базы, относящихся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, в текущем (отчетном) налоговом периоде перерасчет налоговых обязательств производится в периоде совершения ошибки. В случае невозможности определения конкретного периода корректируются налоговые обязательства отчетного периода, в котором выявлены ошибки (искажения).

Индивидуальные предприниматели исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных учета доходов и расходов и хозяйственных операций в порядке, определяемом Министерством финансов РФ.

Остальные налогоплательщики – физические лица исчисляют налоговую базу на основе получаемых в установленных случаях от организаций данных об облагаемых доходах, а также данных собственного учета облагаемых доходов, осуществляемого по произвольным формам.

Уплата налога производится разовой уплатой всей суммы налога либо в ином порядке, предусмотренном НК РФ и иными актами законодательства о налогах и сборах. Согласно п. 1 ст. 57 НК РФ сроки уплаты налогов и сборов устанавливаются к каждому налогу индивидуально.

Согласно п. 1 ст. 53 НК РФ налоговая ставка представляет собой величину налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы.

Налоговые ставки по федеральным налогам и размеры сборов по федеральным сборам устанавливаются НК РФ. В случаях, указанных в НК РФ, ставки федеральных налогов и размеры сборов могут устанавливаться Правительством РФ в порядке и пределах, определенных Налоговым кодексом.

Налоговые ставки по региональным и местным налогам устанавливаются соответственно законами субъектов РФ, нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления в пределах, установленных НК РФ.

### **3. Налоговый период**

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

Каждый налог имеет самостоятельный налоговый период, определяемый в соответствии с ч. 2 НК РФ. Как правило, на-

логовым периодом признается год, однако иногда и квартал, и месяц. Более того, при установлении некоторых налогов законодатель определяет различные налоговые периоды применительно к разным налогоплательщикам. Следует обратить внимание, что налоговый период относится к тем элементам налогообложения, которые определяются на федеральном уровне. Налоговым кодексом независимо от вида налогов, включая региональные и местные налоги.

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

#### **4. Налоговые льготы, виды налоговых льгот**

Согласно п. 2 ст. 17 НК РФ в необходимых случаях при установлении налога в акте законодательства о налогах и сборах могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиками.

Согласно п. 1 ст. 56 НК РФ льготами по налогам и сборам признаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов предусмотренные законодательством о налогах и сборах преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере.

Определением Конституционного Суда РФ от 05.07.2001 № 162-О раскрывается, что льготы, предоставляемые налогоплательщикам, не относятся к обязательным элементам налогообложения, перечисленным в п. 1 ст. 17 НК РФ. Руководствуясь смыслом п. 2 указанной статьи, льготы по налогу и основания для их использования налогоплательщиком могут предусматриваться в актах законодательства о налогах и сборах только в необходимых случаях, а, поскольку установление льгот не является обязательным, их отсутствие при определении существен-

ных элементов налога не оказывает влияния на оценку законности его установления.

При этом необходимо помнить о том, что льготы могут предоставляться только отдельным категориям налогоплательщиков.

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

## **5. Понятие специальных налоговых режимов**

В соответствии с п. 1 ст. 18 НК РФ в случаях и порядке, которые предусмотрены НК РФ и иными актами законодательства о налогах и сборах, устанавливаются специальные налоговые режимы.

К специальным налоговым режимам на основании п. 2 ст. 18 НК относятся:

– система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог), правовое регулирование которой осуществляется согласно гл. 26.1 НК РФ «Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог)», которая введена в действие 01.01.2002 Федеральным законом от 29.12.2001 №187 «О внесении изменений и дополнений в часть вторую НК РФ и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации о налогах и сборах»;

– упрощенная система налогообложения (регулируется в соответствии с гл. 26.2 НК РФ «Упрощенная система налогообложения», введенной в действие с 01.01.2003 в соответствии с Федеральным законом от 24.07.2002 № 104-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую НК РФ и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных актов законодательства Российской Федерации о налогах и сборах» (далее – Закон № 104-ФЗ);

– система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (регулируется гл. 26.3 НК РФ «Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности», введенной в действие с 01.01.2003 в соответствии с Законом № 104-ФЗ);

– система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции (регулируется гл. 26.4 НК РФ «Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции», введенной в действие с 10.06.2003 в соответствии с Федеральным законом от 06.06.2003 № 65-ФЗ «О внесении дополнения в часть вторую НК РФ, внесении изменений и дополнений в некоторые другие законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых законодательных актов Российской Федерации»).

В соответствии с письмом Минфина России от 20.04.2006 №03-02-07/2-30, что в НК РФ не указано, что специальные налоговые режимы могут предусматривать региональные и местные налоги.

В соответствии с п. 7 ст. 12 НК РФ предусмотрено, НК РФ устанавливает специальные налоговые режимы, предусматривающие федеральные налоги, не указанные в ст. 13 НК РФ, определяет порядок установления указанных налогов, а также порядок введения в действие и применения данных специальных налоговых режимов.

Согласно абзацу второму пункта 7 статьи 12 НК РФ специальные налоговые режимы могут предусматривать освобождение от обязанности по уплате отдельных федеральных, региональных и местных налогов и сборов, указанных в статьях 13 – 15 НК РФ.

Также следует отметить, что на основании п. 1 ст. 18 НК РФ специальные налоговые режимы могут предусматривать особый порядок определения элементов налогообложения.

### **Контрольные вопросы**

1. Какова структура налогов?
2. Назовите обязательные и факультативные элементы налога.
3. Охарактеризуйте обязательные элементы налога.
4. Что понимается под «специальными налоговыми режимами»?

## **Глава 6**

### **НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКИ**

#### **1. Правовой статус налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов**

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

Одним из основных критериев отнесения физического лица или организации к числу субъектов налогового права является потенциально возможная обязанность уплачивать причитающиеся налоги. Физические лица и организации приобретают налогово-правовой статус по причине предполагаемой возможности вступления в налоговые правоотношения с государством (муниципальным образованием) относительно уплаты установленных налогов и сборов. Налогоплательщиков в качестве субъектов налогового права характеризует потенциальная возможность быть участником определенного правоотношения по поводу установления, введения или взимания налогов, осуществления налогового контроля или привлечения к налоговой ответственности<sup>1</sup>.

Действительная обязанность налогоплательщика уплачивать какой-либо определенный налог возлагается на физическое или юридическое лицо с момента возникновения обстоятельств, установленных законодательством о налогах и сборах, предусматривающих уплату данного налога.

---

<sup>1</sup> См.: Кучеров И.И. Налоговое право России: курс лекций. М., 2001.



Возникновение обстоятельств, которые влекут возникновение обязанности по уплате суммы налога и сбора, служит юридическим фактом, в соответствии с которым субъект налогового права обретает статус участника налоговых правоотношений.

Организации и физические лица, признаваемые в соответствии с НК РФ налоговыми агентами. Новый НК РФ впервые ввел на законодательном уровне определения многих терминов, которые ранее трактовались лишь правовыми дисциплинами. В частности, НК РФ раскрыто понятие «налоговый агент».

Под налоговыми агентами понимаются лица (организации и физические лица), на которых в соответствии с НК РФ (т.е. непосредственно НК РФ или принятыми в соответствии с ним актами регионального или местного законодательства о налогах и сборах) возлагаются обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению соответствующего налога в бюджет или внебюджетный фонд.

Следовательно, налоговыми агентами являются те организации, индивидуальные предприниматели, которые при выплате заработной платы или вознаграждений по договорам гражданско-правового характера удерживают из доходов своих работников и уплачивают в бюджет налоги.

Налоговыми агентами являются и все российские организации, имеющие договорные отношения с иностранными организациями или физическими лицами, осуществляющими экономическую деятельность в Российской Федерации помимо своего постоянного представительства, если в результате таких отношений эти иностранные организации или физические лица имеют доход, подлежащий налогообложению, либо какой-то иной объект налогообложения, предусмотренный российским налоговым законодательством.

Налоговыми агентами могут выступать как организации, так и физические лица. Физические лица будут считаться налоговыми агентами в том случае, если они сами являются индивидуальными предпринимателями и у них имеются наемные работники. Уплата подоходного налога за наемных работников и создает налогового агента – физическое лицо. Это единственный случай. В остальных случаях налоговыми агентами являются организации.

Обязанности налогового агента могут быть возложены только на те организации или физических лиц, которые являются

источниками выплат средств налогоплательщику, т.е. от которых налогоплательщик получает доход, и только законодательством о налогах и сборах. В частности, обязанности налогового агента не могут возлагаться на лицо на основании нормативных актов министерств и ведомств.

Обязанности налогового агента у организации или физического лица могут возникать главным образом в следующих случаях:

1) при выплате дохода физическому лицу - по подоходному налогу;

2) при выплате дохода иностранному юридическому лицу - по налогу на доходы иностранных юридических лиц от источников в Российской Федерации, не связанные с их деятельностью в Российской Федерации;

3) при перечислении средств иностранным юридическим лицам, не состоящим на учете в налоговом органе, в счет оплаты за товары (работы, услуги) - в отношении НДС;

4) при осуществлении выплат физическим лицам по трудовому договору, а также по гражданско-правовым договорам, предметом которых являются выполнение работ, оказание услуг, - по страховым взносам.

## **2. Категории налогоплательщиков. (Организации, физические лица, обособленные подразделения, иные категории налогоплательщиков)**

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

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

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

Что касается филиалов и иных обособленных подразделений российских организаций, то они исполняют обязанности организаций по уплате налогов и сборов по месту нахождения этих подразделений в порядке, предусмотренном НК РФ,

Согласно п. 2, 3 ст. 55 Гражданского кодекса Российской Федерации филиалом является обособленное подразделение

юридического лица, расположенное вне места его нахождения и осуществляющее все его функции или их части, в том числе функции представительства.

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

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

К иностранным организациям относятся иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, которые обладают гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, а также международные организации, их филиалы и представительства, созданные на территории РФ.

В целях налогообложения к физическим лицам относятся: граждане РФ, иностранные граждане и лица без гражданства. В соответствии со ст. 3 Федерального закона от 31 мая 2002 г.

№ 62-ФЗ «О гражданстве Российской Федерации» (далее по тексту – Федеральный закон о гражданстве) иностранный гражданин – это лицо, не являющееся гражданином Российской Федерации и имеющее гражданство (подданство) иностранного государства. Согласно со ст. 3 Федерального закона «О гражданстве» лицом без гражданства признается лицо, не являющееся гражданином Российской Федерации и не имеющее доказательства наличия гражданства иностранного государства.

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

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

Согласно изменениям, внесенным Федеральным законом № 137-ФЗ, из состава понятия «индивидуальные предприниматели» были исключены частные нотариусы и адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты.

### **3. Права и обязанности налогоплательщиков**

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

Перечень прав налогоплательщиков и плательщиков сборов приведен в ст. 21 НК РФ, в которую Федеральным законом № 137-ФЗ были внесены некоторые изменения.

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

1) получать по месту своего учета от налоговых органов бесплатную информацию (в том числе в письменной форме) о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также получать формы налоговой отчетности и разъяснения о порядке их заполнения;

2) получать от Министерства финансов Российской Федерации письменные разъяснения по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, от финансовых органов в субъектах Российской Федерации и органов местного самоуправления – по вопросам применения соответственно законодательства субъектов Российской Федерации о налогах и сборах и нормативных правовых актов органов местного самоуправления о местных налогах и сборах;

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

4) получать отсрочку, рассрочку, налоговый кредит или инвестиционный налоговый кредит в порядке и на условиях, установленных настоящим Кодексом;

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

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

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

8) присутствовать при проведении выездной налоговой проверки;

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

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

11) не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов, иных уполномоченных органов и их должностных лиц, не соответствующие настоящему Кодексу или иным федеральным законам;

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

13) требовать соблюдения налоговой тайны;

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

Федеральным законом № 137-ФЗ п. 1 ст. 21 был дополнен подп. 15, в котором указывается, что налогоплательщики имеют право на участие в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки или иных актов налоговых органов в случаях, предусмотренных НК РФ.

Данные изменения были связаны с изменениями, внесенными в НК РФ Федеральным законом №137-ФЗ и касающимися порядка рассмотрения материалов налоговых проверок и вынесения решения по результатам рассмотрения материалов указанных проверок, предусмотренных ст. 101 НК РФ.

Например, ранее отсутствовала ясность по вопросу, могут ли налогоплательщики в отношении которых проводилась камеральная налоговая проверка, участвовать в рассмотрении материалов этой проверки. Федеральным законом № 137-ФЗ был устранен существовавший в законодательстве пробел и законодатель определенно прописал право налогоплательщиков на дополнительные гарантии защиты интересов налогоплательщиков при проведении налоговых проверок (ст. 21 НК РФ).

Перечень прав, содержащийся в п. 1 ст. 21 НК РФ, не является исчерпывающим, поскольку в п. 2 ст. 21 НК РФ указа-

но, что и налогоплательщики и плательщики сборов имеют также иные права, установленные НК РФ и другими актами законодательства о налогах и сборах.

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

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

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

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

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

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

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

– и другие права, предусмотренные законодательством о налогах и сборах.

Обязанности, перечисленные в ст. 23 НК РФ, изложенной в соответствии с Федеральным законом № 137-ФЗ в новой редакции, по субъектам можно разделить на следующие группы.

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

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

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

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

4) представлять в установленном порядке в налоговый орган по месту учета налоговые декларации (расчеты), если такая обя-

занность предусмотрена законодательством о налогах и сборах (подп. 4 п. 1 ст. 23 НК РФ);

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

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

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

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

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

Иные обязанности налогоплательщиков можно сгруппировать следующим образом:

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

б) обязанности, прописанные в главах части второй НК РФ (в том числе вести налоговый учет, вести отдельный учет доходов, расходов и имущества по определенным видам деятельности, подтверждать право на переход к применению специальных налоговых режимов, подтверждать право на применение нало-



говых вычетов или налоговых льгот, уведомлять налоговые органы о допущенных превышениях установленных максимальных значений отдельных показателей деятельности и т.д.);

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

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

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

Они обязаны письменно сообщать в налоговый орган соответственно по месту нахождения организации, месту жительства индивидуального предпринимателя: об открытии или о закрытии счетов (лицевых счетов) – в течение семи дней со дня открытия (закрытия) таких счетов. Индивидуальные предприниматели сообщают в налоговый орган о счетах, используемых ими в предпринимательской деятельности.

#### **4. Представительство в правоотношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах**

Налогоплательщик может участвовать в налоговых отношениях как лично, так и через своего законного или уполномоченного представителя. Законными представителями налогоплательщиков-физических лиц, согласно п. 2 ст. 27 НК РФ, признаются лица, выступающие в качестве его представителей в соответствии с гражданским законодательством РФ. Представляется, что данная формулировка не совсем удачна, так как представитель, действующий на основании доверенности, является таковым также в соответствии с гражданским законодательством.

Законными представителями налогоплательщиков-организаций являются лица, уполномоченные представлять организацию на основании закона или ее учредительных документов. Очевидно, что представительство, основанное на уставах или иных учредительных документах, можно называть законным также с очень большой натяжкой.

Уполномоченным представителем признается физическое или юридическое лицо, уполномоченное налогоплательщиком представлять его интересы в отношениях с налоговыми органами, иными участниками налоговых отношений (ст. 29 НК РФ). Указанную норму следует применять с поправкой на упомянутые положения Налогового кодекса о законном представительстве. Лицо, уполномоченное учредительными документами, в соответствии с НК РФ признается не уполномоченным, а законным представителем организации. Данный вопрос имеет принципиальное значение, так как, согласно ст. 28 НК РФ, действия (бездействие) законных представителей организации, совершенные в связи с участием этой организации в налоговых отношениях, признаются действиями (бездействием) самой организации.

Уполномоченными представителями налогоплательщика не могут быть должностные лица налоговых и таможенных органов, органов налоговой полиции, судьи, следователи и прокуроры (п. 2 ст. 29 НК РФ). Однако текст Кодекса позволяет предположить, что если представительство, основанное на положениях учредительных документов, является законным, то указанные лица все-таки могут быть представителями организаций в налоговых отношениях.

## **5. Взаимозависимые лица**

Для целей налогообложения взаимозависимыми лицами признаются физические лица и организации, отношения между которыми могут оказывать влияние на условия или экономические результаты их деятельности или деятельности представляемых ими лиц, такие как:

1) одна организация непосредственно и (или) косвенно участвует в другой организации, и суммарная доля такого участия составляет более 20%. Доля косвенного участия одной организации в другой через последовательность иных организаций определяется в виде произведения долей непосредственного участия организаций этой последовательности одна в другой;

2) одно физическое лицо подчиняется другому физическому лицу по должностному положению;

3) лица состоят в соответствии с семейным законодательством Российской Федерации в брачных отношениях, отноше-

ниях родства или свойства, усыновителя и усыновленного, а также попечителя и опекаемого.

Суд может признать лица взаимозависимыми по иным основаниям, не предусмотренным п. 1 ст. 20 Налогового кодекса РФ, если отношения между этими лицами могут повлиять на результаты сделок по реализации товаров (работ, услуг).

### **Контрольные вопросы**

1. Дайте характеристику правового статуса налогоплательщика.
2. Каковы основные права и обязанности налогоплательщиков?
3. Раскройте понятие «представительство в налоговых правоотношениях».
4. «Взаимозависимые лица» – кто это?

## **Глава 7**

### **ОРГАНЫ, УПОЛНОМОЧЕННЫЕ В СФЕРЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ**

#### **1. Федеральная налоговая служба РФ (ФНС РФ) – единая централизованная система органов (Правовой статус, структура, функции ФНС РФ)**

В связи с проведением административных реформ происходят изменения в правовом статусе и полномочиях государственных органов власти, меняются их структура, численность и сфера деятельности. Необходимо знать последние новеллы законодательства и подзаконных нормативных актов, для того чтобы иметь четкое представление о компетенции той или иной властной структуры. Это поможет разобраться в правомочности действий чиновников и при необходимости обжаловать их.

Правовому статусу налоговых органов посвящена гл. 5 НК РФ. Согласно п. 1 ст. 30 НК РФ налоговые органы составляют единую централизованную систему, включающую федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный осуществлять контроль и надзор в области налогов и сборов (ФНС России), а также территориальные органы ФНС России.

Налоговые органы контролируют:

- 1) соблюдение законодательства о налогах и сборах;
- 2) правильность исчисления, полноту и своевременность уплаты налогов и сборов;
- 3) правильность исчисления, полноту и своевременность уплаты иных обязательных платежей. В соответствии с п. 4 ст. 30 НК РФ налоговые органы осуществляют свои функции и взаимодействуют с федеральными и региональными органами

исполнительной власти, органами местного самоуправления и государственными внебюджетными фондами посредством реализации полномочий, предусмотренных НК РФ и иными нормативными правовыми актами Российской Федерации.

Компетенция ФНС России приведена в Положении о Федеральной налоговой службе, утвержденном постановлением Правительства РФ от 30 сентября 2004 г. № 506 (далее – Положение о ФНС России).

Федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, является Федеральная налоговая служба (далее – ФНС), находящаяся в ведении Министерства финансов Российской Федерации и руководствующаяся в своей деятельности Конституцией Российской Федерации, федеральными конституционными законами, федеральными законами (в том числе Законом РФ о налоговых органах), актами Президента Российской Федерации и Правительства Российской Федерации, международными договорами Российской Федерации, нормативными правовыми актами Министерства финансов Российской Федерации, а также Положением о ФНС, утвержденным Постановлением Правительства Российской Федерации от 30 сентября 2004 г. № 506 (с учетом изменений и дополнений от 27 января 2009 г., далее по тексту – Положение о ФНС России).

ФНС России возглавляет руководитель, назначаемый на должность и освобождаемый от должности Правительством Российской Федерации по представлению министра финансов Российской Федерации.

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

ФНС осуществляет свою деятельность непосредственно и через свои территориальные органы, к которым относятся:

- управления ФНС России по субъектам Российской Федерации;
- межрегиональные инспекции ФНС России;
- инспекции ФНС России по районам, районам в городах, городам без районного деления;
- инспекции ФНС России межрайонного уровня.

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

В рамках НК РФ содержится только отдельная часть полномочий и компетенций налоговых органов (ст.ст. 31 – 34, 77, 78 НК РФ), которая дополняется и детализируется другими нормативно-правовыми актами (Закон РФ о налоговых органах, указы Президента РФ, Положения о ФНС и др.)

