

кратко
и доступно!



Государственное образовательное учреждение
высшего профессионального образования
Российская академия правосудия

Д. В. Тютин

НАЛОГОВОЕ ПРАВО

Курс лекций

Москва
РАП



2009

СОДЕРЖАНИЕ

Введение	6
--------------------	---

Раздел первый ОБЩАЯ ЧАСТЬ

Глава 1. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ НАЛОГОВОГО ПРАВА	16
§ 1.1. Отрасль налогового права. Понятие, предмет, метод	16
§ 1.2. Основные принципы налогового права	29
§ 1.3. Система отрасли налогового права. Нормы налогового права. Виды норм налогового права	56
§ 1.4. Источники налогового права. Налоговое законодательство. Нормативные правовые акты органов исполнительной власти, регулирующие налоговые правоотношения	62
§ 1.5. Распределение полномочий по регулированию налоговых правоотношений между уровнями власти. Особенности принятия и вступления в силу нормативных актов налогового законодательства	79
§ 1.6. Действие актов налогового законодательства во времени, в пространстве и по кругу лиц. Правила исчисления сроков, установленных в законодательстве о налогах и сборах	91
§ 1.7. Правоприменительные (индивидуальные) акты органов власти в сфере налогообложения	98
§ 1.8. Субъекты налогового права, их виды, основные права и обязанности. Налоговые правоотношения	105
§ 1.9. Налогоплательщики. Виды налогоплательщиков	120
§ 1.10. Основные права и обязанности налогоплательщиков	129

Содержание

Глава 2 . НАЛОГИ И СБОРЫ	136
§ 2.1. Юридическое определение и признаки налога. Функции налогов и налогообложения	136
§ 2.2. Понятие и правовое значение юридического состава налога. Существенные и факультативные элементы юридического состава налога	151
§ 2.3. Предмет и объект налога. Виды предметов и объектов налога. Масштаб и единица налога	165
§ 2.4. Налоговая база и налоговая ставка. Налоговый оклад. Налоговый и отчетный периоды. Сроки и порядок уплаты налога. Изменение срока уплаты налога. Получатель суммы налога	175
§ 2.5. Лицо, исчисляющее налог. Момент исполнения обязанности по уплате налога. Возврат (зачет) излишне уплаченного (взысканного) налога	191
§ 2.6. Виды налогов и основания для их классификации	212
§ 2.7. Юридическое определение и признаки сбора (пошлины). Отличия сборов (пошлин) от налогов	223
Глава 3. ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ. ЗАЩИТА ПРАВ ЧАСТНЫХ ЛИЦ	238
§ 3.1. Принудительное взыскание налога	238
§ 3.2. Налоговый контроль. Налоговые проверки как основная форма налогового контроля	258
§ 3.3. Юридическая ответственность за правонарушения в сфере налогообложения	272
§ 3.4. Защита прав налогоплательщиков и иных обязанных лиц. Способы опровержения презумпции законности ненормативных правовых актов налоговых органов, действий и бездействия их должностных лиц	287

Раздел второй ОСОБЕННАЯ ЧАСТЬ

Глава 4 . ФЕДЕРАЛЬНЫЕ НАЛОГИ И СБОРЫ	310
§ 4.1. Налог на добавленную стоимость	310
§ 4.2. Акциз	317
§ 4.3. Налог на доходы физических лиц	322
§ 4.4. Единый социальный налог	328
§ 4.5. Налог на прибыль организаций	336

§ 4.6. Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов	344
§ 4.7. Водный налог	349
§ 4.8. Государственная пошлина	354
§ 4.9. Налог на добычу полезных ископаемых	359
Глава 5. РЕГИОНАЛЬНЫЕ НАЛОГИ	363
§ 5.1. Транспортный налог	363
§ 5.2. Налог на игорный бизнес	369
§ 5.3. Налог на имущество организаций	373
Глава 6. МЕСТНЫЕ НАЛОГИ	377
§ 6.1. Земельный налог	377
§ 6.2. Налог на имущество физических лиц	382
Глава 7. СПЕЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ	385
§ 7.1. Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог)	385
§ 7.2. Упрощенная система налогообложения	388
§ 7.3. Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности	392
§ 7.4. Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции	397
Глоссарий	400
Библиография	405
Рекомендуемая литература	429
Ответы к тестам	430

ВВЕДЕНИЕ

Налоги как обязательная безвозмездная передача индивидом части имущества на общественные (государственные) нужды в том или ином виде существуют практически со времен возникновения самого общества и государства. Так, К. Хойзер считает, поскольку налоги пришли к нам из далекого прошлого, значит, они были всегда, по крайней мере в исторически обозримом времени. Но их формы и обозначения различались между собой в такой степени, что часто трудно решить, идет ли речь о налоге, аренде, участии в доходе или же просто о дани, штрафе или вымогательстве¹.