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

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

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

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

- других областей права.

Об обязанностях налоговых органов говорится в ст. 32 НК РФ. Согласно данной норме налоговые органы обязаны:

- контролировать законодательство о налогах и сборах, а также принятые в соответствии с ним нормативно-правовые акты;

- бесплатно информировать (в том числе в письменной форме) организации о действующих налогах и сборах; о новшествах в законодательстве и принятых в соответствии с ним нормативно-правовых актах; о порядке исчисления и уплаты налогов и сборов; о правах и обязанностях налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов; о полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также представлять формы налоговых деклараций (расчетов) и разъяснять порядок их заполнения;

- руководствоваться письменными разъяснениями Минфина России по вопросам применения законодательства о налогах и сборах.

В отношении одного из споров арбитражный суд отметил, что Минфин России дает письменные разъяснения по вопросам

применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, а согласно подп. 5 п. 1 ст. 32 НК РФ (в ред. Федерального закона от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ) налоговые органы обязаны руководствоваться письменными разъяснениями Минфина России по вопросам применения налогового законодательства (постановление ФАС Северо-Западного округа от 17 сентября 2007 г. по делу № А66-1973/2007).

## **2. Федеральная таможенная служба РФ (ФТС РФ), система таможенных органов. Правовой статус ФТС РФ и особенности правового регулирования уплаты таможенных платежей законодательством о налогах и сборах**

Часть 1 ст. 402 Таможенного Кодекса РФ устанавливает, что таможенными органами являются:

федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный в области таможенного дела; региональные таможенные управления; таможни; таможенные посты.

Таможенный кодекс РФ не называет конкретный федеральный орган, уполномоченный в области таможенного дела. Однако им является Федеральная таможенная служба (далее – ФТС России).

Таким образом, Таможенный Кодекс РФ сохранил существовавшую ранее четырехзвенную систему таможенных органов. Вместе с тем, анализируя ст. 402 Таможенного Кодекса РФ, нельзя не заметить, что Кодекс расширяет содержание понятия «система таможенных органов». Так, согласно ч. 4 ст. 402 Таможенного Кодекса РФ в систему таможенных органов также входят не являющиеся правоохранительными органами учреждения, которые находятся в ведении федеральной службы, уполномоченной в области таможенного дела, для обеспечения деятельности таможенных органов<sup>1</sup>.

Полномочия таможенных органов и обязанности их должностных лиц в области налогообложения и сборов закреплены в ст. 34 Налогового кодекса РФ, согласно которой таможенные органы пользуются правами и несут обязанности налоговых органов по взиманию налогов при перемещении товаров через

---

<sup>1</sup> См.: Трунина Е.В. // Журнал российского права. № 2. Февраль. 2009.

таможенную границу Российской Федерации в соответствии с таможенным законодательством Российской Федерации, настоящим Кодексом, иными федеральными законами о налогах, а также иными федеральными законами.

Должностные лица таможенных органов несут обязанности, предусмотренные ст. 33 Налогового кодекса, а также другие обязанности в соответствии с таможенным законодательством Российской Федерации.

ФТС РФ в сфере налогов и сборов наделена следующими полномочиями: осуществляет взимание таможенных пошлин, налогов, антидемпинговых, специальных и компенсационных пошлин, предварительных антидемпинговых, предварительных специальных и предварительных компенсационных пошлин, таможенных сборов, контролирует правильность исчисления и своевременность уплаты указанных пошлин, налогов и сборов, принимает меры по их принудительному взысканию или возврату<sup>2</sup>.

В ст. 318 ТК РФ указаны таможенные платежи и их виды. К таможенным платежам относятся:

- 1) ввозная таможенная пошлина;
- 2) вывозная таможенная пошлина;
- 3) налог на добавленную стоимость, взимаемый при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации<sup>3</sup>;
- 4) акциз, взимаемый при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации<sup>4</sup>;
- 5) таможенные сборы.

Таможенные платежи взимаются, если они установлены в соответствии с законодательством Российской Федерации<sup>5</sup>.

---

<sup>2</sup> Пункт 5.3.1 Постановления Правительства РФ от 26 июля 2006 г. № 459 «О Федеральной таможенной службе» (с последними изменениями от 10 марта 2009 г).

<sup>3</sup> О взимании налога на добавленную стоимость см. приказ ГТК РФ от 27 ноября 2003 г. № 1347.

<sup>4</sup> См.: Ставки акцизов по подакцизным товарам, ввозимым на таможенную территорию РФ, утвержденные приказом ФТС России от 16 февраля 2009 г. № 217 и применяющиеся с 1 января 2009 г.

<sup>5</sup> Федеральным законом от 18 февраля 2006 г. № 26-ФЗ в п. 3 ст. 318 Таможенного Кодекса внесены изменения, вступающие в силу по истечении одного месяца со дня официального опубликования названного Федерального закона.



Согласно таможенному кодексу специальные, антидемпинговые и компенсационные пошлины, устанавливаемые в соответствии с законодательством Российской Федерации о специальных защитных, антидемпинговых и компенсационных мерах при импорте товаров, взимаются по правилам, предусмотренным ТК для взимания ввозной таможенной пошлины.

Предварительная специальная пошлина, предварительная антидемпинговая пошлина и предварительная компенсационная пошлина, устанавливаемые в соответствии с законодательством Российской Федерации о специальных защитных, антидемпинговых и компенсационных мерах при импорте товаров, взимаются по правилам, предусмотренным ст. 331 ТК РФ.

В случаях, предусмотренных федеральным законом, регулирующим правоотношения по установлению и применению таможенного режима свободной таможенной зоны, таможенные органы взимают налог на добавленную стоимость и акцизы, подлежащие уплате в связи с вывозом товаров за пределы особой экономической зоны<sup>6</sup>.

Согласно статье 319 ТК РФ возникновение и прекращение обязанности по уплате таможенных пошлин, налогов. Случаи, когда таможенные пошлины, налоги не уплачиваются при перемещении товаров через таможенную границу обязанность по уплате таможенных пошлин, налогов возникает:

1) при ввозе товаров – с момента пересечения таможенной границы;

2) при вывозе товаров – с момента подачи таможенной декларации или совершения действий, непосредственно направленных на вывоз товаров с таможенной территории Российской Федерации.

Таможенные пошлины, налоги не уплачиваются в случае, если:

1) в соответствии с законодательством Российской Федерации или ТК РФ:

товары не облагаются таможенными пошлинами, налогами; в отношении товаров предоставлено условное полное освобождение от уплаты таможенных пошлин, налогов, – в период дей-

---

<sup>6</sup> О порядке применения таможенными органами положений ст. 318 Таможенного Кодекса см. Методические указания, утвержденные распоряжением ГТК РФ от 27 ноября 2003 г. № 647-р.

ствия такого освобождения и при соблюдении условий, в связи с которыми предоставлено такое освобождение;

2) общая таможенная стоимость товаров, ввозимых на таможенную территорию Российской Федерации в течение одной недели в адрес одного получателя, не превышает 5 000 рублей;

3) до выпуска товаров для свободного обращения и при отсутствии нарушений лицами требований и условий, установленных настоящим Кодексом, иностранные товары оказались уничтоженными или безвозвратно утерянными вследствие аварии или действия непреодолимой силы либо в результате естественного износа или убыли при нормальных условиях транспортировки, хранения или использования (эксплуатации);

4) товары обращаются в федеральную собственность в соответствии с Таможенным кодексом и другими федеральными законами.

В отношении товаров, выпущенных для свободного обращения на таможенной территории Российской Федерации либо вывезенных с этой территории, обязанность по уплате таможенных пошлин, налогов прекращается в случаях, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации<sup>7</sup>.

### **3. Правовой статус и полномочия Министерства финансов и финансовых органов субъектов РФ по законодательству о налогах и сборах**

К полномочиям Министерства финансов Российской Федерации относятся следующие: дает письменные разъяснения налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам по всем вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, утверждает формы расчетов по налогам и формы налоговых деклараций, обязательные для налогоплательщиков и налоговых агентов, а также порядок их заполнения.

Соответственно, финансовые органы субъектов Российской Федерации и муниципальных образований дают письменные

---

<sup>7</sup> О порядке применения таможенными органами положений ст. 319 Таможенного Кодекса см. Методические указания, утвержденные распоряжением ГТК РФ от 27 ноября 2003 г. № 647-р.

разъяснения налогоплательщикам, налоговым агентам по вопросам применения законодательства субъектов Российской Федерации о налогах и сборах нормативно-правовых актов соответствующих муниципальных образований о местных налогах и сборах.

Кроме того, Министерство финансов Российской Федерации и соответствующие финансовые органы субъектов Российской Федерации и муниципальных образований дают указанные разъяснения в пределах своей компетенции в течение двух месяцев со дня поступления запроса. Однако по решению руководителя (заместителя руководителя) соответствующего финансового органа срок может быть продлен, но не более чем на один месяц.

### **Контрольные вопросы**

1. Каков правовой статус налоговых органов?
2. Что представляют собой таможенные органы?
3. Финансовые органы в системе органов, уполномоченных в сфере налогов и сборов.

## **Глава 8**

### **НАЛОГОВОЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВО**

#### **1. Понятие налогового обязательства. Возникновение, изменение, прекращение, исполнение и приостановление налогового обязательства**

Обязанность по уплате налога или сбора возникает, изменяется и прекращается при наличии оснований, установленных в законодательстве о налогах и сборах (п. 1 ст. 44 НК РФ).

Обязанность по уплате конкретного налога или сбора возлагается на налогоплательщика и плательщика сборов с момента возникновения установленных законодательством о налогах и сборах обстоятельств, которые предусматривают уплату данного налога или сбора.

Основания прекращения обязанности по уплате налога или сбора можно разделить на три большие группы:

1) уплата налога или сбора налогоплательщиком или плательщиком сборов;

2) смерть или признание умершим налогоплательщика - физического лица, ликвидация налогоплательщика - юридического лица;

3) возникновение иных обстоятельств, с которыми законодательство о налогах и сборах связывает прекращение обязанности по уплате соответствующего налога или сбора. К таким обстоятельствам можно отнести, например, случаи отмены налога или сбора, предусмотренные в ст. 5 НК РФ, или случаи признания налога или сбора не соответствующим НК РФ.

Смерть гражданина согласно ст. 47 ГК РФ является обстоятельством, отнесенным к числу актов гражданского состояния и, следовательно, подлежащим государственной регистрации. Такая регистрация представляет собой юридический акт признания и удостоверения смерти гражданина со стороны государства и осуществляется органами ЗАГС, образованными органами государственной власти субъектов РФ. Государственная регистрация смерти гражданина предполагает совершение записи акта о смерти, а также выдачу свидетельства о смерти.

От фактической смерти важно отличать объявление гражданина умершим. В последнем случае доподлинно не известно, жив гражданин или мертв, но в целях гражданского оборота и налогообложения он считается умершим. Иными словами, объявление гражданина умершим – это юридическая смерть.

Согласно п. 1 ст. 45 ГК РФ гражданин может быть объявлен судом умершим, если в месте его жительства нет сведений о месте его пребывания в течение пяти лет, а если он пропал без вести при обстоятельствах, угрожавших смертью или дающих основание предполагать его гибель от определенного несчастного случая, – в течение шести месяцев. Военнослужащий или иной гражданин, пропавший без вести в связи с военными действиями, может быть объявлен судом умершим не ранее чем по истечении двух лет со дня окончания военных действия (п. 2 ст. 45 ГК РФ).

Регистрация смерти в органах ЗАГС производится на основании решения суда и наступают те же самые последствия, что и при физической смерти. Но в отличие от физической смерти юридическая смерть не всегда безвозвратна, если гражданин фактически жив и он явился либо поступили сведения о его месте пребывания, то новым решением суда отменяется решение об объявлении его умершим, и на этом основании аннулируется запись о его смерти.

При этом следует особо отметить, что задолженность умершего лица или лица, объявленного умершим, по поимущественным налогам погашается в пределах стоимости наследственного имущества.

Ликвидация юридического лица согласно п. 1 ст. 61 ГК РФ представляет собой прекращение юридического лица без правопреемства. Тем самым предполагается, что с момента ликвида-

ции права и обязанности юридического лица к другим субъектам не переходят.

До вступления в действие НК в соответствии с арбитражной практикой, моментом уплаты налога считался момент поступления денежных средств в бюджет или внебюджетный фонд.

Таким образом, исполнение обязанности по уплате налога налогоплательщиком ставилось в зависимость от порядочности и расторопности кредитного учреждения.

С введением первой части НК РФ 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, а при уплате налогов наличными денежными средствами – с момента внесения денежной суммы.

## **2. Изменение срока уплаты налогов и сборов. Понятие, признаки, сроки, порядок его установления, определения и исчисления**

Срок уплаты налогов является одним из элементов налогообложения. В словаре С.И. Ожегова под сроком понимается определенный промежуток времени, момент наступления чего-либо.

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

Порядок уплаты федеральных налогов устанавливается НК РФ. Порядок уплаты региональных и местных налогов устанавливается соответственно законами субъектов РФ и нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления в соответствии с НК РФ.

Существует несколько способов установления срока уплаты налога:

1) определение срока уплаты определенной календарной датой;

2) определение срока уплаты истечением определенного периода времени, исчисляемого годами, кварталами, месяцами, неделями и днями;

3) определение срока уплаты в зависимости от какого-либо действия, которое должно быть совершено. Сроки совершения действий участниками налоговых правоотношений устанавливаются НК РФ применительно к каждому такому действию;

4) определение срока уплаты в зависимости от наступления какого-либо события.

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

### **Изменение сроков уплаты налогов**

При нарушении срока уплаты налога и сбора налогоплательщик (плательщик сбора) уплачивает пени в порядке и на условиях, предусмотренных НК РФ.

Однако в некоторых случаях установленный срок уплаты налога и сбора может быть изменен в порядке, предусмотренном НК РФ.

Изменение срока уплаты налога и сбора – это перенос установленного срока уплаты налога и сбора на более поздний срок.

Порядок изменения срока уплаты налогов и сборов установлен в гл. 8 НК РФ.

Изменен может быть срок уплаты следующих платежей:

- 1) федеральных, региональных и местных налогов и пени;
- 2) налогов, предусмотренных специальными налоговыми режимами, пени;
- 3) налогов, зачисляемых в государственные внебюджетные фонды.

Возможно изменение срока уплаты налога как в отношении всей подлежащей уплате суммы налога, так и ее части с начислением процентов на неуплаченную сумму налога (сумму задолженности), если иное не предусмотрено НК РФ.

Согласно НК РФ изменение срока уплаты налога и сбора не отменяет существующей и не создает новой обязанности по уплате налога и сбора.

Изменение указанных сроков уплаты налогов и сборов возможно только в пределах лимитов предоставления отсрочек, рассрочек и налоговых кредитов по уплате налогов и сборов. Лимиты устанавливаются:

- 1) в части налогов и сборов, подлежащих зачислению в федеральный бюджет, – федеральным законом о федеральном бюджете на соответствующий финансовый год;
- 2) в части налогов и сборов, подлежащих зачислению в бюджет субъектов Федерации, – законами соответствующих субъектов РФ о бюджете;

3) в части налогов и сборов, подлежащих зачислению в бюджеты муниципальных образований, – правовыми актами представительных органов этих муниципальных образований.

Органами, в компетенцию которых входит принятие решений об изменении сроков уплаты налогов и сборов (далее – уполномоченные органы), являются:

1) по федеральным налогам и сборам – федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов (в настоящее время – Федеральная налоговая служба);

2) по региональным и местным налогам – налоговые органы по месту нахождения (жительства) заинтересованного лица. Решения об изменении сроков уплаты налогов принимаются по согласованию с соответствующими финансовыми органами субъектов РФ, муниципальных образований;

3) по налогам, подлежащим уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ, – федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области таможенного дела, или уполномоченные им таможенные органы;

4) по государственной пошлине – органы государственной власти и (или) лица, уполномоченные в соответствии с гл. 25.3 НК РФ принимать решения об изменении сроков уплаты государственной пошлины;

5) по единому социальному налогу (ЕСН) – федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов. Решения об изменении сроков уплаты ЕСН принимаются по согласованию с органами соответствующих внебюджетных фондов.

Если в соответствии с законодательством РФ федеральные налоги или сборы подлежат зачислению в федеральный бюджет и (или) бюджеты субъектов РФ, местные бюджеты, сроки уплаты таких налогов или сборов изменяются на основании решений федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, в части сумм, подлежащих зачислению в бюджеты субъектов РФ, местные бюджеты (по согласованию с финансовыми органами соответствующих субъектов РФ, муниципальных образований).

Если в соответствии с законодательством субъектов РФ региональные налоги подлежат зачислению в бюджеты субъектов



РФ и (или) местные бюджеты, сроки уплаты таких налогов изменяются на основании решений налоговых органов по месту нахождения (жительства) заинтересованных лиц в части сумм, подлежащих зачислению в:

1) бюджеты субъектов РФ, – по согласованию с финансовыми органами соответствующих субъектов РФ;

2) местные бюджеты, – по согласованию с финансовыми органами соответствующих муниципальных образований.

НК РФ предусмотрены следующие сроки изменения срока уплаты налогов и сборов:

1) отсрочка;

2) рассрочка;

3) инвестиционный налоговый кредит.

### **3. Понятие и основания предоставления отсрочки и рассрочки по уплате налога и сбора**

Одними из форм изменения срока уплаты налогов и сборов являются отсрочка и рассрочка.

**Отсрочка или рассрочка** по уплате налога могут быть предоставлены по одному или нескольким налогам.

Право на получение отсрочки или рассрочки по уплате налога возникает у налогоплательщика при наличии хотя бы одного из следующих оснований:

1) причинения этому лицу ущерба в результате стихийного бедствия, технологической катастрофы или иных обстоятельств непреодолимой силы;

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

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

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.

6) основания для предоставления отсрочки или рассрочки по уплате налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ, устанавливаются ТК РФ.

Отсрочка или рассрочка срока уплаты налогов и сборов устанавливается на срок от одного до шести месяцев.

Согласно условиям рассрочки или отсрочки срока уплаты налогов и сборов может быть установлен единовременный или же поэтапный порядок уплаты налогоплательщиком суммы задолженности.

Однако, необходимо учитывать, что если отсрочка или рассрочка была представлена в связи с угрозой банкротства, сложного имущественного положения налогоплательщика или сезонного характера его работы, на сумму задолженности начисляются проценты. Указанная сумма процентов исчисляется исходя из ставки, равной одной второй ставки рефинансирования Банка России, которая действовала за период отсрочки или рассрочки. Иное может быть предусмотрено таможенным законодательством РФ в отношении налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу нашего государства.

В случае предоставления отсрочки или рассрочки по иным основаниям, предусмотренным законодательством, не предполагает начисления процентов на сумму задолженности.

Решение о предоставлении отсрочки или рассрочки принимается на основании соответствующего заявления налогоплательщика.

Согласно НК РФ указанное заявление с перечнем оснований подается в орган, уполномоченный на изменение срока уплаты налога, а его копия направляется заинтересованным лицом в десятидневный срок в налоговый орган по месту его учета.

К нему прилагается документы, подтверждающие наличие оснований, дающих право на получение рассрочки или отсрочки налоговых платежей.

Уполномоченный орган может потребовать от заинтересованного лица представить ему документы об имуществе, которое может быть предметом залога или поручительства.

Соответствующее решение по вопросу о предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога или об отказе в ее предоставлении принимается в течение одного месяца со дня получения заявления уполномоченным органом по согласованию с финансовым органом.

Кроме того, 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 указанного решения предоставляется заинтересованным лицом в пятидневный срок со дня принятия решения в налоговый орган по месту его учета.

В решении о предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога должны содержаться следующие элементы:

- 1) сумму задолженности;
- 2) налог, по уплате которого предоставляется отсрочка или рассрочка;
- 3) сроки и порядок уплаты суммы задолженности и начисляемых процентов;
- 4) документы об имуществе, которое является предметом залога, либо поручительство.

Решение о предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога вступает в действие со дня, установленного в этом решении. При этом причитающиеся пени за все время со дня, установленного для уплаты налога, до дня вступления в силу этого решения включаются в сумму задолженности, если указанный срок уплаты предшествует дню вступления этого решения в силу.

Если отсрочка или рассрочка по уплате налога предоставляется под залог имущества, решение о ее предоставлении вступает в действие только после заключения договора о залоге имущества в порядке, предусмотренном ст. 73 НК РФ.

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

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

При отсутствии обстоятельств, установленных п. 1 ст. 62 НК РФ, уполномоченный орган не вправе отказать заинтересованному лицу в отсрочке или рассрочке по уплате налога по основаниям, указанным в подп. 1 или 2 п. 2 ст. 64 НК РФ, в пределах соответственно суммы причиненного заинтересованному лицу ущерба либо суммы недофинансирования или неоплаты выполненного этим лицом государственного заказа.

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 и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований могут быть установлены дополнительные основания и иные условия предоставления отсрочки и рассрочки уплаты соответственно региональных и местных налогов.

#### **4. Порядок и условия предоставления инвестиционного налогового кредита**

Инвестиционный налоговый кредит представляет собой такое изменение срока уплаты налога, при котором организации при наличии оснований, указанных в 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.

Возможность предоставления инвестиционного налогового кредита ограничивается следующими видами налогов:

- 1) налогом на прибыль (доход) организации;
- 2) региональными и местными налогами.

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

НК РФ установлены следующие основания предоставления инвестиционного налогового кредита:

- 1) проведение налогоплательщиком, претендующим на получение инвестиционного налогового кредита, научно-исследовательских или опытно-конструкторских работ либо технического перевооружения собственного производства, в том числе направленного на создание рабочих мест для инвалидов или защиту окружающей среды от загрязнения промышленными отходами;

2) осуществление претендентом на инвестиционный налоговый кредит внедренческой или инновационной деятельности, в том числе создание новых или совершенствование применяемых технологий, создание новых видов сырья или материалов;

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

Инвестиционный налоговый кредит предоставляется:

1) по основаниям, указанным в подп. 1 п. 1 ст. 67 НК РФ – на сумму кредита, составляющую 30% стоимости приобретенного заинтересованной организацией оборудования, используемого исключительно для перечисленных в этом подпункте целей;

2) по основаниям, указанным в подп. 2 – 4 п. 1 указанной статьи на суммы кредита, определяемые по соглашению между уполномоченным органом и заинтересованной организацией.

Инвестиционный налоговый кредит предоставляется на основании заявления организации и оформляется договором установленной формы между соответствующим уполномоченным органом и этой организацией.

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

Уменьшение производится по каждому платежу соответствующего налога, по которому предоставлен инвестиционный налоговый кредит, за каждый отчетный период до тех пор, пока сумма, не уплаченная организацией в результате всех таких уменьшений (накопленная сумма кредита), не станет равной сумме кредита, предусмотренной соответствующим договором.

Конкретный порядок уменьшения налоговых платежей определяется заключенным договором об инвестиционном налоговом кредите.

Если организацией заключено более одного договора об инвестиционном налоговом кредите, срок действия которых не истек к моменту очередного платежа по налогу, накопленная сумма кредита определяется отдельно по каждому из этих договоров. При этом увеличение накопленной суммы кредита производится вначале в отношении первого по сроку заключения договора, а при достижении этой накопленной суммой кредита размера, предусмотренного указанным договором, организация

может увеличивать накопленную сумму кредита по следующему договору.

В каждом отчетном периоде (независимо от числа договоров об инвестиционном налоговом кредите) суммы, на которые уменьшаются платежи по налогу, не могут превышать 50% размеров соответствующих платежей по налогу, определенных по общим правилам без учета наличия договоров об инвестиционном налоговом кредите. При этом накопленная в течение налогового периода сумма кредита не может превышать 50% размеров суммы налога, подлежащего уплате организацией за этот налоговый период.

Если накопленная сумма кредита превышает предельные размеры, на которые допускается уменьшение налога для такого отчетного периода, разница между этой суммой и предельно допустимой суммой переносится на следующий отчетный период.

Если организация имела убытки по результатам отдельных отчетных периодов в течение налогового периода либо убытки по итогам всего налогового периода, излишне накопленная по итогам налогового периода сумма кредита переносится на следующий налоговый период и признается накопленной суммой кредита в первом отчетном периоде нового налогового периода.

Инвестиционный налоговый кредит предоставляется на основании заявления организации и оформляется договором установленной формы между соответствующим уполномоченным органом и этой организацией.

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

Решение о предоставлении организации инвестиционного налогового кредита принимается уполномоченным органом по согласованию с финансовыми органами (органами внебюджетных фондов) в соответствии со ст. 63 Налогового кодекса РФ в течение одного месяца со дня получения 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 иным основаниям.

Договор об инвестиционном налоговом кредите должен предусматривать:

- 1) порядок уменьшения налоговых платежей;
- 2) сумму кредита (с указанием налога, по которому организации предоставлен инвестиционный налоговый кредит);
- 3) срок действия договора, начисляемые на сумму кредита проценты;
- 4) порядок погашения суммы кредита и начисленных процентов;
- 5) документы на имущество, которое является предметом залога, либо поручительство;
- 6) ответственность сторон.

Договор об инвестиционном налоговом кредите должен содержать положения, в соответствии с которыми не допускаются в течение срока его действия реализация или передача во владение, пользование или распоряжение другим лицам оборудования или иного имущества, приобретение которого организацией явилось условием для предоставления инвестиционного налогового кредита, либо определяются условия такой реализации (передачи).

Не допускается устанавливать проценты на сумму кредита по ставке, менее  $1/2$  и превышающей  $3/4$  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 инвестиционного налогового кредита и ставки процентов на сумму кредита.

## **5. Прекращение действия отсрочки, рассрочки, инвестиционного налогового кредита**

Действие отсрочки, рассрочки, налогового кредита или инвестиционного налогового кредита может быть прекращено:

- 1) по истечении срока действия соответствующего решения или договора;

2) до истечения такого срока в случаях, предусмотренных ст. 68 НК РФ.

Действие отсрочки, рассрочки, налогового кредита или инвестиционного налогового кредита прекращается досрочно в случае уплаты налогоплательщиком 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 условии досрочного прекращения действия отсрочки, рассрочки налогоплательщик обязан в течение 30 дней после получения им соответствующего решения уплатить неуплаченную сумму задолженности, а также пени за каждый день, начиная со дня, следующего за днем получения этого решения, по день уплаты этой суммы включительно.

При этом оставшаяся неуплаченной 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 или плательщику сбора по почте заказным письмом не позднее 5 рабочих дней со дня принятия решения. Извещение об отмене решения об отсрочке или рассрочке считается полученным по истечении 6 дней с даты направления заказного письма.

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 сбора в суде в порядке, установленном законодательством РФ.



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 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, а также соответствующие пени и проценты на неуплаченные суммы налога, начисленные на каждый день действия договора об инвестиционном налоговом кредите исходя из ставки рефинансирования Банка России, действовавшей за период от заключения до расторжения указанного договора.

Если организация, получившая инвестиционный налоговый кредит по основаниям, указанным в подп. 3 п. 1 ст. 67 НК РФ, нарушает свои обязательства, в связи с исполнением которых получен инвестиционный налоговый кредит в течение установленного договором срока, то не позднее 3 месяцев со дня расторжения договора она обязана уплатить всю сумму неуплаченного налога и проценты на эту сумму, которые начисляются за каждый день действия договора исходя из ставки, равной ставке рефинансирования Банка России.

### **Контрольные вопросы**

1. Охарактеризуйте налоговое обязательство.
2. Каков порядок представления отсрочки, рассрочки, инвестиционного налогового кредита?
3. Каков порядок прекращения отсрочки, рассрочки, инвестиционного налогового кредита?

## **Глава 9**

### **СПОСОБЫ ОБЕСПЕЧЕНИЯ ИСПОЛНЕНИЯ ОБЯЗАННОСТИ ПО УПЛАТЕ НАЛОГОВ И СБОРОВ**

#### **1. Понятие и виды способов обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов**

Налоговым законодательством предусмотрено, что для обеспечения уплаты налогов и сборов, срок уплаты которых был изменен, в соответствии с решением о его изменении срок переносится под залог имущества или при наличии поручительства.

Главой 9 НК РФ предусмотрены способы обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов, порядок и условия их применения.

Исполнение обязанности по уплате налогов и сборов может обеспечиваться следующими способами:

- 1) залогом имущества;
- 2) поручительством;
- 3) пеней;
- 4) приостановлением операций по счетам в банке;
- 5) наложением ареста на имущество налогоплательщика.

#### **2. Залог имущества. Поручительство**

**Залог имущества.** В случае изменения сроков исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов обязанность по уплате налогов и сборов может быть обеспечена залогом.

Залог имущества 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 осуществляет исполнение этой обязанности за счет стоимости заложенного имущества в порядке, установленном гражданским законодательством РФ.

Предметом залога может быть имущество, в отношении которого может быть установлен залог по гражданскому законодательству РФ.

Предметом залога по договору между налоговым органом и залогодателем не может быть предмет залога по другому договору.

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

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

К правоотношениям, возникающим при установлении залога в качестве способа обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов, применяются положения гражданского законодательства, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах.

**Поручительство.** В случае изменения сроков исполнения обязанностей 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 соответствующих пеней.

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

При неисполнении налогоплательщиком налоговой обязанности по уплате налога, обеспеченных поручительством, поручитель и налогоплательщик несут солидарную ответственность.

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

По исполнении 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.

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

К правоотношениям, возникающим при установлении поручительства в качестве меры по обеспечению исполнения обязанности по уплате налога, применяются положения гражданского законодательства РФ, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах.

Указанные правила применяются также в отношении поручительства при уплате сборов.

### 3. Пеня

*Пеня* – это денежная сумма, которую налогоплательщик, плательщик сборов или налоговый агент должны выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов или сборов, в том числе налогов, уплачиваемых в связи с перемещением 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.

Не начисляются пени на сумму недоимки, которую налогоплательщик не мог погасить в силу того, что по решению налогового органа или суда были приостановлены операции налогоплательщика в банке или наложен арест на имущество налого-

плательщика. Подача заявления о предоставлении отсрочки (рассрочки), налогового кредита или инвестиционного налогового кредита не приостанавливает начисления пеней на сумму налога, подлежащую уплате.

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

Процентная ставка пени принимается равной 1/300 действующей в это время ставки рефинансирования Банка России.

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 порядке, предусмотренном ст. 46 – 48 НК РФ.

Принудительное взыскание пеней с организаций и индивидуальных предпринимателей производится в бесспорном порядке, а с физических лиц – в судебном порядке.

#### **4. Приостановление операций по счетам**

*Приостановление операций по счетам* в банке применяется для обеспечения исполнения решения о взыскании налога или сбора.

Приостановление операций по счету в банке означает прекращение банком всех расходных операций по данному счету.

Указанное ограничение не распространяется на платежи, очередность исполнения которых в соответствии с гражданским законодательством РФ предшествует исполнению обязанности по уплате налогов и сборов, а также на операции по списанию денежных средств в счет уплаты налогов (авансовых платежей), сборов, страховых взносов, соответствующих пеней и штрафов и по их перечислению в бюджетную систему Российской Федерации.

Фактическим основанием приостановления операций по расчетным счетам в банке является:

1) неисполнение налогоплательщиком-организацией в установленные сроки обязанности по уплате налога;

2) непредставление этими налогоплательщиками налоговой декларации в налоговый орган в течение двух недель по истечении установленного срока представления такой декларации;

3) отказ от представления налогоплательщиком-организацией и налогоплательщиком – индивидуальным предпринимателем 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 принимается руководителем (его заместителем) налогового органа, направившим требование об 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 по его счетам в банке направляется налоговым органом в банк 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 по 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.

Банк не несет ответственности за убытки, понесенные налогоплательщиком-организацией в результате приостановления его операций в банке по решению налогового органа.

Указанные правила применяются также в отношении приостановления операций по счетам в банке налогового агента - организации и плательщика сбора – организации.

При наличии решения о приостановлении операций по счетам организации банк не вправе открывать этой организации новые счета.

## 5. Арест имущества

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.

Арест может быть применен только для обеспечения взыскания налога за счет имущества налогоплательщика-организации в соответствии со ст. 47 НК РФ.

Арест может быть наложен на все имущество налогоплательщика-организации.

Аресту подлежит только то имущество, которое необходимо и достаточно для исполнения обязанности по уплате налога.

Решение о наложении ареста на имущество налогоплательщика-организации принимается руководителем (его заместителем) налогового или таможенного органа в форме соответствующего постановления.

Арест имущества налогоплательщика-организации производится с участием понятых. Орган, производящий арест имущества, не вправе отказать налогоплательщику-организации (его

законному и (или) уполномоченному представителю) присутствовать при аресте имущества.

Лицам, участвующим в производстве ареста имущества в качестве понятых, специалистов, а также налогоплательщику-организации (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-организации (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.

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 и (или) иными федеральными законами.

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.



Указанные правила применяются также в отношении ареста имущества налогового агента – организации и плательщика сбора – организации.

## **6. Зачет и возврат излишне уплаченных и излишне взысканных сумм налогов, сборов, пени**

Сумма излишне уплаченного налога подлежит зачету в счет предстоящих платежей налогоплательщика по этому или иным налогам, погашения недоимки по иным налогам, задолженности по пеням и штрафам за налоговые правонарушения либо возврату налогоплательщику в порядке, предусмотренным гл. 12 НК<sup>1</sup>.

Зачет сумм излишне уплаченных федеральных налогов и сборов, региональных и местных налогов производится по соответствующим видам налогов и сборов, а также по пеням, начисленным по соответствующим налогам и сборам.

Согласно ч. 2 ст. 78 НК зачет или возврат суммы излишне уплаченного налога производится налоговым органом по месту учета налогоплательщика, если иное не предусмотрено Налоговым Кодексом, без начисления процентов на эту сумму, если иное не установлено настоящей статьей.

Налоговый орган обязан сообщить налогоплательщику о каждом ставшем известным налоговому органу факте излишней уплаты налога и сумме излишне уплаченного налога в течение 10 дней со дня обнаружения такого факта.

В случае обнаружения фактов, свидетельствующих о возможной излишней уплате налога, по предложению налогового органа или налогоплательщика может быть проведена совместная сверка расчетов по налогам, сборам, пеням и штрафам. Результаты такой сверки оформляются актом, подписываемым налоговым органом и налогоплательщиком.

Форма акта совместной сверки расчетов по налогам, сборам, пеням и штрафам утверждается федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

---

<sup>1</sup> О порядке учета процентов, начисленных за несвоевременный возврат излишне уплаченной (взысканной) суммы налога (сбора), а также процентов, начисленных за несвоевременное возмещение сумм налога на добавленную стоимость см. приказ МНС РФ и Минфина РФ от 12 сентября 2001 г. №№ БГ-3-10/345, 74н.

Зачет суммы излишне уплаченного налога в счет предстоящих платежей налогоплательщика по этому или иным налогам осуществляется на основании письменного заявления налогоплательщика по решению налогового органа.

Решение о зачете суммы излишне уплаченного налога в счет предстоящих платежей налогоплательщика принимается налоговым органом в течение 10 дней со дня получения заявления налогоплательщика или со дня подписания налоговым органом и этим налогоплательщиком акта совместной сверки уплаченных им налогов, если такая совместная сверка проводилась.

Зачет суммы излишне уплаченного налога в счет погашения недоимки по иным налогам, задолженности по пеням и (или) штрафам, подлежащим уплате или взысканию в случаях, предусмотренных настоящим Кодексом, производится налоговыми органами самостоятельно.

В случае, предусмотренном настоящим пунктом, решение о зачете суммы излишне уплаченного налога принимается налоговым органом в течение 10 дней со дня обнаружения им факта излишней уплаты налога или со дня подписания налоговым органом и налогоплательщиком акта совместной сверки уплаченных им налогов, если такая совместная сверка проводилась, либо со дня вступления в силу решения суда.

Указанное положение не препятствует налогоплательщику представить в налоговый орган письменное заявление о зачете суммы излишне уплаченного налога в счет погашения недоимки (задолженности по пеням, штрафам). В этом случае решение налогового органа о зачете суммы излишне уплаченного налога в счет погашения недоимки и задолженности по пеням, штрафам принимается в течение 10 дней со дня получения указанного заявления налогоплательщика или со дня подписания налоговым органом и этим налогоплательщиком акта совместной сверки уплаченных им налогов, если такая совместная сверка проводилась.

Сумма излишне уплаченного налога подлежит возврату по письменному заявлению налогоплательщика в течение одного месяца со дня получения налоговым органом такого заявления.

## **Контрольные вопросы**

1. Охарактеризуйте пеню, приостановление операций по счетам и арест имущества в качестве способов обеспечения налоговых обязательств.
2. Охарактеризуйте залог и поручительство в качестве способов обеспечения налоговых обязательств.
3. Каков порядок зачета и возврата излишне уплаченных налогов и сборов?

## **Глава 10**

### **НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ**

#### **1. Понятие налогового контроля. Формы и методы налогового контроля**

Налоговый контроль является одним из видов государственного финансового контроля. В соответствии со ст. 82 НК РФ налоговым контролем признается деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном Налоговым кодексом РФ.

Важность и исключительная роль налогового контроля в системе государственного финансового контроля обуславливается преобладанием налоговых поступлений в системе государственных доходов, а также приоритетностью контроля за полным и своевременным поступлением всех видов государственных доходов, страховых взносов в Пенсионный фонд РФ и иные федеральные внебюджетные фонды среди иных направлений финансового контроля.

Налоговый контроль проводится в целях создания совершенной системы налогообложения и достижения высокого уровня налоговой дисциплины, при которой исключается наличие нарушений налогового законодательства.

**К задачам налогового контроля относятся:**

1) обеспечение правильного исчисления, своевременного и полного внесения налогов и сборов в бюджет и государственные внебюджетные фонды;

2) предупреждение нарушений законодательства о налогах и сборах;

3) наказание нарушителей законодательства о налогах и сборах.

В качестве основных задач налоговых органов при осуществлении контрольной деятельности законодатель закрепил следующие:

1) контроль за соблюдением налогового законодательства;

2) контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов, иных обязательных платежей, а также платежей при пользовании недрами, установленных законодательством Российской Федерации;

3) контроль за соблюдением валютного законодательства.

**Формы и методы налогового контроля.** Подходы законодателей и правоведов к определению форм и методов налогового контроля различаются.

В доктрине финансового права выделяют следующие методы финансового контроля: наблюдение, проверка, обследование, анализ и ревизия<sup>1</sup>. При этом согласно п. 1 ст. 82 НК РФ к формам налогового контроля относятся:

- налоговые проверки;
- получение объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сборов;
- проверка данных учета и отчетности;
- осмотр помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли);
- иные формы налогового контроля, предусмотренные НК РФ.

Таким образом, можно сделать вывод, что перечисленные формы налогового контроля, по сути, являются методами.

Что же касается доктринального подхода к определению форм налогового контроля, то к ним относятся предварительный, текущий и последовательный контроль.

**Виды налогового контроля** можно классифицировать по нескольким основаниям.

1. В зависимости от времени проведения налогового контроля:

- текущий;
- последующий.

---

<sup>1</sup> Финансовое право: учебное пособие / под ред. А.А. Ялбулганова. М.: Статут, 2001. С. 65.

2. В зависимости от характеристики контролируемых лиц:

- налоговый контроль организаций;
- налоговый контроль индивидуальных предпринимателей;
- налоговый контроль физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями.

3. В зависимости от объема контролируемой деятельности проверяемого лица:

- комплексный;
- тематический.

4. В зависимости от степени охвата предметов контроля:

- сплошной;
- выборочный.

5. В зависимости от источников получения сведений и данных:

- документальный;
- фактический.

6. В зависимости от места проведения мероприятий налогового контроля:

- камеральный;
- выездной.

7. По периодичности проведения:

- первоначальный;
- повторный.

8. По характеру контрольных мероприятий:

- плановый;
- внеплановый.

## **2. Учет налогоплательщиков. Порядок и сроки осуществления учета налогоплательщиков**

**Учет налогоплательщиков** осуществляется в целях проведения налогового контроля путем постановки на учет в налоговых органах.

Организации и физические лица подлежат постановке на учет в налоговых органах:

- по месту нахождения организации;
- по месту нахождения обособленных подразделений организаций;

- по месту жительства физического лица;
- по месту нахождения принадлежащего им недвижимого имущества и транспортных средств;
- по иным основаниям, предусмотренным НК РФ.