Любая организация (в том числе государство), нуждающаяся в средствах на свое существование и на решение стоящих перед ней задач, а также имеющая возможность применять принуждение к определенным лицам, в принципе может получать средства с этих лиц и без какой-либо нормативной регламентации. В древних государствах и обществах, а также во времена социальных потрясений процесс сбора средств в пользу власти мог не отличаться от грабежа; победившие народы получали средства в виде военной добычи и дани. С течением времени важную роль в формировании государственных доходов стали играть домены (доходы от использования государственного имущества) и регалии (доходы от государственных монополий). Ю.А. Крохина полагает, что домены перешли в регалии, а регалии — в налоги². Изначально уплата налогов регламентировалась обычаем. Зачастую власть передавала право сбора налогов частным лицам — откупщикам за определенную долю от собранных средств. Также имело распространение общинное налогообложе-

¹ Хойзер К. Жертва и налог. От античности до современности / В кн.: Все начиналось с десятины: этот многоликий налоговый мир. — М.: Прогресс, 1992. — С. 43.

² Крохина Ю.А. Налоговое право: Учебник. — М.: Высшее образование, 2005. — С. 29.

ние, при котором конкретная сумма налогов назначалась для общины в целом, а затем перераспределялась самой общиной между ее членами.

Постепенно государство вместо натуральных налогов стало вводить денежные, роль налогов в формировании доходов государства увеличивалась; обязанность по уплате налогов стала регулироваться правом и была возложена практически на всех подвластных лиц исходя из их экономических возможностей. При этом роль налогов в их современном понимании резко возросла относительно недавно. С.Г. Пепеляев приводит данные, согласно которым налоги как главный источник доходов государственного бюджета не насчитывают и 200 лет¹. К. Хойзер высказывается еще более категорично: налоговое государство, т.е. государство, деятельность которого большей частью финансируется за счет налоговых поступлений, есть не что иное, как явление Нового времени, собственно говоря, явление последних 100 лет². В современном государстве основная часть государственных доходов формируется именно от налогов (как правило, не менее 80%), а отсутствие средств в бюджете современного государства неминуемо приведет к прекращению существования данного государства. В постановлении Конституционного Суда Российской Федерации (КС РФ) от 23 декабря 1997 г. № 21-П³ постулируется, что налоги являются важнейшим источником доходов бюджета, за счет которого должны обеспечиваться соблюдение и защита прав и свобод граждан, а также осуществление социальной функции государства (ст. 2 и 7 Конституции России). Без поступлений в бюджет налоговых платежей невозможно финансирование предприятий, выполняющих государственный заказ, учреждений здравоохранения, образования, армии, правоохранительных органов и т.д., а следовательно, также выплат заработной платы работникам бюджетной сферы. Р. Меллингхофф, судья Федерального конституционного суда Германии, справедливо отмечает, что осуществлять государственную власть можно, только располагая финансовыми средствами. Финансовые средства наделяют государственные органы властью для реализации их целей⁴.

¹ Налоговое право: Учебник / Под ред. С.Г. Пепеляева. — М.: Юристъ, 2003. — С. 23.

² Хойзер К. Указ. соч. — С. 52.

³ См. раздел «Библиография».

⁴ Меллингхофф Р. Конституционные аспекты налогового права в Германии. / В кн.: Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2005 года. — М.: Волтерс Клувер, 2007. — С. 39.

Важность налогов можно проиллюстрировать также и тем, что после революций новая власть в первое время зачастую требовала уплаты налогов, ранее установленных свергнутой властью. В постановлении Национального конвента Франции от 21 сентября 1792 г. было предусмотрено, что неотмененные законы временно остаются в силе; лица, не отрешенные от должности, исполняют свои обязанности; налоги взимаются по-прежнему. Одним из первых налоговых документов большевиков после Октябрьской революции стал Декрет СНК РСФСР от 30 ноября 1917 г. «О взимании прямых налогов», пункт 2 которого устанавливал: лица, не внесшие подоходный налог полностью к 20 декабря 1917 года, подлежат, кроме мер, указанных в законе, денежным взысканиям вплоть до конфискации всего имущества. Лица, умышленно задерживающие уплату налога, подлежат тюремному заключению до пяти лет.