Особенности учета иностранных организаций и иностранных граждан устанавливаются Министерством финансов Российской Федерации<sup>2</sup>. Минфин также вправе определять особенности постановки на учет крупнейших налогоплательщиков.

Обязательному учету подлежат: российские организации и их обособленные подразделения, иностранные организации, индивидуальные предприниматели, недвижимое имущество и транспортные средства.

Кроме того, все налогоплательщики подлежат включению в Единый государственный реестр налогоплательщиков.

**Идентификационный номер налогоплательщика.** Каждому налогоплательщику присваивается единый по всем видам налогов и сборов, в том числе подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации, и на всей территории Российской Федерации идентификационный номер налогоплательщика (ИНН), представляющий собой цифровой код (состоящий из десяти знаков). ИНН носит строго персональный характер и не может быть повторно присвоен другому лицу.

Налоговый орган указывает ИНН во всех направляемых налогоплательщику уведомлениях. Каждый налогоплательщик указывает свой идентификационный номер в подаваемых в налоговый орган декларации, отчете, заявлении или ином документе, а также в иных случаях.

Физические лица, не являющиеся индивидуальными предпринимателями, вправе не указывать идентификационные номера налогоплательщиков в представляемых в налоговые органы налоговых декларациях, заявлениях или иных документах, указывая при этом свои персональные данные.

Код причины постановки на учет (КПП) присваивается организациям в дополнение к ИНН.

---

<sup>2</sup> Об учете в налоговых органах иностранных организаций см. приказ МНС РФ от 7 апреля 2000 г. № АП-3-06/124 и приказ МНС РФ от 28 июля 2003 г. № БГ-3-09/426

### **3. Понятие и виды налоговых проверок. Общие условия проведения налоговых проверок (сроки, период и др.)**

Законодательное закрепление понятия «налоговая проверка» в настоящее время отсутствует. В соответствии с НК РФ с целью осуществления налогового контроля налоговые органы проводят налоговые проверки и иные мероприятия налогового контроля и указываются виды налоговых проверок.

Налоговую проверку можно определить как процессуальные действия налоговых органов по контролю за соблюдением законодательства о налогах и сборах, правильностью исчисления, своевременностью и полнотой уплаты (перечисления) налогов (сборов). Проверка должна осуществляться путем сопоставления фактических данных, полученных в результате налогового контроля, с данными налоговых деклараций, представленных в налоговые органы<sup>3</sup>.

**Виды налоговых проверок.** По месту проведения налоговые проверки делятся на камеральные и выездные. В НК РФ также предусмотрено проведение повторных выездных налоговых проверок.

### **4. Камеральная налоговая проверка**

*Камеральная налоговая проверка.* В соответствии со ст. 88 НК РФ камеральная налоговая проверка проводится по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций (расчетов) и документов, представленных налогоплательщиком, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа.

Срок проведения камеральной налоговой проверки - три месяца со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации (расчета).

В НК РФ предусмотрено составление документа по результатам проведения камеральной проверки только в одном случае - в случае выявления нарушений законодательства о налогах и сборах.

При этом необходимо учитывать, что, если камеральной налоговой проверкой выявлены ошибки в налоговой декларации

---

<sup>3</sup> <http://www.r60.nalog.ru/cons.php?id=82392&topic=60dvopr>.



(расчете) и (или) противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, либо выявлены несоответствия сведений, представленных налогоплательщиком, сведениям, содержащимся в документах, имеющихся у налогового органа, и полученным им в ходе налогового контроля, об этом сообщается налогоплательщику с требованием представить в течение пяти дней необходимые пояснения или внести соответствующие исправления в установленный срок. Только после рассмотрения представленных пояснений должностное лицо может составить акт проверки при установлении факта совершения налогового правонарушения или иного нарушения законодательства о налогах и сборах. Акт составляется также при отсутствии пояснений налогоплательщика.

## **5. Выездная налоговая проверка, порядок ее назначения и проведения**

**Выездная налоговая проверка** – наиболее эффективный метод налогового контроля<sup>4</sup>. Она представляет собой проверку, предметом которой являются правильность исчисления и своевременность уплаты налогов, проводимой на территории (в помещении) налогоплательщика на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа по месту нахождения организации или по месту жительства физического лица.

В случае если у налогоплательщика отсутствует возможность предоставить помещение для проведения выездной налоговой проверки, выездная налоговая проверка может быть проведена по месту нахождения налогового органа.

Выездная налоговая проверка в отношении одного налогоплательщика может проводиться по одному или нескольким налогам. В рамках выездной налоговой проверки может быть проверен период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки. Налоговые органы не вправе проводить две и более выездные налоговые проверки по одним и тем же налогам за один и тот же период.

---

<sup>4</sup> См.; Методические указания по проведению комплексных выездных налоговых проверок налогоплательщиков-организаций (налоговых агентов, плательщиков сборов), в состав которых входят филиалы (представительства) и иные обособленные подразделения, направленные письмом МНС РФ от 7 мая 2001 г. № АС-6-16/369.

Налоговые органы не вправе проводить в отношении одного налогоплательщика более двух выездных налоговых проверок в течение календарного года, за исключением случаев принятия решения руководителем федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, о необходимости проведения выездной налоговой проверки налогоплательщика сверх указанного ограничения.

При определении количества выездных налоговых проверок налогоплательщика не учитывается количество проведенных самостоятельных выездных налоговых проверок его филиалов и представительств.

Выездная налоговая проверка не может продолжаться более двух месяцев. Указанный срок может быть продлен до четырех месяцев, а в исключительных случаях – до шести месяцев.

Основания и порядок продления срока проведения выездной налоговой проверки устанавливаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов<sup>5</sup>.

### **Контрольные вопросы**

1. Что такое налоговый контроль?
2. Каковы методы налогового контроля?
3. ИНН – что это?
4. Охарактеризуйте основные виды налоговых проверок.

---

<sup>5</sup> Согласно постановлению Конституционного Суда РФ от 16 июля 2004 г. № 14-П срок проведения выездной налоговой проверки является суммой периодов, в течение которых проверяющие находятся на территории проверяемого налогоплательщика, при этом порядок календарного исчисления сроков, установленный ст. 6.1 Налогового Кодекса, не применяется.

## **Глава 11**

### **ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА НАРУШЕНИЯ В СФЕРЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ**

#### **1. Понятие, признаки и состав налогового правонарушения**

В соответствии со ст. 106 НК РФ налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое Налоговым кодексом РФ установлена ответственность.

Одним из элементов правового поведения в сфере налогообложения являются налоговые правонарушения. Правовое поведение содержит как правомерное, так и противоправное поведение участников налоговых правоотношений; а вот их юридически безразличное поведение не представляет интереса для правового регулирования в сфере налогообложения.

Как и в любой иной сфере деятельности в сфере налогообложения достаточно широко распространено правомерное поведение, в соответствии с которым участники налоговых отношений не выходит за границы принадлежащих им субъективных прав и строго исполняют возложенные на них обязанности. В то же время нередки также случаи нарушения норм законодательства о налогах и сборах, что влечет потребность применения к нарушившим лицам принудительных санкций в целях пресечения и выявления уже совершенных правонарушений, восстановления существовавшего положения и предупреждения противоправного поведения в будущем. Однако не любое противоправное

поведение в сфере налогообложения будет являться налоговым правонарушением. Для признания в качестве налогового правонарушения необходимо, чтобы ему были присущи следующие признаки:

– это волевой поведенческий акт участника налоговых правоотношений, т.е. это деяние, которое может быть совершено в двух формах: действия или бездействия;

– это обязательно противоправное деяние, поскольку при его совершении нарушаются нормы, закрепленные в законодательстве в сфере налогообложения;

– это виновное деяние;

– это общественно вредное деяние, поскольку причиняет вред публичным интересам в сфере финансов;

– это наказуемое деяние, т.к. за его совершение предусмотрено применение к виновному лицу принудительных мер имущественного характера (финансово-правовых санкций).

Таким образом, налоговое правонарушение выступает основанием для реализации юридической ответственности в сфере налогообложения. Кроме того, налоговым правонарушением может признаваться только деяние, совершенное деликтоспособным лицом, т.е. лицом способным нести налоговую ответственность.

Следовательно, налоговому правонарушению присущи все признаки, характерные для правонарушения в целом. Однако налоговые правонарушения обладают и рядом характерных особенностей.

**Налоговое правонарушение** – это обязательно волевой поведенческий акт, деяние (действие или бездействие). Событие не может быть признано правонарушением даже в тех случаях, когда оно повлекло общественно вредные последствия в сфере налогообложения.

Деяние – это акт человеческого поведения, который осуществляется под контролем сознания и воли и обладает интеллектуальной и волевой составляющими. Реализация деяния под контролем сознания и воли означает, что субъект, совершающий его, осознает или должно и может осознавать его правовое и социальное значение, а также предвидит или должно и может предвидеть связанные с совершенным деянием вредные послед-

ствия. Специфической чертой актов в сфере налогообложения является то, что реализация их интеллектуальной составляющей предполагает определенные познания в области налогообложения и бухучета. Однако это требует определенной подготовки, поэтому для некоторых профессиональных участников отношений в сфере финансов (главных бухгалтеров, аудиторов, специалистов по работе с ценными бумагами и др.) устанавливаются определенные квалификационные требования и для выяснения их соответствия указанным требованиям должна проводиться государственная аттестация. Она представляет собой юридический акт проверки квалификации указанных специалистов с признанием и удостоверением со стороны публичного субъекта (соответствующими органами) факта того, что эти субъекты финансовой деятельности государства соответствуют предъявляемым к ним требованиям.

При реализации интеллектуальной составляющей поведенческих актов организаций в сфере налогообложения, как правило, характерно то, что при их совершении всегда участвуют два лица – руководитель и главный бухгалтер организации. Наличие главного бухгалтера в списке лиц, привлеченных к правовому поведению в сфере налогов и сборов, объясняется необходимостью наиболее жестко обеспечивать контроль за указанным поведением со стороны специалиста.

Волевая составляющая поведенческих актов в сфере налогообложения заключается в том, что они выражают волю лица, их совершившего, к достижению какого-либо определенного результата. Кроме того волевая составляющая поведенческих актов организаций в наибольшей части случаев характеризуется необходимостью привлечения к их совершению главных бухгалтеров.

В качестве поведенческого акта налоговое правонарушение совершается в двух формах: действия и бездействия. Что касается совершения налоговых правонарушений в форме действия, то они наиболее часто совершаются, когда на правонарушителя возложена обязанность воздержаться от активных действий. В форме же бездействия налоговые правонарушения зачастую совершаются, когда на правонарушителя наоборот законодатель возложил обязанность совершать определенные действия, одна-

ко он воздерживается от их совершения. Необходимо отметить, что основная масса налоговых правонарушений совершается в форме бездействия.

Возможностью совершить деяние (действие или бездействие), а следовательно выражать таким образом свою волю обладают только физические лица. Но субъектами налоговых правонарушений являются также и юридические лица (п. 1 ст. 107 НК РФ). Необходимо отметить, что привлечение к ответственности за совершение налоговых правонарушений не освобождает ее должностных лиц от соответствующих видов ответственности (административной, уголовной и др.). Соответственно, за одно и то же налоговое правонарушение физическое лицо, которое его совершило, и организация, в которой он является должностным лицом, могут нести разные виды ответственности.

1. Важным фактом является то, что не все деяния в сфере налогообложения, выражающее волю лиц, их совершивших, влекут налоговую ответственность, а только те, которым присущ признак противоправности, т.е. нарушает налоговые нормы.

В сфере финансов противоправность реализуется в двух формах, которые зависят от типа юридической обязанности, возложенной на нарушителя налоговых норм: активной и пассивной.

Под активной юридической обязанностью подразумевается, что носитель обязан совершить определенные действия, которые направлены на ее исполнение, тогда как представитель публичного субъекта вправе только требовать совершения таких действий. Например, в соответствии с п. 1 ст. 45 НК РФ налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога, если иное не установлено в акте законодательства о налогах и сборах. В случае невыполнения данной налоговой обязанности налоговый орган направляет налогоплательщику требование об уплате налога.

Напротив, пассивная юридическая обязанность предполагает то, что носитель обязан воздерживаться от определенных действий, препятствующих управомоченному органу в осуществлении его установленных прав. В сфере налогов и сборов участники налоговых правоотношений зачастую исполняют обязанности активного типа.

Таким образом, под противоправностью налогового правонарушения подразумевается поведение налогоплательщика или иного участника налоговых правоотношений, которое противоречит нормам, содержащимся в актах законодательства о налогах и сборах, и выражается в совершении действий, от которых он должен был воздержаться, или напротив в невыполнении действий, которые он был обязан совершить.

В налоговом законодательстве отсутствуют обстоятельства, которые исключают противоправность деяния. Однако к таким обстоятельствам необходимо отнести крайнюю необходимость, коллизию обязанностей, действие на основе незаконного приказа руководителя, выполнение должностным лицом организации-правонарушителя своих должностных обязанностей. Кроме того, необходимо отметить, что обстоятельства, исключающие противоправность следует отличать от обстоятельств, исключающих вину.

2. Правонарушениями являются только общественно вредные деяния. Относительно налоговых правонарушений указанный признак выражается в причинении имущественного вреда публичному субъекту в виде недостатке бюджетных доходов.

3. Не всегда противоправное и общественно опасное деяние признается налоговым правонарушением. Это происходит только при наличии вины лица в совершении указанного правонарушения. По традиции в правовой науке правонарушение это виновное деяние, следовательно подразумевается, что на момент совершения правонарушения лицо должно осознавать противоправность своего поведения и предвидеть возможность наступления общественно вредных последствий. При условии, что лицо, совершившее правонарушение не осознает противоправность и вредоносность своего поведения (невменяемость, малолетство и т.д.), отсутствует и правонарушение.

4. НК РФ за совершение налогового правонарушения предусмотрено применение к нарушившему лицу налоговых санкций. Налоговые санкции – это мера государственного принуждения, налагаемую налоговым органом или судом и направленную на пресечение и предупреждение налоговых правонарушений. Главой 16 НК РФ единственным видом налоговых санкций является штраф.

## **2. Понятие, признаки и основания налоговой ответственности**

1. Нарушение установленных правил поведения в налоговых правоотношениях вызывает применение мер налоговой ответственности. Налоговая ответственность – это сложное правоотношение между государством и правонарушителем в сфере налогообложения, где публичному субъекту принадлежит право наложения налоговых санкций за совершение налогового правонарушения, а правонарушителю – обязанность их претерпевать.

2. Факт возникновения налоговой ответственности неразрывно связан с фактом совершения налогового правонарушения конкретным правонарушителем. В этот самый момент между правонарушителем и публичным субъектом в лице компетентных органов возникают налоговое правоотношение и налоговая ответственность, которая с момента совершения налогового правонарушения, выражается в обязанности правонарушителя отчитываться перед тем самым публичным субъектом в содеянном и претерпеть меры принуждения налогового характера, т.е. налоговой санкции.

3. Суть реализации налоговой ответственности состоит в том, что после возникновения налогового правоотношения прав и обязанностей его субъектов были выполнены четко с требованиями, указанными в НК РФ. При этом налоговая ответственность остается нереализованной в следующих случаях:

а) налоговое правоотношение не было выявлено налоговыми органами;

б) лицо не подлежит налоговой ответственности ввиду наличия таких исключających ответственность обстоятельств, как:

в) отсутствие вины лица в совершении налогового правонарушения (п. 2 ст. 109 НК РФ);

г) совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, физическим лицом, не достигшим к моменту совершения деяния 16-летнего возраста (п. 3 ст. 109 НК РФ);

д) истечение сроков давности привлечения к налоговой ответственности (п. 4 ст. 109 НК РФ).

4. Основанием налоговой ответственности является совершение деяния, содержащего все признаки состава налогового правонарушения, предусмотренного НК РФ.



В российском законодательстве отсутствует термин «состав налогового правонарушения», но он имеет большое практическое значение, поскольку позволяет определить совокупность признаков налогового правонарушения, которая требуется для привлечения виновного лица к налоговой ответственности.

Состав налогового правонарушения включает в себя четыре элемента:

- 1) объект;
- 2) субъект;
- 3) объективная сторона;
- 4) субъективная сторона.

Объектами налоговых правонарушений являются те общественные отношения, которым в результате совершения таких правонарушений причиняется вред. Объектом налоговых правонарушений выступают фискальные интересы государства, направленные на формирование доходной части бюджетов всех уровней.

Субъектами налоговых правонарушений являются лица, совершившие такие правонарушения и способные понести за них налоговую ответственность. Для того чтобы быть признанным субъектом налогового правонарушения, лицо должно удовлетворять совокупности обязательных признаков, указанных в НК РФ.

Объективная сторона налогового правонарушения представляет собой внешнее проявление налогового правонарушения, то есть его физическую сторону, которая может непосредственно восприниматься с помощью органов чувств человека. Объективная сторона означает такую характеристику противоправного (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяния, которая позволяет ответить на вопрос о том, каким способом это деяние совершено. При этом по конструкции объективной стороны (то есть по способу ее законодательного описания) все составы налоговых правонарушений подразделяются на материальные и формальные.

Материальными называются составы налоговых правонарушений, объективная сторона которых представляет собой единство трех элементов:

- 1) противоправного деяния (действия или бездействия);
- 2) негативных последствий;
- 3) причинно-следственной связи между противоправным деянием и негативными последствиями.

Такие налоговые правонарушения признаются окончательными в момент наступления вредных последствий.

Формальными, напротив, называются составы налоговых правонарушений, момент окончания которых непосредственно не связывается с фактическим наступлением вредных последствий. Для признания таких правонарушений окончательными достаточно самого факта совершения описанного в НК РФ противоправного деяния. Вредные же последствия лежат за пределами объективной стороны и на квалификацию налогового правонарушения не влияют.

К материальным составам налоговых правонарушений относятся, например, неуплата или неполная уплата сумм налога или сбора (ст. 122 НК РФ), к формальным – нарушение срока постановки на учет в налоговом органе (ст. 116 НК РФ).

Субъективной стороной налоговых правонарушений является его психологическое содержание, следовательно по отношению к объективной стороне она является внутренней стороной налогового правонарушения. Она характеризуется психической деятельностью лица, связанной с совершением налогового правонарушения. НК РФ пошел по традиционному пути в российском праве подхода к субъективной стороне, в основе которого лежит вина правонарушителя-налогоплательщика.

5. Налоговая ответственность выполняет три функции:

- 1) карательную (штрафную);
- 2) превентивно-воспитательную;
- 3) восстановительную.

Из всех перечисленных функций карательная функция является основной. Как и у любого другого вида ответственности карательное воздействие налоговой ответственности начинается с порицания правонарушителя и правонарушения. Порицание обладает значительным карательным механизмом, которое направлено на психику участника и заключается в признании данного акта налоговым правонарушением. К правонарушителю применяются налоговые санкции, которые влекут сокращение его имущественного владения. После применения налоговой санкции следует состояние налоговой наказанности, поскольку п. 3 ст. 112 НК РФ установлено, что лицо, с которого взыскана налоговая санкция считается подвергнутым санкции в течение 12 месяцев с момента вступления в законную силу решения суда или уполномоченного органа.

Необходимо отметить, что налоговое наказание выполняет не только карательную функцию, но и превентивную, т.к. единственным обстоятельством, которое отягчает налоговую ответственность, признается совершение налогового правонарушения лицом, ранее привлекаемым к ответственности за аналогичное правонарушение (п. 2 ст. 112 НК РФ). Лицо, на которое уже наложена налоговая санкция, осознает, что при совершении повторного налогового правонарушения сумма штрафа будет увеличена в два раза согласно норме п. 4 ст. 114 НК РФ.

Налоговая ответственность намного шире и сложнее, поскольку налоговому наказанию свойственна не только карательная, но превентивная функция. При этом необходимо учитывать, что налоговое наказание должно быть справедливым, соразмерным и индивидуализированным совершенному налоговому правонарушению. Карательную функцию налоговой ответственности неизменно сопровождает превентивно-воспитательная функция. В данном случае необходимо чтобы наказание являлось индивидуализированным и справедливым, в противном случае воспитательное воздействие утрачивает свою роль.

Налоговой ответственности присуща и восстановительная функция, которая преследует помимо целей возмездия и предупреждения цель восстановить имущественные интересы государства, компенсировать казне причиненные убытки. Вследствие применения штрафов происходит возмещение потерь, которые были причинены бюджетам нарушениями обязанности по уплате налогов и иных сборов.

### **3. Разграничение налоговой ответственности от уголовной и административной ответственности налогоплательщиков**

Согласно НК РФ разграничены производство по делам о налоговых правонарушениях, регулируемых гл. 14 и 15 НК РФ, и производство по делам о нарушениях налогового законодательства, которые содержат признаки административного правонарушения, установленные законодательством Российской Федерации об административных правонарушениях.

В части 1 ст. 1.1 КоАП РФ указано, что понятие «законодательство об административных правонарушениях» состоит из КоАП РФ и принимаемых в соответствии с ним законов субъектов

РФ об административных правонарушениях. Следовательно, на федеральном уровне единственным актом законодательства об административных правонарушениях является КоАП РФ, а НК РФ не является актом законодательства об административных правонарушениях. Кроме того, налоговые правонарушения не являются административными правонарушениями, а установленная за их совершение налоговая ответственность не является административной ответственностью по КоАП РФ.

В пункте 4 ст. 108 НК РФ указано, что привлечение организации к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает ее должностных лиц при наличии соответствующих оснований от административной, уголовной или иной ответственности, предусмотренной законами РФ. Положения о том, что привлечение физических лиц к ответственности за совершение налогового правонарушения освобождает их от административной ответственности, в НК РФ нет. Зато есть норма о том, что никто не может быть привлечен повторно к ответственности за совершение одного и того же налогового правонарушения (п. 2 ст. 108 НК РФ). Но если налоговая и административная ответственность - это разные виды ответственности, то ничто в принципе не препятствует привлечению физических лиц к ответственности одновременно и в соответствии с налоговым, и в соответствии с административным законодательством. Именно по такому пути и шла правоприменительная практика до принятия НК РФ и нового КоАП РФ. Принятие нового КоАП РФ положило конец данной практике по той причине, что во всех составах административных правонарушений в области налогов и сборов (ст. ст. 15.3 – 15.8, 15.11 КоАП РФ) предусмотрен специальный субъект – должностные лица организаций.

Подводя итог, можно сделать вывод, что в настоящее время в российском налоговом законодательстве вопрос о правовой природе налоговой ответственности не разрешен и отсутствует единое мнение ученых-правоведов относительно указанного правового явления.

### **Контрольные вопросы**

1. Назовите характерные признаки налоговой ответственности и ее отличительные черты.
2. Понятие налогового правонарушения.
3. Назовите основные составы налоговых правонарушений.

## **Глава 12**

# **ЗАЩИТА ПРАВ УЧАСТНИКОВ ОТНОШЕНИЙ, РЕГУЛИРУЕМЫХ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВОМ О НАЛОГАХ И СБОРАХ**

### **1. Понятие способов защиты прав налогоплательщиков и иных участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах**

В налоговых правоотношениях часто возникают ситуации, когда необходим инструмент оспаривания той или иной ситуации, действия или решения. Именно этим инструментом является само право на обжалование. Структуру указанного права составляет содержание – удостоверенная законом возможность оспорить тот или иной факт, событие, объект – действия или бездействия должностных лиц, акты налоговых органов ненормативного характера и др. В настоящее время НК РФ был изменен и все перечисленные объекты могут обжаловать любые лица (ранее указанное право принадлежало только налогоплательщику и налоговому агенту), чьи права и законные интересы нарушены действием, бездействием или соответствующим актом.

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

Административная защита прав и законных интересов налогоплательщиков (плательщиков сборов) заключается в том, что на акты налоговых органов, иных уполномоченных органов и действия (бездействие) их должностных лиц подается жалоба в

вышестоящий налоговый орган (иной уполномоченный орган) или вышестоящему должностному лицу.

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

## **2. Административный порядок защиты прав налогоплательщиков**

Административным способом защиты прав налогоплательщиков состоит в решении возникших разногласий внутри системы налоговых органов без обращения в судебные инстанции.

Налогоплательщик вправе обжаловать ненормативный акт налогового органа и действия (бездействие) их должностных лиц соответственно в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу. Подача жалобы возможна в течение трех месяцев со дня, когда налогоплательщик узнал или должен был узнать о нарушении своих прав. В случае пропуска этого срока по уважительной причине срок подачи жалобы может быть восстановлен лицом, которому направлена жалоба (ст. 139 НК).

Кроме того, НК устанавливает срок рассмотрения жалобы и принятия по ней решения в один месяц с момента получения жалобы соответствующим лицом. По итогам рассмотрения жалобы вышестоящий налоговый орган (вышестоящее должностное лицо) вправе:

- 1) оставить жалобу без удовлетворения;
- 2) отменить акт налогового органа и назначить дополнительную проверку;
- 3) отменить решение и прекратить производству по делу о налоговом правонарушении;
- 4) изменить решение или вынести новое решение.

Преимущества административного порядка защиты прав налогоплательщика состоят в следующем:

- быстрое рассмотрение жалобы;
- простота процедуры, позволяющая налогоплательщику самостоятельно защищать свои права, не прибегая к услугам юристов;

– отсутствие необходимости уплаты государственной пошлины;

– «обжалование даже с отрицательным для налогоплательщика результатом позволяет ему лучше уяснить точку зрения налогового органа, и при обращении в суд налогоплательщик получает возможность более тщательно подготовиться к защите своей позиции<sup>1</sup>».

Однако существуют и отрицательные стороны указанного способа защиты: возможная необъективность при рассмотрении жалоб налогоплательщиков; территориальные инспекции в своей деятельности руководствуются разъяснениями вышестоящих налоговых органов как нормативного, так и ненормативного характера, имеющих фискальную направленность.

В связи с этим основная часть налогоплательщиков предпочитает использовать для защиты своих нарушенных прав судебный способ защиты, а не – административный.

### **3. Защита прав налогоплательщиков и иных участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, в суде общей юрисдикции**

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

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

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

– право обжаловать также и нормативные акты налоговых органов.

Необходимо отметить, что согласно п. 48 Постановления ВАС РФ № 5 при применении ст. 137 и ст. 138 НК РФ судам надлежит исходить из того, что под актом ненормативного характера, который может быть оспорен в арбитражном суде путем предъявления требования о признании акта недействитель-

---

<sup>1</sup> Налоговое право: учебник / отв. редактор С.Г. Пепеляев. М.: ЮРИСТЪ, 2005.

ным, понимается документ любого наименования (требование, решение, постановление, письмо и др.), подписанный руководителем (заместителем руководителя) налогового органа и касающийся конкретного налогоплательщика.

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

– в специальном Законе Российской Федерации от 27 апреля 1993 г. № 4866-1 «Об обжаловании в суд действий и решений, нарушающих права и свободы граждан» (далее по тексту - Закон РФ «Об обжаловании в суд» с изменениями от 14 декабря 1995г.);

– в Кодексе Российской Федерации об административных правонарушениях от 30 декабря 2001 г. № 195-ФЗ (далее по тексту – КоАП РФ);

– в главе 25 Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации от 14 ноября 2002 г. № 138-ФЗ (далее по тексту – ГПК РФ);

– в главах 23 и 24 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации от 24 июля 2002 г. № 95-ФЗ (далее по тексту – АПК РФ);

– в Уголовно-процессуальном кодексе Российской Федерации от 18 декабря 2001 г. № 174-ФЗ (далее по тексту – УПК РФ);

– в Таможенном кодексе Российской Федерации от 28 мая 2003 г. № 61-ФЗ (далее по тексту – ТК РФ).

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

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



основанием для совершения действий (принятия решений), в результате которых:

- нарушены права и свободы гражданина;
- созданы препятствия осуществлению гражданином его прав и свобод;
- незаконно возложена на гражданина какая-либо обязанность или он незаконно привлечен к какой-либо ответственности.

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

- действий (решений), проверка которых отнесена законодательством к исключительной компетенции Конституционного Суда Российской Федерации;
- действий (решений), в отношении которых законодательством предусмотрен иной порядок судебного обжалования.

Кроме того, законодателем в КоАП РФ четко прописаны следующие гарантии прав и свобод лиц (налогоплательщиков), которые были подвержены административному наказанию:

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

При любом порядке обжалования важно соблюсти формальные требования законодательства к процедуре. По налоговым спорам эти требования сводятся в большей мере к соблюдению сроков. Так, обжалующему лицу важно знать дату, на которую его права были нарушены или когда он узнал о нарушении своих прав, так как с этой даты отсчитываются три месяца на реализацию права на обжалование. Важно, чтобы сама жалоба подкреплялась документами, подтверждающими нарушение права обжалующего лица.

Далее, в течение одного месяца со дня получения, жалоба рассматривается соответствующим органом или должностным

лицом и по ней принимается одно из указанных выше решений.

Или же выносятся решение по существу дела. О принятом решении в письменном виде сообщается лицу в течение трех дней со дня принятия решения.

Приостанавливает ли подача жалобы исполнение оспариваемого решения? Важно заметить, что исполнение обжалуемого решения по общему правилу не приостанавливается. Но отдельными статьями НК РФ и другими законами предусмотрена возможность такого приостановления. Так, в ст. 138 НК РФ за вышестоящим налоговым органом закреплено право приостанавливать исполнение такого решения. Но из систематического толкования отдельных норм вытекают два условия осуществления такого права: заявителем является налогоплательщик или плательщик сборов, а также налоговый агент; налоговый орган имеет достаточные основания полагать, что оспариваемое решение не соответствует законодательству Российской Федерации.

Что касается судебного обжалования, то важно обратить внимание на то, что в гражданском процессе суд самостоятельно решает вопрос о приостановлении исполнения решения, а в арбитражном процессе суд может рассмотреть вопрос о приостановлении только при наличии ходатайства заявителя.

В арбитражном процессе заявителю дается три месяца на обращение с жалобой с момента нарушения прав или с момента обнаружения такого нарушения. Заявление подается в суд по месту нахождения налогового органа. Суд рассматривает заявление в течение двух месяцев, при этом бремя доказывания распределено таким образом, что налоговый орган должен доказать правомерность своих действий. Решение, принятое судом, вступает в силу немедленно, а его копии в течение пяти дней рассылаются участникам.

В гражданском процессе сохраняется трехмесячный срок на обращение с жалобой, но на рассмотрение дается десять дней. Важным моментом является то, что после постановления судебного решения суд обязывает налоговый орган в течение одного месяца отчитаться перед судом об исполнении соответствующего судебного решения.

#### **4. Защита прав налогоплательщиков и иных участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, в Конституционном Суде РФ**

Особый способ судебной защиты прав налогоплательщиков – обращение в Конституционный Суд Российской Федерации, который неоднократно высказывал свою позицию по вопросам налогового законодательства<sup>2</sup>.

В соответствии со ст. 96 – 97 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации» граждане и их объединения вправе обратиться в Конституционный Суд РФ с жалобой о признании неконституционным закона или отдельных его положений, если: а) этим законом нарушены их права и свободы; б) этот закон применен или подлежит применению в конкретном деле.

Плательщики налогов и сборов, которые считают, что их законные права нарушены законом, содержащим налоговые нормы, могут его обжаловать в Конституционный Суд РФ только после предварительного обращения в суд общей юрисдикции или арбитражный суд и применения обжалуемых положений указанного закона в его деле.

#### **Контрольные вопросы**

1. Приостанавливает ли подача жалобы в административном порядке исполнение обжалуемого акта или действия?
2. Каковы преимущества и недостатки всех видов защиты нарушенных прав налогоплательщиков?
3. В каких случаях налогоплательщик вправе обратиться в КС РФ?

---

<sup>2</sup> См.: Гаджиев Г.А., Пепеляев С.Г. Предприниматель – налогоплательщик – государство. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации. М.: ФБК-Пресс, 1998.

«Налоги, появившись вместе с образованностью, сделались и признаком успехов оной. Вследствие сего можно судить о состоянии образованности каждого особенного государства по состоянию налогов».

*Н.И. Тургенев*<sup>1</sup>

## Глава 13

### НАЛОГИ, ВЗИМАЕМЫЕ С ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

#### 1. Налог на доходы физических лиц

Налог на доходы физических лиц (НДФЛ) получил правовое закрепление в гл. 23 Налогового кодекса РФ.

Данный налог является федеральным, взимаемым только с физических лиц, личным, общим и прямым.

**Налогоплательщики** в рамках данного налога делятся на две группы: налоговые резиденты и налоговые нерезиденты. В соответствии со ст. 207 Налогового кодекса РФ налоговыми резидентами признаются любые физические лица, фактически находящиеся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев, а также российские военнослужащие, проходящие службу за границей, сотрудники органов государственной власти и органов местного самоуправления, командированные на работу за пределы Российской Федерации, независимо от фактического времени их нахождения в Российской Федерации. Соответственно налоговыми нерезидентами будут являться лица, не отвечающие указанным требованиям.

<sup>1</sup> *Тургенев Н.И.* Опыт теории налогов // У истоков финансового права. М., 1998. С. 127.

**Объектом налогообложения** признаются доходы налогоплательщика. Если это налоговый резидент, то объектом будут признаваться доходы, полученные как от источников в российской Федерации, так и за ее пределами. Если же это лицо, не являющееся налоговым резидентом – доходы, полученные от источников на территории Российской Федерации.

Статьей 208 Налогового кодекса РФ установлен перечень доходов, получаемых на территории Российской Федерации и за ее пределами.

Статья 217 Налогового кодекса РФ приводит перечень доходов, не подлежащих налогообложению. К таким доходам относятся:

1) государственные пособия, за исключением пособий по временной нетрудоспособности, а также иные выплаты и компенсации, пособия по безработице, беременности и родам;

2) пенсии;

3) вознаграждения донорам;

4) алименты;

5) суммы, получаемые в виде грантов, предоставленных международными, иностранными и российскими организациями в соответствии с перечнем, установленным Постановлением Правительства РФ от 6 февраля 2001 г. № 89;

6) стипендии учащихся, студентов, аспирантов, ординаторов, адъюнктов или докторантов;

7) доходы от реализации продукции (за исключением оплаты труда наемных работников), получаемые членами зарегистрированных родовых, семейных общин малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования;

8) призы в денежной и натуральной формах, полученные спортсменами на Олимпийских, Параолимпийских, Сурдоолимпийских играх, чемпионатах и кубках мира и Европы и иных спортивных соревнованиях;

9) доходы, не превышающие 4000 рублей, составляющие стоимость подарков, призов, полученных на конкурсах и соревнованиях, проводимых в соответствии с решениями Правительства РФ, законодательных органов государственной власти и представительных органов местного самоуправления и т.д.;

10) иные доходы, установленные в соответствии с действующим Налоговым кодексом РФ.

**Налоговая база** определяется как стоимостное выражение доходов, полученных налогоплательщиком в денежной, в натуральной формах, как возникшее право распоряжения доходами, а также доходов в виде материальной выгоды.

В том случае, если доходы облагаются различными ставками, то налоговая база определяется отдельно по каждому виду доходов.

При определении налоговой базы следует учитывать положения ст. 218 – 221 Налогового кодекса РФ, закрепляющие налоговые вычеты.

Под налоговыми вычетами следует понимать суммы, на которые налогоплательщик вправе уменьшить налогооблагаемую базу (п. 3 ст. 210 Налогового кодекса РФ).

Налоговые вычеты, закрепленные ст. 218 – 221 Налогового кодекса РФ, применяются в отношении налога на доходы физических лиц. В ст. 221 Налогового кодекса РФ содержатся положения, касающиеся профессиональных вычетов, которые «не могут рассматриваться как налоговые льготы, поскольку направлены на правильную организацию налогообложения, позволяющую уменьшить доходы некоторых категории самозанятых лиц на расходы, связанные с получением доходов»<sup>2</sup>. Даже если профессиональные вычеты не рассматривать как налоговую льготу, отрицать их стимулирующий характер в полном объеме не стоит.

Согласно п. 3 ст. 210 Налогового кодекса РФ вычеты распространяются на доходы физических лиц, облагаемые налогом по ставке 13%. На доходы, налог с которых уплачивается по другим ставкам, установленным ст. 224 Налогового кодекса РФ, налоговые вычеты не распространяются.

Первым классом налоговых вычетов являются стандартные налоговые вычеты, урегулированные ст. 218 Налогового кодекса РФ, которые в свою очередь разделяются на два вида:

1) предоставляемые каждому налогоплательщику с учетом состояния его здоровья и прошлых заслуг перед обществом.

Согласно Налоговому кодексу РФ право на уменьшение налогооблагаемой базы за каждый месяц налогового периода на сумму 3000 рублей имеют:

---

<sup>2</sup> Шаталов С.Д. О главе 23 «Налог на доходы физических лиц» НК РФ (постатейный комментарий) // Консультант. 2002. № 17. С. 29.

– лица, получившие или перенесшие лучевую болезнь и (или) ставшие инвалидами вследствие аварии на Чернобыльской АЭС;

– лица, принимавшие участие в работах по ликвидации последствий катастрофы на Чернобыльской АЭС;

– лица из числа рядового и начальствующего состава органов внутренних дел, Государственной противопожарной службы, несшие службу в зоне отчуждения Чернобыльской АЭС в 1986 – 1987 гг.;

– бывшие военнослужащие и военнообязанные, призванные на сборы и принимавшие участие в 1988 – 1990 гг. в сооружении объекта «Укрытие»;

– лица, получившие или перенесшие лучевую болезнь и (или) ставшие инвалидами вследствие аварии в 1957 г. на производственном объединении «Маяк»;

– лица, принимавшие непосредственное участие в испытаниях ядерного оружия, сборке ядерных зарядов, а также лица, участвовавшие в ликвидации радиационных аварий на ядерных установках надводных и подводных кораблей и других военных объектах и зарегистрированные в установленном порядке федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области обороны;

– инвалиды Великой Отечественной войны;

– инвалиды I, II и III групп из числа военнослужащих, получивших инвалидность при защите СССР, Российской Федерации либо исполнении иных воинских обязанностей.

На стандартный вычет в размере 500 рублей за каждый месяц налогового периода имеют право:

– Герои Советского Союза, Герои Российской Федерации и полные кавалеры ордена Славы трех степеней;

– участники Великой Отечественной войны;

– лица, находившиеся в Ленинграде в период блокады;

– бывшие, в том числе несовершеннолетние, узники концлагерей и иных мест принудительного содержания, созданных Германией и ее союзниками в период Второй мировой войны;

– лица, получившие или перенесшие лучевую болезнь, а также другие заболевания, вызванные последствиями радиационных аварий на атомных объектах как гражданского, так и военного назначения;

– врачи, младший и средний медперсонал, а также другие работники лечебных учреждений, получившие сверхнорматив-

ные дозы облучения при оказании помощи в период с 26 апреля по 30 июня 1986 г.;

– лица, отдавшие костный мозг для спасения людей;

– лица, получившие профессиональные заболевания, связанные с радиационным воздействием на работах в зоне отчуждения Чернобыльской АЭС;

– лица, принимавшие непосредственное участие в 1957 – 1958 гг. в работах по ликвидации аварии в 1957 г. на производственном объединении «Маяк»;

– граждане, выполнявшие интернациональный долг в республике Афганистан или других странах, в которых велись боевые действия. С 1 января 2007 г. в соответствии с Федеральным законом № 119-ФЗ «О внесении изменения в ст. 218 ч. 2 Налогового кодекса Российской Федерации» право на данный вычет имеют граждане, принимавшие участие в соответствии с решениями органов государственной власти Российской Федерации в боевых действиях на территории Российской Федерации.

Рассмотренные выше вычеты предоставляются налогоплательщикам при наличии соответствующих оснований. Например, участникам Великой Отечественной войны соответствующий вычет предоставляется на основании Федерального закона от 12 января 1995 г. № 5-ФЗ «О ветеранах» при наличии удостоверения.

Право на стандартный вычет в размере 400 рублей имеют все остальные категории граждан.

2) предоставляемые в связи с содержанием ребенка.

Суммы вычета на ребенка составляет с 01 января 2009 г. 1000 рублей и удваивается, если ребенок до 18 лет является ребенком-инвалидом или учащийся до 24 лет является инвалидом I или II группы. При этом данный вычет будет предоставляться до того месяца, когда сумма дохода, исчисленного нарастающим итогом, составит 280 000 рублей.