Современная Россия является федеративным государством, вследствие чего учреждено несколько уровней бюджетов. В соответствии со статьей 6 Бюджетного кодекса Российской Федерации (БК РФ) бюджет — форма образования и расходования денежных средств, предназначенных для финансового обеспечения задач и функций государства и местного самоуправления; бюджетная система Российской Федерации — основанная на экономических отношениях и государственном устройстве Российской Федерации, регулируемая законодательством Российской Федерации совокупность федерального бюджета, бюджетов субъектов Российской Федерации, местных бюджетов и бюджетов государственных внебюджетных фондов.

В настоящее время налоги (с учетом уплачиваемых в связи с перемещением товаров через границу) формируют основную часть федерального бюджета России (более 90%). Исходя из пункта 1 ст. 1 Федерального закона от 19 декабря 2006 г. № 238-ФЗ «О федеральном бюджете на 2007 год» федеральный бюджет был утвержден по доходам в сумме 7 443 923 412,0 тыс. руб. Согласно приложению 7 к данному Закону доходы федерального бюджета от налога на прибыль организаций, ЕСН, НДС, акцизов, НДСПИ, водного налога, таможенных пошлин планировались в сумме 6 765 128 771 тыс. руб., или 90,88%. Если же исходить из позиции ряда ученых, отрицающих наличие у таможенных пошлин признаков налога, то доходы федерального бюджета от налогов составили бы 4 484 275 942 тыс. руб., или 60,24%. Представляет интерес тот факт, что в Федеральном законе от 24 июля 2007 г. № 198-ФЗ «О федеральном бюджете на 2008 год и на плановый период 2009 и 2010 годов» в статье 1 предусмотрен прогнозируемый общий объем доходов федерального

бюджета на 2008 год в сумме 8 056 875 884,0 тыс. руб., но уже без учета сумм доходов, планируемых к получению от конкретных налогов. В то же время в данном нормативном акте указано, что прогнозируемый объем нефтегазовых доходов федерального бюджета составляет 3 470 666 732,0 тыс. руб. (43,08% от общей суммы). Из чего именно состоят нефтегазовые доходы, указано в пункте 2 ст. 96.6 БК РФ: это НДС с углеводородного сырья, а также вывозные таможенные пошлины на нефть, газ и нефтепродукты.

Необходимо отметить справедливое мнение С.В. Запольского относительно того, что поступления от налогообложения и иные доходы бюджетной системы являются предметом финансового планирования, но финансово-плановые акты не обладают свойствами правообразующих фактов¹. Соответственно, само по себе указание в нормативном акте о бюджете планируемой к получению суммы никаких обязанностей по уплате налогов не порождает.

Следует учитывать, что большая часть регионального или местного бюджета может формироваться не за счет налогов, а за счет иных поступлений, например перечислений из федерального (регионального) бюджета. Такая ситуация, как правило, имеет место в так называемых дотационных субъектах Федерации (муниципальных образованиях), на территории которых незначительно число экономически активного населения и практически не ведется производственная (предпринимательская) деятельность; либо в тех субъектах Федерации (муниципальных образованиях), в которых существенную часть уплачиваемых на их территории налогов законодательство предписывает перечислять в бюджет другого уровня.

После развала СССР в 1991 году новая российская власть остро нуждалась в собственных доходах, поскольку их отсутствие означало бы прекращение самой власти и дальнейший развал страны. Кроме продажи государственной собственности и получения займов от зарубежных источников, в конце 1991-го новой властью были приняты собственные законы об отдельных налогах (и введены практически все известные в мировой практике налоги), а также были приняты законы, регламентирующие общие вопросы налогообложения. Из принятых в то время законов сохраняют силу законы Российской Федерации от 9 декабря 1991 г. № 2003-1 «О налогах на имущество физических лиц» и от 21 марта 1991 г. № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации». Следует признать, что основой для многих новых российских законов о налогах послужили нормативные акты,

¹ Запольский С.В. Дискуссионные вопросы теории финансового права: монография. — М.: РАП, Эксмо, 2008. — С. 116.