Социальные вычеты, предусмотренные ст. 219 Налогового кодекса РФ, делят на четыре вида:

1) социальный вычет на благотворительность. Законодатель в данном случае предусматривает возможность уменьшить доходы, подлежащие налогообложению, на сумму фактически произведенных расходов, направленных на благотворительные цели



в виде денежной помощи организациям науки, культуры, образования, здравоохранения и социального обеспечения, частично или полностью финансируемым из средств соответствующих бюджетов, а также физкультурно-спортивным организациям, образовательным и дошкольным учреждениям на нужды физического воспитания граждан и содержание спортивных команд, а также в сумме пожертвований, перечисляемых (уплачиваемых) налогоплательщиком религиозным организациям на осуществление ими уставной деятельности, но не более 25% суммы дохода, полученного в налоговом периоде.

Подобного рода вычет существовал и до вступления в силу с 1 января 2001 г. гл. 23 Налогового кодекса РФ. Более того, в то время подобный вычет мог использоваться без ограничения на величину принимаемых расходов.

Применение социального вычета вследствие оказания денежной помощи религиозным организациям стало возможным с 1 января 2002 г. в силу принятия Федерального закона от 29 мая 2002 г. № 57-ФЗ.

Анализируя статью, можно сделать вывод, что в составе благотворительного вычета могут быть учтены только *денежные пожертвования*. То есть если налогоплательщик приобрел имущество и передал его какой-либо из вышеуказанных организаций, то эти расходы не будут приняты к вычету. А вот оплата расходов этих организаций подпадает под обязательное условие о денежной форме помощи.

Вторая особенность данного вычета касается получателя благотворительной помощи. Ими могут быть только те организации, которые прописаны в законе. Следовательно, вычет не будет применяться, если помощь была оказана физическим лицам. Также к вычету не будут применяться пожертвования благотворительным организациям, фондам и другим структурам, через которые часто осуществляется благотворительная деятельность. Для получения благотворительного вычета денежные средства должны перечисляться непосредственно в организации или учреждения, указанные в пп. 1 п. 1 ст. 219 Налогового кодекса РФ.

Однако изучаемый вопрос имеет один, на наш взгляд, отрицательный момент. Согласно п. 3 ст. 210 Налогового кодекса РФ благотворительный вычет применяется только к доходам, об-

лагаемым по налоговой ставке 13%. Исходя из этого, налогоплательщики, не являющиеся налоговыми резидентами РФ, не имеют право на подобные вычеты в силу того, что их доходы облагаются налоговой ставкой 30%. В силу этого стимулирующий эффект подобной налоговой нормы сведен к нулю, что негативно сказывается на процессе благотворительной деятельности и, прежде всего, на ее объеме, на территории России;

2) образовательный – предусматривает возможность уменьшить налогооблагаемую базу на сумму расходов фактически произведенных на собственное обучение или обучение ребенка (подопечного и т.д.), но не более 50 000 руб. на каждого ребенка в общей сумме на обоих родителей (опекуна или попечителя), и не более 120 000 руб. в отношении оплаты обучения самого налогоплательщика.

Условиями предоставления такого вычета являются: осуществление расходов самостоятельно, а не третьими лицами, и наличие у образовательного учреждения соответствующей лицензии или документа, подтверждающего статус учебного заведения. Также следует заметить, что подобный вычет не применяется в случае, если оплата расходов на образование производилась за счет средств материнского (семейного) капитала, направляемых для обеспечения реализации дополнительных мер государственной поддержки семей, имеющих детей;

3) медицинский – предусматривает возможность уменьшить основную налоговую базу на сумму фактических расходов на собственное лечение, лечение супругов, детей, родителей в медицинских учреждениях. Максимально допустимый размер вычета составляет 120 000 руб. с 1 января 2009 г., за исключением дорогостоящих видов лечения, к которым подобные ограничения не применяются.

В случае дорогостоящего лечения, перечень видов которых предусмотрен постановлением Правительства РФ от 19 марта 2001 г. № 201 «Об утверждении перечней медицинских услуг и дорогостоящих видов лечения в медицинских учреждениях Российской Федерации, лекарственных средств, суммы оплаты которых за счет собственных средств налогоплательщика учитываются при определении суммы социального налогового вычета», к вычету принимается вся сумма расходов.

Основными условиями получения медицинского вычета являются:

- лечение в российских медицинских учреждениях;
- оплата медицинских услуг, входящих в перечень, утвержденный Правительством РФ;
- оплата назначенных лечащим врачом медикаментов, предусмотренных перечнем, утвержденным Правительством РФ;
- осуществление всех расходов самостоятельно;

4) пенсионный – предусматривает возможность уменьшить основную налоговую базу на сумму уплаченных в налоговом периоде пенсионных и (или) страховых взносов по договору негосударственного пенсионного обеспечения, заключенного как в свою пользу, так и в пользу родителей (усыновителей), супругов, детей-инвалидов (в том числе усыновленных, находящихся под опекой (попечительством)). Максимально допустимый размер вычета аналогичен выше рассмотренным и с 1 января 2009 г. – не превышает 120 000 руб.

С 1 января 2009 г. вступило в действие еще одно положение, касающееся пенсионных вычетов. Согласно Федеральному закону от 30 апреля 2008 г. № 55-ФЗ подобный вычет будет представляться в сумме фактически уплаченных налогоплательщиком в налоговом периоде дополнительных страховых взносов на накопительную часть трудовой пенсии в соответствии с Федеральным законом «О дополнительных страховых взносах на накопительную часть трудовой пенсии и государственной поддержке формирования пенсионных накоплений», но не свыше 120 000 руб., при условии предоставления предусмотренных законодательством документов.

Из анализа законодательства следует, что государство выполнило первые шаги в рамках определяющей основные направления дальнейшего совершенствования российской налоговой системы Программы социально-экономического развития Российской Федерации на среднесрочную перспективу, утвержденной Распоряжением Правительства РФ от 19 января 2006 г. № 38-р, которой предполагалось увеличить размер вычетов на образование и здравоохранение.

Третий класс вычетов – это вычеты имущественные (ст. 220 Налогового кодекса РФ), которые делятся на два вида:

1. Налоговые вычеты по суммам доходов, полученных от продажи имущества, находившегося в собственности налогоплательщика. Суммы доходов составляют 1 000 000 или 125 000 руб.

в зависимости от вида имущества и с учетом срока нахождения имущества в собственности.

2. Налоговые вычеты по расходам, произведенным налогоплательщиком в связи со строительством или приобретением на территории РФ жилого дома, квартир или комнат. Предельный размер вычета ограничен суммой 2 000 000 рублей.

Все виды налоговых вычетов предоставляются только на основании письменного заявления, предоставляемого либо источнику получения доходов, либо налоговому органу при подаче декларации.

**Ставки налога.** Общая ставка налога составляет 13%. Следует заметить, что размер ставки, по словам замминистра финансов С.Д. Шаталова, не изменится, по крайней мере, до 2012 г.<sup>3</sup>

Ставка в 35% устанавливается в отношении доходов в виде любых выигршей и призов, получаемых в проводимых конкурсах, соревнованиях и других мероприятиях в целях рекламы товаров, работ и услуг, в соответствии с решениями Правительства РФ, законодательных органов государственной власти и представительных органов местного самоуправления и т.д., страховых выплат по договорам добровольного страхования в части превышения законодательно установленных размеров и т.д. в соответствии со ст. 224 Налогового кодекса РФ.

Ставка 30% применяется в отношении доходов, полученных лицами, не являющимися налоговыми резидентами.

Доходы, полученные в виде дивидендов от долевого участия в деятельности организаций, в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 1 января 2007г., облагаются по ставке 9%.

**Налоговый период** составляет календарный год.

**Порядок исчисления налога.** Сумма налога исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. Определяется она в полных рублях, при этом сумма менее 50 копеек отбрасывается, а сумма более 50 копеек округляется до 1 рубля.

**Порядок и сроки уплаты налога.** Обязанности по исчислению и уплате налога по доходам, получаемых налогоплательщиком от российских организаций, индивидуальных пред-

---

<sup>3</sup> Тишина Е. Налоговая партитура от Минфина России // Российский налоговый курьер. 2008. № 4. С. 9.

принимателей, постоянных представительств иностранных организаций в Российской Федерации, с которыми он состоит в трудовых отношениях, лежат на налоговом агенте. Для адвокатов налог исчисляется, удерживается и перечисляется коллежиями адвокатов, адвокатскими бюро или юридическими консультациями.

Налог исчисляется и удерживается ежемесячно в течение календарного года. Налогоплательщики – индивидуальные предприниматели и частные нотариусы исчисляют сумму налога самостоятельно. Они обязаны подать налоговую декларацию в срок до 30 апреля следующего за налоговым периодом года. Они уплачивают авансовые платежи в следующие сроки:

- за январь-июнь текущего года – не позднее 15 июля текущего года в размере 1/4 годовой суммы авансовых платежей;
- за июль-сентябрь текущего года – не позднее 15 октября текущего года в размере 1/4 годовой суммы авансовых платежей;
- за октябрь-декабрь текущего года – не позднее 15 января следующего года в размере 1/4 годовой суммы авансовых платежей.

Общая сумма налога уплачивается не позднее 15 июля следующего за налоговым периодом года.

Следует заметить, что согласно проекту Минфина России ставка НДС в ближайшее время меняться не будет<sup>4</sup>. Однако с 2009 г. согласно проекту основных направлений налоговой политики на 2009 – 2011 гг. предполагается:

- повысить предельный размер дохода, при достижении которого налогоплательщик лишается права на стандартный налоговый вычет, с 20 000 до 40 000 рублей;
- освободить от НДС суммы, уплаченные родителями за содержание ребенка в государственных и муниципальных детских садах;
- включить в затраты расходы на медицинское страхование работников и т.д.

Также Министерство финансов обнародовало планы на ближайшие 15 лет. В соответствии с ним с 2010 г. гражданам, родившимся после 1967 г., возможно, придется платить не только

---

<sup>4</sup> Зарплата. 2008. № 5. С. 5.

13% НДФЛ в бюджет, но и дополнительные 3% от зарплаты в Пенсионный фонд. Деньги будут зачисляться на накопительный счет для финансирования будущей пенсии<sup>5</sup>.

## 2. Налог на имущество физических лиц

Налог на имущество физических лиц – единственный налог, не урегулированный Налоговым кодексом РФ, а специальным Законом РФ от 9 декабря 1991 г. № 2003-1 «О налогах на имущество физических лиц».

Срок введения соответствующей последней главы о налоге на недвижимость физических лиц в Налоговый кодекс РФ отодвигается по техническим причинам до 2011 года. Прежде всего, необходимо разработать реестры объектов и собственников недвижимости, а также систему массовой оценки, необходимую для исчисления налоговой базы. При этом предполагается определять налоговую базу из приближенных к рыночным цен на недвижимость. В силу этого налог будет вводиться по мере готовности к нему регионов. В частности, в Новгородской, Тверской, Кемеровской, Самарской и Калининградской областях планируется ввести налог с 2009 г., а повсеместно с 2010 года.

Данный налог является местным, взимаемым только с физических лиц, реальным, общим, прямым.

**Налогоплательщики** данного налога – физические лица, являющиеся собственниками налогооблагаемого имущества.

**Объектом налогообложения** в соответствии со ст. 2 указанного закона являются жилые дома, квартиры, дачи, гаражи и иные строения, помещения и сооружения.

**Налоговая база** – инвентаризационная стоимость имущества, являющегося объектом налогообложения.

**Ставки налога** устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления в зависимости от суммарной инвентаризационной стоимости строений, помещений, сооружений в пределах, указанных в таблице:

Стоимость имущества	Ставка налога
До 300 тыс. руб.	До 0,1%
От 300 тыс. рублей до 500 тыс. руб.	От 0,1 до 0,3%
Свыше 500 тыс. руб.	От 0,3 до 2,0%

<sup>5</sup> Учет. Налоги. Право. 2008. № 31. С. 1.

Так, Решением Людиновского районного собрания Калужской области «Об установлении налога на имущество физических лиц» установлены следующие ставки налога на строения, помещения и сооружения, в зависимости от суммарной инвентаризационной стоимости:

Стоимость имущества	Ставка налога	
	По объектам некоммерческого использования	По объектам коммерческого использования
До 300 тыс. руб.	0,1%	0,1%
От 300 тыс. рублей до 500 тыс. руб.	0,1%	0,3%
Свыше 500 тыс. руб.	0,3%	2,0%

**Налоговый период** равен одному календарному году.

**Порядок исчисления налога.** Налог исчисляется налоговыми органами на основании данных об инвентаризационной стоимости имущества, являющегося объектом налогообложения, по состоянию на 1 января каждого года. Такого рода данные в обязательном порядке передаются бесплатно органами, осуществляющими регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, а также органами технической инвентаризации ежегодно до 1 марта текущего года.

**Порядок и сроки уплаты налога.** Налог уплачивается налогоплательщиком на основании извещения, которое вручается налоговыми органами ежегодно не позднее 1 августа, равными долями в два срока – не позднее 15 сентября и 15 ноября.

Особое внимание следует уделить **льготам** по данному налогу.

Так, освобождаются от уплаты налогов на имущество физических лиц:

- Герои Советского Союза и Герои Российской Федерации, а также лица, награжденные орденом Славы трех степеней;
- инвалиды I и II группы, инвалиды с детства;
- участники гражданской и Великой Отечественной войн, других боевых операций по защите СССР из числа военнослужащих, проходивших службу в воинских частях, штабах и учреждениях, входивших в состав действующей армии, и бывших партизан;
- военнослужащие, а также граждане, уволенные с военной службы по достижении предельного возраста пребывания на военной службе, состоянию здоровья или в связи с организаци-

онно-штатными мероприятиями, имеющие общую продолжительность военной службы 20 лет и более;

– лица, принимавшие непосредственное участие в составе подразделений особого риска в испытаниях ядерного и термоядерного оружия, ликвидации аварий ядерных установок на средствах вооружения и военных объектах и т.д. в соответствии с п. 1 ст. 4 вышеуказанного закона. Согласно п. 2 этой же статьи налог на строения, помещения и сооружения не уплачивается:

– пенсионерами, получающими пенсии, назначаемые в порядке, установленном пенсионным законодательством Российской Федерации;

– гражданами, уволенными с военной службы или призывавшимися на военные сборы, выполнявшими интернациональный долг в Афганистане и других странах, в которых велись боевые действия;

– родителями и супругами военнослужащих и государственных служащих, погибших при исполнении служебных обязанностей;

В последних двух случаях льгота предоставляется на основании соответствующих документов, подтверждающих право лиц на подобную льготу.

– со специально оборудованных сооружений, строений, помещений (включая жилье), принадлежащих деятелям культуры, искусства и народным мастерам на праве собственности и используемых исключительно в качестве творческих мастерских, ателье, студий, а также с жилой площадью, используемой для организации открытых для посещения негосударственных музеев, галерей библиотек и других организаций культуры, – на период такого их использования;

– с расположенных на участках в садоводческих и дачных некоммерческих объединениях граждан жилого строения жилой площадью до 50 квадратных метров и хозяйственных строений и сооружений общей площадью до 50 квадратных метров.

### **Контрольные вопросы**

1. В чем особенность налогов, взимаемых с физических лиц?
2. Укажите основные ставки налога на доходы физических лиц.



3. Какие виды налоговых вычетов предусмотрены современным налоговым законодательством?

4. Кто является плательщиком налога на доходы физических лиц?

5. Что является налогооблагаемой базой при исчислении НДФЛ?

6. Что является объектом налогообложения по налогу на имущество физических лиц?

7. Назовите ставки, которые применяются при исчислении налога на имущество физических лиц?

8. Какие льготы действуют при исчислении налога на имущество физических лиц?

## Глава 14

### НАЛОГИ, ВЗИМАЕМЫЕ С ЮРИДИЧЕСКИХ ЛИЦ

#### 1. Налог на прибыль организаций

Взимание данного налога урегулировано гл. 25 Налогового кодекса РФ, а также Методическими рекомендациями налоговым органам по применению отдельных положений гл. 25 Налогового кодекса Российской Федерации, касающихся особенностей налогообложения прибыли (доходов) иностранных организаций, утвержденными Приказом МНС РФ от 28 марта 2003 г. № БГ-3-23/150.

Данный налог является федеральным, взимаемым только с организаций, личным, общим и прямым.

**Налогоплательщиками** по данному налогу являются

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

**Объектом налогообложения** по налогу на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком (п. 1 ст. 247 НК РФ).

Прибылью признаются либо доходы, уменьшенные на величину расходов, либо доходы, полученные от источников на территории Российской Федерации.

Доходы подразделяются на 2 группы:

1. Доходы, полученные от реализации товаров, работ, услуг и имущественных прав, которыми признается выручка от реали-

зации товаров, работ и услуг как собственного производства, так и ранее приобретенных, а также выручка от реализации имущественных прав.

2. Доходы от долевого участия в других организаций, от сдачи в аренду имущества, проценты полученные по договорам займа, кредита, банковского счета и иные доходы, которые принято считать внереализационными доходами.

Расходами признаются затраты, если они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение прибыли, и также делятся на 2 группы:

1. Расходы, связанные с производством и реализацией товаров, работ и услуг, которые в свою очередь можно разделить на 4 группы:

- материальные;
- на оплату труда;
- амортизационные;
- прочие расходы.

2. Внереализационные расходы, которые непосредственно не связаны с производством и реализацией.

**Налоговая база** – это выраженная в денежном эквиваленте прибыль налогоплательщика.

**Ставки налога.** Общая ставка налога на прибыль организаций составляет 20%, из которых сумма налога, исчисленная по ставке 2%, зачисляется в федеральный бюджет, а сумма налога, исчисленная по ставке 18% – в региональный бюджет. При этом ставка налога, подлежащего зачислению в региональный бюджет, может быть понижена для определенных категорий налогоплательщиков, но не более чем до 13,5%.

**Налоговый период** составляет календарный год. Статьей 285 НК РФ предусмотрены также отчетные периоды – первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года. Для налогоплательщиков, исчисляющих ежемесячные авансовые платежи, исходя из фактически полученной прибыли, отчетными периодами признаются месяц, два месяца, три месяца и так далее до окончания календарного года.

**Порядок исчисления налога.** Налогоплательщики в основном исчисляет сумму налога по итогам каждого отчетного и налогового периодов за исключением иностранных органи-

заций, получающих доход от источников в Российской Федерации<sup>1</sup>.

**Порядок и сроки уплаты налога.** Налог уплачивается не позднее срока, установленного для подачи налоговой декларации – 28 марта следующего за налоговым периодом года. Авансовые платежи по итогам отчетных периодов должны быть произведены не позднее 28 числа каждого месяца текущего отчетного периода.

В настоящее время теории и практики налогообложения читают, что целесообразно пойти по пути снижения федеральной ставки налога на прибыль и ее использования для предоставления инвестиционного кредита по всем основаниям, связанным с инвестициями в основной капитал. Это, по мнению ученых, способствовало бы дополнительному инвестированию в экономику страны 400 млрд руб. и приросту на 10% инвестиций в основной капитал<sup>2</sup>.

## 2. Налог на имущество организаций

Налог на имущество организаций урегулирован гл. 30 Налогового кодекса РФ, которая введена в действие Федеральным законом от 11 ноября 2003 г. № 139-ФЗ.

Данный налог является региональным в соответствии со ст. 14 Налогового кодекса РФ, реальным, взимаемым только с организаций, общим, прямым.

**Налогоплательщиками** являются российские организации, иностранные организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, а также иностранные организации, имеющие в собственности недвижимое имущество на территории Российской Федерации, на континентальном шельфе Российской Федерации и в исключительной экономической зоне Российской Федерации.

Следует заметить, что в соответствии и во исполнение Федерального закона «Об организации и о проведении XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 г. в городе Сочи, развитии города Сочи как горноклиматического

---

<sup>1</sup> В данном случае налоговые агенты – Российские и иностранные организации, выплачивающие им доход исчисляют сумму налога на прибыль.

<sup>2</sup> *Дадашев А.З.* Налоговый механизм регулирования инвестиционной деятельности организаций. 2008. № 7. С. 9.

курорта и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» организации, являющиеся организаторами указанных Игр, в случае использования своего имущества в целях организации и проведения Игр и развития города Сочи как горноклиматического курорта, не признаются налогоплательщиками в отношении такого имущества. Данное положение действует в период с 1 января 2008 г. до 31 декабря 2016 г. включительно.

**Объектом налогообложения** является движимое и недвижимое имущество (включая имущество, переданное во временное владение, пользование, распоряжение или доверительное управление, внесенное в совместную деятельность), учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств. Для организаций, не осуществляющих деятельность на территории Российской Федерации через постоянные представительства, объектом налогообложения признается находящееся на территории Российской Федерации, недвижимое имущество.

Не признаются объектами налогообложения:

– земельные участки и иные объекты природопользования (водные объекты и другие природные ресурсы);

– 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, обеспечения безопасности и охраны правопорядка в Российской Федерации. При этом если указанное имущество используется не по назначению или сдается в аренду, оно подлежит налогообложению в общеустановленном порядке.

**Налоговая база** определяется как среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения. А для организаций, не осуществляющих деятельность на территории Российской Федерации через постоянные представительства, это инвентаризационная стоимость таких объектов по данным органов технической инвентаризации.

**Ставки налога** устанавливаются законами субъектов Российской Федерации и не могут превышать 2,2%.

**Налоговый период** составляет календарный год. Также установлены отчетные периоды – первый квартал, второй квартал,

третий квартал. Но за органами представительной власти субъектов Российской Федерации закреплено право не устанавливать отчетные периоды.

**Порядок исчисления налога.** Налог исчисляется по итогам каждого из отчетных и налоговых периодов.

**Порядок и сроки уплаты налога.** Налог и авансовые платежи по налогу уплачиваются в порядке и сроки, устанавливаемые законами субъектов Российской Федерации.

Особое внимание при законодательном закреплении данного налога уделено **налоговым льготам**. В соответствии со ст. 381 Налогового кодекса РФ освобождаются от налогообложения:

- организации и учреждения уголовно-исполнительной системы – в отношении имущества, используемого для осуществления возложенных на них функций;

- религиозные организации – в отношении имущества, используемого ими для 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 и т.д.;

- 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 Российской Федерации 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, информа-

ционных 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 в установленном законодательством Российской Федерации порядке памятниками истории и культуры федерального значения;

– организации – в отношении ледоколов, судов с ядерными энергетическими установками и судов атомно-технического обслуживания;

– имущество специализированных протезно-ортопедических предприятий;

– имущество коллегий адвокатов, адвокатских бюро и юридических консультаций;

– имущество государственных научных центров и т.д.

### **Контрольные вопросы**

1. К какому уровню относятся налог на прибыль организаций и налог на имущество организаций?

2. Что является объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций?

3. Что является налоговой базой по налогу на прибыль организаций?

4. Как группируются доходы и расходы для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения прибыли?

5. Каков порядок исчисления налога на прибыль организаций?

6. Каковы ставки налога на прибыль организаций?

7. Кто является плательщиком налога на имущество организаций?

8. Назовите объект налога на имущество организаций.

9. Что не включается в объект налогообложения по налогу на имущество организаций?

## Глава 15

### НАЛОГИ ВЗИМАЕМЫЕ КАК С ЮРИДИЧЕСКИХ, ТАК И С ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

#### 1. Налог на добавленную стоимость

Налог на добавленную стоимость взимается в соответствии с гл. 21 Налогового кодекса РФ и является налогом федерального уровня, косвенным, общим и взимаемым с операций.

**Налогоплательщиками** признаются организации, индивидуальные предприниматели, а также лица, перемещаемые товары через таможенную границу. В случае, если выручка организаций и индивидуальных предпринимателей за три предшествующих календарных месяца не превысила 2 млн руб., то они освобождаются от уплаты НДС. Такое исключение не касается реализации подакцизных товаров.

**Объектом налогообложения** являются следующие операции:

- 1) по реализации товаров, работ и услуг;
- 2) по передаче на территории Российской Федерации товаров, работ и услуг для собственного потребления, расходы на которые не принимаются к вычету при исчислении налога на прибыль организаций;
- 3) по выполнению строительно-монтажных работ для собственного потребления;
- 4) по ввозу товаров на таможенную территорию Российской Федерации.

**Налоговая база** представляет собой стоимость соответствующих товаров, работ и услуг, с которыми осуществляются операции, подлежащие налогообложению. Она определяется в соответствии с Налоговым кодексом РФ, а при ввозе



товаров на таможенную территорию еще и Таможенным кодексом РФ.

При применении различных ставок, налоговая база определяется отдельно по каждому виду товаров, работ и услуг. Для этого учитываются все доходы, связанные с расчетами по их оплате, полученные в денежной и натуральной формах, в иностранной валюте, оплаты ценными бумагами.

**Ставки налога** закреплены в ст. 169 Налогового кодекса РФ.

По ставке 0% облагаются

- экспортируемые товары, а также работы и услуги, связанные с их производством и реализацией;
- работы по сопровождению транспорта, погрузке экспортируемых и импортируемых товаров;
- транзиту иностранных грузов по территории Российской Федерации и т.д.

При этом налогоплательщики имеют право возместить из бюджета суммы налогов, уплаченных ими при покупке товаров, работ и услуг, используемых при производстве продукции, облагаемой по ставке 0%.

Льготная ставка 10% применяется при реализации

- продовольственных товаров (мясо, молоко, яйца, сахар и т.д.);
- товаров для детей (трикотажные и швейные изделия, обувь, детские кровати и матрасы, коляски, школьные принадлежности и т.д.);
- периодических изданий и книжной продукции, связанной с образованием, наукой и культурой, кроме рекламной и эротической продукции;
- медицинских товаров отечественного и зарубежного производства (лекарственные средства, медицинские изделия, перечисленные в общероссийском классификаторе продукции и товарной номенклатуре внешнеэкономической деятельности (ТН ВЭД)).

Во всех остальных случаях применяется ставка в 18%.

**Налоговый период.** Для всех плательщиков НДС налоговым периодом признается квартал. Так, за первый квартал 2008 г. налогоплательщик должен был отчитаться не позднее 20 апреля 2008 г. и т.д.

Следует заметить, что данное положение, введенное с 1 января 2008 г. несомненно существенный шаг власти на встречу российскому бизнесу. Прежде всего, денежные средства будут дольше оставаться в компании сократиться число камеральных проверок. Однако к минусам такого налогового периода можно отнести увеличения срока возмещения НДС по экспорту<sup>1</sup>.

**Порядок исчисления налога.** Сумма налога исчисляется налогоплательщиком самостоятельно, исключение составляют иностранные организации, не состоящие на учете в налоговых органах, реализующие товары на территории Российской Федерации.

Организации и индивидуальные предприниматели, состоящие на учете в налоговых органах в Российской Федерации, приобретающие у них товар, исчисляют, удерживают и перечисляют бюджет НДС, т.е. являются налоговыми агентами.

При реализации товаров, покупателю дополнительно к цене предъявляется сумма налога. В расчетных документах, в счетах-фактурах, первичных документах и т.п. сумма НДС выделяется отдельной строкой.

При реализации товаров, работ и услуг населению в розницу на ярлыках, ценниках и иных документах сумма налога отдельно не выделяется.

**Порядок и сроки уплаты налога.** Налог уплачивается не позднее 20 числа следующего за истекшим налоговым периодом месяца. При ввозе товаров в Российскую Федерацию сроки уплаты устанавливаются таможенным законодательством – не позднее 15 дней со дня предъявления товара в таможенный орган.

В настоящее время Российский союз промышленников и предпринимателей добивается снижения ставки НДС до 10 – 12%<sup>2</sup>.

Но в среднесрочной перспективе Министерство финансов России не планирует реформировать НДС, а также существенно снижать его ставку. Это было заявлено заместителем министра финансов С.Д. Шаталовым на конференции «Налоговая система России и перспективы развития бизнеса»<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> Главбух. 2008. № 4. С. 33 – 36.

<sup>2</sup> Викторова Е. Шохин торопит Минфин // Российская газета. 2008. 23 апр.

<sup>3</sup> Российский налоговый курьер. 2007. № 24. С. 6.

## 2. Акцизы

Правовое закрепление данный налог получил в гл. 22 Налогового кодекса РФ. Также имеются Методические рекомендации по применению гл. 22 Налогового кодекса РФ, утвержденные Приказом МНС РФ от 09 сентября 2002 г. № ВГ-3-03/481.

Данный налог является федеральным, уплачиваемым как физическими лицами, так и организациями, налогом с операций, общим, косвенным.

**Плательщиками акцизов** в соответствии со ст. 179 Налогового кодекса РФ являются организации и индивидуальные предприниматели, совершающие операции с подакцизными товарами, а также лица, признаваемые плательщиками акцизов в связи с импортом и экспортом товаров.

**Объект налогообложения** указан в ст. 182 Налогового кодекса РФ.

Подакцизные товары перечислены в ст. 181 НК РФ. Прежде всего это спирт этиловый (в том числе и денатурированный этиловый спирт), вне зависимости от того, из какого сырья он произведен. Подакцизными товарами являются также спирто-содержащая продукция, алкогольная продукция, пиво, табачные изделия, автомобили легковые, мотоциклы с мощностью двигателя свыше 150 л.с., отдельные виды нефтепродуктов: автомобильный бензин, дизельное топливо, моторные масла для дизельных, карбюраторных или инжекторных двигателей, а также прямогонный бензин<sup>4</sup>.

Не являются подакцизными товарами в соответствии с пп. 2 п. 1 ст. 181 НК РФ лекарственные, лечебно-профилактические и диагностические средства, зарегистрированные органами Минздрава России и разлитые в емкости, предусмотренные фармакопейными статьями, препараты лекарственного назначения, изготовленные аптеками по индивидуальным рецептам и требованиям лечебных учреждений, препараты ветеринар-

---

<sup>4</sup> Прямогонный бензин – бензиновые фракции, полученные в результате переработки нефти, газового конденсата, попутного нефтяного газа, природного газа, горячих сланцев, угля и другого сырья, а также продуктов их переработки, за исключением автомобильного бензина. При этом бензиновой фракцией является смесь углеводородов, кипящих в интервале температур от 30 до 215 градусов С при атмосферном давлении 760 миллиметров ртутного столба.

ного назначения, разработанные для применения в животноводстве на территории Российской Федерации, разлитые в емкости не более 100 мл, а также отходы образующиеся при производстве из пищевого сырья, водок, ликероводочных изделий спирта этилового при наличии соответствующей документации, при условии дальнейших переработки или использования для технических целей.

К подакцизной не относится парфюмерно-косметическая продукция, которая разлита в емкости не более 100 мл с объемной долей этилового спирта до 80% включительно и до 90% включительно при наличии на флаконе пульверизатора.

Ряд операций не подлежит налогообложению в случае ведения или наличия отдельного учета операций по производству и реализации (передаче) подакцизных товаров. К ним относятся:

- передача подакцизных товаров одним структурным подразделением организации, не являющимся самостоятельным налогоплательщиком, для производства других подакцизных товаров другому такому же структурному подразделению этой организации;

- реализация подакцизных товаров, помещенных под таможенный режим экспорта, за пределы территории Российской Федерации или ввоз подакцизных товаров в портовую особую экономическую зону с остальной части территории Российской Федерации;

- первичная реализация (передача) 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, на промышленную переработку под контролем таможенных или налоговых органов либо уничтожение;

- ввоз на таможенную территорию Российской Федерации подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства и которые подлежат обращению в государственную или муниципальную собственность, либо которые размещены в портовой особой экономической зоне.

**Налоговая база** определяется отдельно по каждому виду подакцизных товаров. По товарам, на которые установлены специфические ставки акцизов, налоговая база определяется как объем реализованных подакцизных товаров в натуральном

выражении, т.е. это количество переданных подакцизных товаров. Если на товары (например, сигареты и папиросы), установлены комбинированные ставки акцизов, налоговая база состоит из двух частей: объем реализованного товара в натуральном выражении (например, в тыс. шт.) и расчетная стоимость этих товаров, которая равна произведению максимальной розничной цены товара и количества реализованного товара в отчетном налоговом периоде.

**Ставки налога**, применяемые при исчислении акцизов, бывают специфические, комбинированные и адвалорные. Адвалорные ставки, т.е. устанавливаемые в процентах к стоимости подакцизных товаров, в настоящее время в чистом виде не применяются.

Конкретный размер ставок по акцизу закреплен в ст. 193 Налогового кодекса РФ. В настоящий момент в Кодексе представлены ставки для трех временных периодов – с 1 января 2009 г. по 31 декабря 2009 г. включительно, с 1 января 2010 г. по 31 декабря 2010 г. включительно, с 1 января 2011 г. по 31 декабря 2011 г. включительно. Так, относительно акцизов на автомобили с мощностью двигателя свыше 90 л.с. и до 150 л.с. включительно на период 2009 г. установлен акциз в размере 21 руб. 70 коп. за 1 л.с., на период 2010 г. – 23 руб. 90 коп за 1 л.с., на период 2011 г. – 28 руб. 30 коп. за 1 л.с.

Необходимо отметить, что государство планирует внедрение с 2011 г. (ранее планировалось введение с 2009 г.) новой системы исчисления акцизов на автомобильный бензин и дизельное топливо с использованием убывающей шкалы ставок соответственно повышению качества топлива. Система основана на техническом регламенте по моторному топливу, который утвержден Постановлением Правительства РФ от 27 февраля 2008 г. № 118, требующем производить бензин не ниже экологического стандарта «Евро-3»<sup>5</sup>.

**Порядок исчисления налога.** Сумма акциза исчисляется различными способами в зависимости от вида ставки. Для товаров, в отношении которых применяется специфическая налоговая ставка, сумма акциза исчисляется как произведение соответ-

---

<sup>5</sup> Тишина Е.А. Новый нелинейный метод начисления амортизации и другие сюрпризы // Российский налоговый курьер. 2008. № 15. С. 10.

ствующей налоговой ставки и налоговой базы. Для товаров, в отношении которых установлены адвалорные ставки - это соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. В случае применения комбинированных налоговых ставок, сумма акциза исчисляется, как сумма, полученная в результате сложения сумм акциза, исчисленных как произведение твердой налоговой ставки и объема реализованных подакцизных товаров в натуральном выражении и как соответствующая адвалорной налоговой ставке процентная доля максимальной розничной цены таких товаров.

**Порядок и сроки уплаты налога.** Акциз по подакцизным товарам уплачивается равными долями в два срока: до 25 числа месяца, следующего за отчетным и до 15 числа второго месяца, следующего за отчетным. Акциз согласно п. 4 ст. 204 НК РФ уплачивается по месту производства подакцизных товаров.

Налогоплательщики представляют декларации по акцизам в налоговую инспекцию не позднее 25 числа месяца, следующего за отчетным.

### 3. Транспортный налог

Правовое регулирование транспортного налога осуществляется в соответствии с гл. 28 Налогового кодекса РФ. Следует заметить, что в отношении данного налога имеются Методические рекомендации по применению гл. 28 Налогового кодекса РФ, утвержденные Приказом МНС от 9 апреля 2003 г. № БГ-3-21/177.

Данный налог является региональным, уплачиваемым как физическими лицами, так и организациями, реальным, общим, прямым.

**Налогоплательщиками** признаются лица, на которых в соответствии с действующим законодательством зарегистрированы транспортные средства, признаваемые объектом налогообложения и указанные в п. 1 ст. 358 Налогового кодекса РФ.

Следует заметить, что в соответствии и во исполнение Федерального закона «Об организации и о проведении XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 г. в городе Сочи, развитии города Сочи как горноклиматического курорта и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» лица, являющиеся организатора-

ми указанных игр, являющиеся собственникам транспортных средств и использующие их в целях организации и проведения Игр, а также развития города Сочи, не признаются плательщиками по данному налогу.

**Объектом налогообложения** признаются автомобили, мотоциклы, мотороллеры, автобусы и другие самоходные машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу, самолеты, вертолеты, теплоходы, яхты, парусные суда, катера, снегоходы мотосани, моторные лодки, гидроциклы, несамоходные и другие водные и воздушные транспортные средства, зарегистрированные в соответствии с действующим российским законодательством.

Не являются объектом налогообложения согласно п. 2 ст. 358 Налогового кодекса РФ:

- весельные лодки, а также моторные лодки с двигателем мощностью не свыше 5 л.с.;

- легковые автомобили, специально оборудованные для использования инвалидами, и легковые автомобили с мощностью двигателя дл 100 л.с., полученные (приобретенные) в соответствии с действующим законодательством через органы социальной защиты населения;

- промышленные морские и речные суда;

- пассажирские и грузовые морские, речные и воздушные суда, находящиеся в собственности (на праве хозяйственного ведения или оперативного управления) организаций, основным видом деятельности которых является осуществление пассажирских и (или) грузовых перевозок;

- тракторы, самоходные комбайны всех марок, специальные автомашины (молоковозы, скотовозы, специальные машины для перевозки птиц, машины для перевозки и внесения минеральных удобрений, ветеринарной помощи, технического обслуживания), зарегистрированные на сельскохозяйственных товаропроизводителей и используемые при сельскохозяйственных работах для производства сельскохозяйственной продукции;

- транспортные средства, принадлежащие на праве хозяйственного ведения или оперативного управления федеральным органам исполнительной власти, где законодательно предусмотрена военная и (или) приравненная к ней служба;

- транспортные средства, находящиеся в розыске, при условии подтверждения факта их угона (кражи) документом, выдаваемым соответствующими органами;

– самолеты и вертолеты санитарной авиации и медицинской службы;

– суда, зарегистрированные в Российском международном реестре судов.

**Налоговая база** определяется в зависимости от технических характеристик объекта налогообложения. Так, в отношении транспортных средств, имеющих двигатели, она определяется как мощность двигателя транспортного средства в лошадиных силах, в отношении воздушных транспортных средств, для которых определяется тяга реактивного двигателя, - как паспортная статистическая тяга реактивного двигателя на взлетном режиме в земных условиях в килограммах силы и т.д. в соответствии со ст. 359 Налогового кодекса РФ.

**Ставки налога** приведены в ст. 361 Налогового кодекса РФ в отношении каждого транспортного средства, являющегося объектом налогообложения, в рублях. Так, ставка транспортного налога для автобуса с мощностью двигателя до 200 л.с. включительно составляет 10 руб. с каждой лошадиной силы, для гидроцикла с мощностью двигателя до 100 л.с. включительно – 25 руб. с каждой лошадиной силы и т.д.

При этом указано, что законами субъектов Российской Федерации эти ставки могут быть изменены в 5 раз, как в сторону увеличения, так и в сторону уменьшения. Например, в соответствии с Законом Калужской области «О транспортном налоге на территории Калужской области», ст. 6 налоговые ставки устанавливаются соответственно в зависимости от мощности двигателя, тяги реактивного двигателя или валовой вместимости транспортных средств, категории транспортных средств в расчете на одну лошадиную силу мощности двигателя транспортного средства, один килограмм силы тяги реактивного двигателя, одну регистровую тонну транспортного средства или единицу транспортного средства. Ставка налога для автобуса с мощностью двигателя до 200 л.с. включительно составляет 28 руб. с каждой лошадиной силы, для гидроцикла с мощностью двигателя до 100 л.с. включительно – 75 руб. с каждой лошадиной силы и т.д.

Также Налоговым кодексом РФ допускается установление дифференцированных налоговых ставок в отношении каждой категории транспортных средств, а также с учетом срока полезного использования транспортных средств.



**Налоговым периодом** признается календарный год. В отношении налогоплательщиков, являющихся организациями, установлены отчетные периоды – первый квартал, второй квартал, третий квартал. При этом за законодательными органами субъектов Российской Федерации остается право не устанавливать отчетные периоды.

**Порядок исчисления налога.** Налогоплательщики-организации исчисляют сумму налога и сумму авансового платежа по налогу самостоятельно. Авансовые платежи исчисляются по истечении каждого отчетного периода в размере  $1/4$  суммы, подлежащей уплате, т.е. произведения соответствующей налоговой базы и налоговой ставки.

Сумма налога, подлежащая уплате налогоплательщиками - физическими лицами, исчисляется налоговыми органами, на основании сведений, которые предоставляются органами, осуществляющими государственную регистрацию транспортных средств на территории Российской Федерации.

**Порядок и сроки уплаты налога.** Налогоплательщики – физические лица уплачивают транспортный налог на основании налогового уведомления, направляемого налоговым органом.

Налог и авансовые платежи уплачиваются по месту нахождения транспортных средств в порядке и сроки, установленные законами субъектов Российской Федерации.