принятые еще в советское время (например, Указ Президиума Верховного Совета СССР от 30 апреля 1943 г. «О подоходном налоге с населения», Закон СССР от 23 апреля 1990 г. № 1443-1 «О подоходном налоге с граждан СССР, иностранных граждан и лиц без гражданства», Указ Президиума Верховного Совета СССР от 26 января 1981 г. «О местных налогах и сборах», постановление Совета Министров СССР от 30 июня 1975 г. № 572 «Об утверждении Положения о налоге с оборота»). Можно отметить справедливое мнение Ж.-Л. Бержеля: нынешнее право создавалось на основе права вчерашнего дня, так же как право завтрашнего дня будет проистекать из современного¹.

В связи с тем что советских образцов налоговых нормативных актов было относительно немного и они не были рассчитаны на новые экономические условия, новое российское налоговое законодательство получилось весьма лаконичным и несогласованным. Лаконичность данного законодательства можно охарактеризовать французской пословицей: кто хочет сделать быстро, делает кратко². Является обоснованным мнение Ю.А. Тихомирова: первые налоговые законы принимались столь стремительно, что они по существу несли на себе остатки ведомственных налоговых инструкций³.

Также следует отметить, что данное законодательство предусматривало непропорционально репрессивные санкции: в соответствии с данными, приведенными С.Г. Пепеляевым, в периоде 1992—1998 годов каждый четвертый бюджетный рубль был штрафным⁴. Кроме того, представляется справедливым мнение Д.М. Шекина относительно того, что данное законодательство несло на себе отпечаток недоверия государства к предпринимательской деятельности⁵.

В относительно недавнем прошлом в нашей стране существовали налоги (специальный налог и транспортный налог), введенные Указом Президента Российской Федерации от 22 декабря 1993 г. № 2270 «О некоторых изменениях в налогообложении и во взаимо-

¹ Бержель Ж.-Л. Общая теория права / Под ред. В.И. Даниленко. Пер. с фр. — М.: Nota bene, 2000. — С. 196.

² Кабриак Р. Кодификации / Пер. с фр. Л.В. Головки. — М.: Статут, 2007. — С. 410.

³ Тихомиров Ю.А. Теория компетенции. — М.: Издание г-на Тихомирова М.Ю., 2001. — С. 24.

⁴ Налоговое право: Учебник / Под ред. С.Г. Пепеляева — С. 406.

⁵ Шекин Д.М. Налоговые риски и тенденции развития налогового права / Под ред. С.Г. Пепеляева. — М.: Статут, 2007. — С. 21.

отношениях бюджетов различных уровней» (принятым им в период особых полномочий), что в настоящее время было бы невозможно. Кроме того, другим Указом Президента Российской Федерации — от 22 декабря 1993 г. № 2268 «О формировании республиканского бюджета Российской Федерации и взаимоотношениях с бюджетами субъектов Российской Федерации в 1994 году» — субъектам Федерации и муниципальным образованиям было дано неограниченное право вводить на своих территориях дополнительные налоги и сборы, не предусмотренные федеральным законодательством. Также можно отметить, что иногда имела место «уплата» налогов в неденежных формах (взаимозачетами, товарами и т.д.) по договоренности с органами исполнительной власти (см. приказ Федеральной дорожной службы Российской Федерации от 24 декабря 1998 г. № 504 «О временном порядке погашения задолженности в федеральный дорожный фонд Российской Федерации»).

С 1 января 1999 года действует часть первая Налогового кодекса Российской Федерации, с 1 января 2001-го — часть вторая, которая до 2005 года практически ежегодно дополнялась новыми главами, посвященными конкретным налогам. Ранее действовавшие законы, регламентирующие различные виды налогов, как правило, признавались утратившими силу с момента введения соответствующей главы части второй Кодекса. В настоящее время кодификация налогового законодательства еще не закончена, так как не все налоги и сборы, обозначенные в числе таковых в статьях 13—15 НК РФ, урегулированы в самом Кодексе (продолжает действовать Закон Российской Федерации «О налогах на имущество физических лиц»).

Принципиально важным является нормативное определение понятия «налог»: под налогом понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц, в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований (ст. 8 НК РФ).