Налогоплательщики-организации по окончании налогового периода в соответствии с п. 1 ст. 363.1 НК РФ должны представить в налоговый орган по месту нахождения транспортных средств налоговую декларацию не позднее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Срок уплаты, предусмотренный вышеуказанным Законом Калужской области, установлен для налогоплательщиков-организаций – не позднее 1 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом, а для налогоплательщиков – физических лиц – не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Следует заметить, что законами субъектов российской Федерации могут быть установлены налоговые льготы для различных категорий плательщиков – органов государственной власти субъекта Российской Федерации, религиозных организаций, инвалидов и т.д.

## 4. Земельный налог

Правовое регулирование данного налога осуществляется гл. 31 Налогового кодекса РФ.

Земельный налог является местным, взимаемым как с физических лиц, так и с организаций, реальным, общим и прямым.

В соответствии со ст. 387 Налогового кодекса РФ установление, введение в действие и прекращение действия земельного налога осуществляется в соответствии с Налоговым кодексом РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований.

**Налогоплательщиками** являются организации и физические лица, владеющие земельными участками на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения. Следовательно, если лицо является арендатором земельного участка, либо пользуется им на праве безвозмездного срочного пользования, оно не является плательщиком земельного налога.

**Объект налогообложения** – это земельные участки, расположенные в пределах муниципального образования (городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга), на территории которого введен налог.

Не признаются объектом налогообложения в соответствии с п. 2 ст. 389 НК РФ земельные участки, изъятые из оборота, ограниченные в обороте в соответствии с действующим Российским законодательством, которые заняты особо ценными объектами, включенными в Список всемирного наследия, историко-культурными заповедниками, объектами археологического наследия, предоставленные для обеспечения обороны, безопасности и таможенных нужд, занятые находящимися в государственной собственности водными объектами в составе водного фонда, а также из состава земель лесного фонда.

**Налоговая база** определяется как кадастровая стоимость земель, являющихся объектом налогообложения, по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом. При этом кадастровая стоимость земель доводится до сведения налогоплательщиков в порядке определенном не органами местного самоуправления, а Правительством РФ.

Налогоплательщики – организации и индивидуальные предприниматели определяют налоговую базу самостоятельно в от-

ношении каждого земельного участка, являющегося объектом налога, на основании сведений государственного земельного кадастра. Налоговая база для налогоплательщика – физического лица определяется налоговыми органами.

При определении налоговой базы следует помнить, что Налоговым кодексом РФ установлена не облагаемая налогом сумма в размере 10 тыс. руб. в отношении следующих категорий лиц, при условии предоставления документов, подтверждающих право на уменьшение налоговой базы:

– Героев Советского Союза, Героев Российской Федерации, полных кавалеров ордена Славы;

– инвалидов, имеющих III степень ограничения способности к трудовой деятельности, а также лиц, которые имеют I и II группу инвалидности, установленную до 1 января 2004 г. без вынесения заключения о степени ограничения способности к трудовой деятельности;

– инвалидов с детства;

– ветеранов и инвалидов Великой Отечественной войны, а также ветеранов и инвалидов боевых действий;

– физических лиц, пострадавших от аварии на Чернобыльской АЭС, вследствие аварии в 1957 г. на производственном объединении «Маяк» и сбросов радиоактивных отходов в р. Теча, подвергшихся воздействию аварии вследствие ядерных испытаний на Семипалатинском полигоне, и имеющих право на получение социальной поддержки;

– физических лиц, принимавших в составе подразделений особого риска непосредственное участие в испытаниях ядерного и термоядерного оружия, ликвидации аварий ядерных установок на средствах вооружения и военных объектах;

– физических лиц, получивших или перенесших лучевую болезнь или ставших инвалидами в результате испытаний, учений и иных работ, связанных с любыми видами ядерных установок, включая ядерное оружие и космическую технику.

**Ставки налога** устанавливаются нормативными правовыми актами муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) и не могут превышать:

1) 0,3% в отношении земельных участков

– отнесенных к землям сельскохозяйственного назначения или к землям в составе зон сельскохозяйственного использова-

ния в поселениях и используемых для сельскохозяйственного производства;

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

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

2) 1,5% в отношении прочих земельных участков.

Так, на территории муниципального района «Город Людиново и Людиновский район» Калужской области Решением Районного Собрания от 04 октября 2005 г. № 75 «Об установлении земельного налога» были установлены аналогичные ставки данного налога.

**Налоговый период** по данному налогу составляет один календарный год. Для налогоплательщиков, являющихся организациями и индивидуальными предпринимателями, могут быть установлены отчетные периоды – первый квартал, второй квартал, третий квартал.

**Порядок исчисления налога.** В отношении налогоплательщиков, являющихся физическими лицами, сумму налога и авансовых платежей по налогу исчисляют налоговые органы. Налогоплательщики-организации и индивидуальные предприниматели осуществляют это самостоятельно.

**Порядок и сроки уплаты налога** должны быть установлены нормативными правовыми актами муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга), но в отношении налогоплательщиков-организаций и индивидуальных предпринимателей не могут нарушать положений Налогового кодекса РФ, т.е. не может быть установлен ранее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

При этом налогоплательщики – физические лица уплачивают налог и авансовые платежи по налогу на основании налогового уведомления, направленного налоговым органом.

Главой 31 Налогового кодекса РФ, ст. 395 в отношении ряда категорий налогоплательщиков предусмотрены налоговые льготы.

На уровне муниципальных образований могут устанавливаться налоговые льготы в отношении иных налогоплательщиков.

### **Контрольные вопросы**

1. Дайте характеристику экономического содержания налога на добавленную стоимость.

2. Перечислите условия, которым должна отвечать организация, чтобы являться плательщиком НДС.

3. В каких случаях применяется нулевая налоговая ставка НДС?

4. Назовите виды подакцизных товаров и исключения, предусматриваемые Налоговым кодексом РФ.

5. Дайте характеристику налоговых ставок, применяемых для исчисления акцизов.

6. Назовите сроки уплаты акцизов.

7. На основании каких физических характеристик исчисляется транспортный налог?

10. Какую роль играют представительные органы местного самоуправления при установлении и введении земельного налога?

## **Глава 16**

### **СПЕЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ**

#### **1. Общие положения о специальных налоговых режимах**

Специальным налоговым режимом согласно ст. 18 НК РФ признается особый порядок исчисления и уплаты налогов и сборов в течение определенного периода времени, применяемый в случаях и в порядке, установленных законодательством о налогах и сборах.

Специальные налоговые режимы применяются в целях создания более благоприятных условий для деятельности определенных хозяйствующих субъектов, упрощения системы учета и отчетности.

В настоящий момент Налоговый кодекс РФ закрепляет следующие специальные налоговые режимы:

- упрощенная система налогообложения;
- система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности;
- система налогообложения для сельскохозяйственных производителей (единый сельскохозяйственный налог);
- система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции.

Однако следует заметить, что данный перечень не является закрытым, т.е. существует возможность вводить новые виды специальных налоговых режимов.

Традиционно выделяют следующие характерные черты специальных налоговых режимов:

- введение специального налогового режима регламентируется Налоговым кодексом РФ, другими федеральными законами, законами регионального уровня;
- специальные налоговые режимы устанавливаются на определенный период времени;
- специальные налоговые режимы имеют льготный характер действия налогового механизма, предоставляющего определенные экономические преимущества отдельным хозяйствующим субъектам;
- применяемые при установлении специальных налоговых режимов налоговые механизмы имеют конкретную целевую направленность действия по улучшению экономического положения отдельных налогоплательщиков;
- цели и механизмы введения специальных налоговых режимов подчиняются требованиям проведения налоговой политики государства;
- возможность введения специальных налоговых режимов законодательно не ограничена;
- установление и введение в действие специальных налоговых режимов не означает введение в действие новых налогов<sup>1</sup>.

## 2. Упрощенная система налогообложения

В соответствии с действующим законодательством применение упрощенной системы налогообложения является добровольным.

Однако данная система не освобождает указанных лиц от уплаты страховых взносов на обязательное пенсионное страхование.

**Налогоплательщиками** могут быть перешедшие на данную систему индивидуальные предприниматели и организации, при условии, что по итогам 9 месяцев года, в котором последние изъявили желание о переходе, их доход не превысил 15 млн руб. с коэффициентом 1,34<sup>2</sup> (около 20,1 млн руб.), величина предельного дохода по итогам отчетного (налогового) периода – 20 млн руб.

---

<sup>1</sup> См.: Алиев Б.Х. Развитие специальных налоговых режимов в экономике региона // *Налоги*. 2008. № 18. С. 15.

<sup>2</sup> В соответствии с Приказом Минэкономразвития России от 22 октября 2007 г. № 357 в целях упрощенной системы налогообложения на 2008 г. определен *коэффициент-дефлятор* в размере 1,34.

с аналогичным коэффициентом (26,8 млн руб.) и представившие информацию о средней численности работников за указанный период и остаточной стоимости основных средств и нематериальных активов по состоянию на 1 октября текущего года.

Ряд организаций вообще не вправе применять упрощенную систему налогообложения. К ним относятся:

- организации, имеющие филиалы и (или) представительства;
- негосударственные пенсионные фонды;
- профессиональные участники рынка ценных бумаг;
- организации, являющиеся участниками соглашений о разделе продукции;
- организации и индивидуальные предприниматели, переведенные на систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей;
- бюджетные учреждения;
- иные организации в соответствии с п. 3 ст. 346.12 Налогового кодекса РФ.

**Объект налогообложения.** В соответствии с действующим законодательством объектом налогообложения можно признавать либо только доходы, либо доходы, уменьшенные на величину расходов. Право выбора остается за налогоплательщиком. Однако, в течение трех лет с начала применения упрощенной системы налогообложения объект налогообложения не может быть изменен.

При определении объекта налогообложения не учитываются следующие доходы:

- в виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования;
- в виде средств, полученных из Российского фонда фундаментальных исследований, Российского фонда технологического развития, Российского гуманитарного научного фонда, Фонда содействия развитию малых форм предприятий в научно-технической сфере, Федерального фонда производственных инноваций.

**Налоговая база** определяется либо как денежное выражение доходов, либо как денежное выражение доходов, уменьшенное на величину расходов.

Следует заметить, что при определении налоговой базы не учитываются средства, полученные в рамках целевого финан-



сирования из фондов поддержки научной и (или) научно-технической деятельности, зарегистрированных в порядке, предусмотренном Федеральным законом «О науке и государственной научно-технической политике», по перечню, утверждаемому Правительством РФ.

**Ставка налога** различается в зависимости от объекта налогообложения. Если объектом являются только доходы, то ее размер составляет 6%. Если же объектом признаются доходы за вычетом расходов, то налоговая ставка устанавливается в размере 15%. При этом законами субъектов Российской Федерации могут быть установлены дифференцированные налоговые ставки в пределах от 5 до 15% в зависимости от категорий налогоплательщиков.

**Налоговый период** составляет календарный год. Также установлены отчетные периоды – первый квартал, полугодие, девять месяцев.

**Порядок исчисления и уплаты налога.** Сумма налога исчисляется налогоплательщиком самостоятельно. С 1 января 2009 г. декларация подается в налоговый орган только единожды в год – по истечении налогового периода.

Уплачивается налог налогоплательщиком-организацией по месту своего нахождения не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом, индивидуальным предпринимателем – по месту жительства не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

### **3. Единый налог на вмененный доход**

ЕНВД является местным специальным налоговым режимом. Поэтому порядок уплаты ЕНВД может быть различен на территории отдельных городов в пределах одного региона, в то время как до начала 2006 г. порядок уплаты ЕНВД являлся единым на территории одного субъекта РФ.

Система налогообложения в виде ЕНВД вводится в действие нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных районов, городских округов, законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга и может применяться в отношении следующих видов деятельности:

– оказание бытовых услуг, их групп, подгрупп, видов и (или) отдельных бытовых услуг;

- оказание ветеринарных услуг;
- оказания услуг по хранению автотранспортных средств на платных стоянках;
- распространения и (или) размещения наружной рекламы;
- оказания услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств;
- розничной торговле, осуществляемой через киоски, палатки, лотки и другие объекты стационарной торговой сети, не имеющей торговых залов, а также объекты нестационарной торговой сети;
- передача в аренду земельных участков для организации торговых мест в стационарной торговой сети, а также для размещения объектов нестационарной торговой сети (прилавков, палаток, ларьков, контейнеров, боксов и других объектов) и объектов организации общественного питания, не имеющих залов обслуживания посетителей;
- оказания услуг общественного питания, осуществляемых через объекты организации общественного питания, не имеющие зала обслуживания посетителей;
- иные виды деятельности, предусмотренные п. 2 ст. 346.26 Налогового кодекса РФ.

Согласно ст. 346.27 НК РФ не облагается ЕНВД реализация следующих подакцизных товаров: 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.

Кроме того, не облагается единым налогом реализация продуктов питания и напитков, в том числе алкогольных, как в упаковке и расфасовке изготовителя, так и без них, в барах, ресторанах, кафе и других объектах организации общественного питания. Не подлежат налогообложению ЕНВД и реализация продукции собственного производства (изготовления).

**Налогоплательщиками** являются организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие на территории муниципального района, городского округа, городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга, в которых введен ЕНВД, предпринимательскую деятельность, облагаемую ЕНВД. При этом налогоплательщики обязаны в соответствии со ст. 346.28 НК

РФ встать на учет в налоговых органах по месту осуществления видов предпринимательской деятельности, попадающих под обложение ЕНВД.

Следует отметить, что с 1 января 2008 г. налогоплательщики, отнесенные к категории крупнейших, не вправе применять в отношении видов предпринимательской деятельности, указанных в п. 2 ст. 346.26 НК РФ, систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход.

С 1 января 2009 г. не смогут применять данный режим организации и предприниматели, среднесписочная численность работников которых за прошедший календарный год превысила 100 человек, а также организации, в которых доля участия других организаций составляет более 25%.

**Объектом налогообложения** для применения ЕНВД согласно ст. 346.29 НК РФ является вмененный доход, под которым понимается потенциально возможный доход плательщика ЕНВД, рассчитываемый с учетом совокупности условий, непосредственно влияющих на получение указанного дохода, и используемый для расчета величины ЕНВД по установленной ставке.

**Налоговой базой** считают произведение базовой доходности по определенному виду предпринимательской деятельности и величины физического показателя данного вида предпринимательской деятельности. Так, размер налоговой базы для организации, оказывающей бытовые услуги при количестве работников 5 человек, будет составлять 37 500 руб. ( $5 \times 7\,500$  руб. = 37 500, где 5 – физический показатель данного вида предпринимательской деятельности, а 7 500 – базовая доходность в месяц в рублях)

**Ставка налога** – 15% величины вмененного дохода

**Налоговым периодом** признается квартал.

**Порядок исчисления и уплаты налога.** Уплата ЕНВД производится налогоплательщиком не позднее 25 числа первого месяца следующего налогового периода с обязательным условием подачи декларации по итогам налогового периода не позднее 20 числа первого месяца следующего налогового периода.

При расчете сумму единого налога на вмененный доход с 1 января 2008 г. в соответствии с Приказом Минэкономразвития от 19 ноября 2007 г. № 401 применяется **коэффициент-дефлятор**, равный 1,081.

## 4. Единый сельскохозяйственный налог

С 1 января 2002 г. вступила в силу гл. 26.1 НК РФ, предусматривающая установление специальной системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей в виде единого сельскохозяйственного налога (ЕСХН).

**Налогоплательщиками** признаются организации и индивидуальные предприниматели, производящие сельскохозяйственную продукцию, осуществляющие ее первичную и промышленную переработку и реализующие эту продукцию, при условии, что в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) доля дохода от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции составляет не менее 70%, а также сельскохозяйственные потребительские кооперативы (перерабатывающие, сбытовые (торговые), снабженческие, садоводческие, огороднические, животноводческие), признаваемые таковыми в соответствии с Федеральным законом «О сельскохозяйственной кооперации», у которых доля доходов от реализации сельскохозяйственной продукции собственного производства составляет в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) не менее 70% и градо- и поселкообразующие российские рыбохозяйственные организации в соответствии с пп. 2 п. 2 ст. 346.2 НК РФ.

Следующие организации не вправе переходить на уплату ЕСХН:

- организации, имеющие филиалы и (или) представительства. С 1 января 2009 г. это положение отменяется;
- организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся производством подакцизных товаров;
- организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие предпринимательскую деятельность в сфере игорного бизнеса;
- бюджетные учреждения.

**Объектом налогообложения** признаются доходы, уменьшенные на величину расходов. Хотя первоначально объектом для ЕСХН были приняты используемые сельскохозяйственные угодья с установлением налоговой ставки за 1 га.

**Налоговой базой** признается денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов. В случае получения доходов в натуральной форме они учитываются исходя из цены договора с учетом рыночных цен.

**Ставка налога** установлена в размере 6%.

**Налоговый период** составляет один календарный год. В данном налоговом режиме предусмотрен отчетный период, составляющий полугодие.

Порядок исчисления и уплаты налога.

Налогоплательщики по истечении отчетного и налогового периодов подают налоговые декларации.

ЕСХН и суммы авансовых платежей по нему исчисляются налогоплательщиком самостоятельно. Уплата авансовых платежей производится не позднее 25 дней со дня окончания отчетного периода, сумм ЕСХН – не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом. При этом налогоплательщики-организации производят платежи по месту нахождения организации, индивидуальные предприниматели – по месту жительства.

### **Контрольные вопросы**

1. Назовите характерные черты всех специальных налоговых режимов, закрепленные в Налоговом кодексе РФ.

2. Дайте определение специальных налоговых режимов, перечислите их виды.

3. Каким образом определяется объект налогообложения при упрощенной системе налогообложения?

4. Кто является плательщиками единого сельскохозяйственного налога?

5. Предусмотрена ли уплата налога на прибыль организаций для плательщиков единого налога на вмененный доход?

6. От уплаты каких налогов не освобождаются налогоплательщики при переходе на упрощенную систему налогообложения?

7. Ставки каких размеров взимаются при переходе на единый сельскохозяйственный налог?

## ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ .....	3
----------------	---

### Раздел 1. ОБЩАЯ ЧАСТЬ

<i>Глава 1.</i> ПРЕДМЕТ, МЕТОД НАЛОГОВОГО ПРАВА РОССИИ .....	5
<i>Глава 2.</i> ИСТОЧНИКИ НАЛОГОВОГО ПРАВА .....	13
<i>Глава 3.</i> НАЛОГОВЫЕ НОРМЫ И ПРАВООТНОШЕНИЯ .....	22
<i>Глава 4.</i> НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА РОССИИ .....	29
<i>Глава 5.</i> ОБЩИЕ УСЛОВИЯ УСТАНОВЛЕНИЯ НАЛОГОВ И СБОРОВ .....	34
<i>Глава 6.</i> НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКИ .....	40
<i>Глава 7.</i> ОРГАНЫ, УПОЛНОМОЧЕННЫЕ В СФЕРЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ .....	52
<i>ГЛАВА 8.</i> НАЛОГОВОЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВО .....	60
<i>Глава 9.</i> СПОСОБЫ ОБЕСПЕЧЕНИЯ ИСПОЛНЕНИЯ ОБЯЗАННОСТИ ПО УПЛАТЕ НАЛОГОВ И СБОРОВ .....	74
<i>Глава 10.</i> НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ .....	84
<i>Глава 11.</i> ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА НАРУШЕНИЯ В СФЕРЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ .....	91
<i>Глава 12.</i> ЗАЩИТА ПРАВ УЧАСТНИКОВ ОТНОШЕНИЙ, РЕГУЛИРУЕМЫХ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВОМ О НАЛОГАХ И СБОРАХ .....	101

### Раздел 2. ОСОБЕННАЯ ЧАСТЬ

<i>Глава 13.</i> НАЛОГИ, ВЗИМАЕМЫЕ С ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ .....	108
<i>Глава 14.</i> НАЛОГИ, ВЗИМАЕМЫЕ С ЮРИДИЧЕСКИХ ЛИЦ .....	122
<i>Глава 15.</i> НАЛОГИ ВЗИМАЕМЫЕ КАК С ЮРИДИЧЕСКИХ, ТАК И С ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ .....	128
<i>Глава 16.</i> СПЕЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ .....	142