Предвыборные обещания некоторых российских политиков радикально снизить налоги и одновременно улучшить социальное обеспечение нашли широкую поддержку среди избирателей, но, несмотря на их ожидания, так и остались нереализованными. В странах, где демократия развивалась не одно столетие, люди обычно голосуют более продуманно, исходя из своего социального положения: граждане с достатком и получающие существенные доходы — за снижение налогов и предоставление большей свободы предпри-

нимательству; прочие граждане — за улучшение социального обеспечения (как правило, реализуемое путем повышения налогов). Справедливым представляется мнение Р. Меллингхоффа о том, что многочисленные задачи, которые должно решать государство, и обещания политиков гражданам по обеспечению все больших благ могут быть профинансированы только за счет более высокого обременения налогами и сборами¹.

Российское налоговое законодательство многими воспринимается как чрезвычайно объемное, постоянно изменяющееся, непонятное и несправедливое. В то же время следует признать, что предельное упрощение в налоговом праве на сегодняшний день невозможно. Например, можно «сконструировать» современный вариант подушного раскладочного налогообложения для России. Как уже отмечалось, доля планируемых поступлений от налогов в федеральном бюджете 2007 года составляла 6 765 128 771 тыс. руб. По официальным итогам Всероссийской переписи населения за 2002 год, в России проживало около 145,2 млн человек. Если осуществить формирование федерального бюджета 2007 года по налогам только от одного гипотетического налога, арифметически равного подушному налогу с универсальных субъектов права — физических лиц, а также предположить, что численность населения в 2007 году осталась на том же уровне, то каждый проживающий на территории России (независимо от возраста, дохода и иных обстоятельств) был бы обязан уплатить за 2007 год в федеральный бюджет 46 591,8 руб. По всей видимости, подавляющее большинство россиян оценит такой «подушный налог» как несправедливый. При этом приведенный расчет не учитывает наличие региональных и местных бюджетов. В то же время совершенствование любого простого в исчислении налога, в том числе вариации круга налогоплательщиков, учет фактической способности налогоплательщика к уплате налога и т.д. приведет в первую очередь к усложнению правил исчисления налога.

Английские ученые Д. Вильямс и Дж. Морс считают, что «определенность требует правил, которые можно понять... «Эта мысль, — пишут они, — приводит нас к одному из парадоксов налога. Чем проще правила, тем менее они справедливы (потому что игнорируют реально существующие различия). Но чем более они справедливы, тем более они сложны. Чем они сложнее, тем их труднее понять и претворять в жизнь, поэтому они менее определены и, следовательно, как можно утверждать, опять-таки менее справедливы».

¹ Меллингхофф Р. Указ. соч. — С. 40.

ливы»¹. Данное высказывание можно отнести к современному праву в целом, а не исключительно к налоговому праву. А.В. Малько справедливо полагает, что чем совершеннее право, тем дифференцированное оно регламентирует конкретные вопросы общественной жизни².

Что же касается динамизма развития налогового законодательства, то, по мнению Е.В. Тарибо, он запрограммирован в Конституции Российской Федерации, которая относит к полномочиям Правительства России проведение единой финансовой политики: именно Правительство, исходя из совокупности факторов — экономических, социальных, интересов бюджета, интересов модернизации страны, повышения ее инвестиционной привлекательности, — иницирует и экспертирует изменения, которые вносятся в действующее налоговое законодательство³. Можно отметить, что постоянное внесение изменений в законодательство, в том числе кодифицированное, и не только в налоговое, имеет место как в России, так и в других странах мира. Р. Кабрияк приводит сведения о том, что в течение двух лет во французский Кодекс законов о защите прав потребителей было внесено 21 существенное изменение⁴. Тот же автор отмечает: существует точка зрения, что некоторые отрасли права столь нестабильны, что кодифицировать их нецелесообразно, поскольку слишком велика опасность почти перманентного устаревания таких кодификаций. Как бы там ни было, в любом случае нельзя оставлять так называемые «нестабильные» отрасли права на откуп одной лишь судебной практике, иначе тем самым мы только обостряем их нестабильность⁵.

В то же время следует признать, что имеющая место в нашей стране некоторая «настороженность» относительно налогового права имеет определенные исторические корни. Так, С.В. Запольский обоснованно считает, что в праве социалистического типа, причем не только в СССР, но и в других странах социалистической ориентации, наблюдалась опасная тенденция «отгораживания» финансово-

¹ Винницкий Д.В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. — СПб.: Юрид. центр Пресс, 2003. — С. 206.

² Проблемы теории государства и права: Учебн. пособ. / Под ред М.Н. Марченко. — М.: Юристъ, 2001. — С. 392.

³ Тарибо Е.В. Налоговое право и решения Конституционного Суда Российской Федерации в 2006 году / В кн.: Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2006 года. — М.: Волтерс Клувер, 2007. — С. 1.

⁴ Кабрияк Р. Указ. соч. — С. 155.

⁵ Там же. — С. 392, 394.

го права, отрыва его принципов и понятий от соответствующих принципов и понятий общенациональной системы права. Об этом говорит хотя бы формирование собственного понятийного аппарата, нарочито отличающегося от общеправовых понятий¹.

При условии большого объема и сложности практически любой современной отрасли права принципиальное значение приобретает изучение ее общей части, которой в данном пособии уделено значительное внимание. В отношении налогового права России можно уверенно утверждать, что его общая часть в действительности обладает вполне понятной внутренней структурой и не отличается существенным объемом. *Scire leges non hoc est verba earum tenere, sed vim ac potestatem* — знание законов заключается не в том, чтобы помнить их слова, а в том, чтобы понимать их смысл². Хорошее образование студентов — такое образование, которое в значительной степени основано на изучении общей теории и в меньшей степени предполагает простое накопление знаний³. Кроме того, общая часть налогового права обладает относительной стабильностью, что можно проиллюстрировать на примере Налогового кодекса. Так, по состоянию на 1 января 2008 года изменения в часть первую Кодекса, действующую с 1 января 1999 года, вносились 27 федеральными законами; изменения в часть вторую, действующую с 1 января 2001-го, — более чем 115 законами. Наиболее принципиальные изменения в часть первую Налогового кодекса были внесены федеральными законами от 4 ноября 2005 г. № 137-ФЗ «О внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых положений законодательных актов Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию административных процедур урегулирования споров» и от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования».

Многочисленные изменения не снимают проблемы дальнейшего совершенствования Налогового кодекса, скорее, наоборот — неточные формулировки его норм постоянно вызывают споры между налогоплательщиками и налоговыми органами. Проиллюстриро-

¹ Запольский С.В. Указ. соч. — С. 28.

² Латинские юридические изречения / Сост. Е.И. Темнов. — М.: Экзамен, 2003. — С. 344.

³ Бержель Ж.-Л. Указ. соч. — С. 31.

вать это можно на примере штрафа за непредставление налоговой декларации, урегулированного в статье 119 НК РФ. При просрочке представления декларации до 180 дней минимальный размер штрафа, установленный в пункте 1 ст. 119, составляет 100 руб., однако законодатель не предусмотрел динамику размера штрафа в случаях превышения этого срока. Единообразная и устойчивая арбитражная практика по данной проблеме не сложилась. Высказывались различные мнения: одни полагали, что следует придерживаться минимального штрафа в размере 100 руб. при просрочке представления декларации более 180 дней, другие расценивали это как отсутствие минимального размера штрафа. Ситуация была разрешена только на уровне постановления Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации (ВАС РФ) от 10 октября 2006 г. № 6161/06, исходя из которого минимальный размер штрафа по пункту 2 ст. 119 НК РФ отсутствует. Но и после принятия данного судебного акта соответствующих изменений в указанную статью не вносилось.

В предлагаемом учебном пособии изучается федеральное налоговое право России, приводятся примеры регионального налогового законодательства Нижегородской области и местного налогового законодательства города Н. Новгорода, судебная практика и разъяснения высших судебных органов, Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа. В пособии ввиду ограничительного объема не рассматриваются особенности правового регулирования налогов, уплачиваемых в связи с перемещением товаров через таможенную границу. Для ознакомления с нормативными правовыми актами в действующей редакции, а также с актами судебных органов рекомендуем обращаться к справочным правовым системам (КонсультантПлюс, Гарант и др.).

Закрепить материал помогут тесты, помещенные в конце каждого параграфа. Они содержат один вопрос и три варианта ответа, нужно выбрать один вариант ответа.

Раздел первый

ОБЩАЯ ЧАСТЬ

Глава 1

ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ НАЛОГОВОГО ПРАВА

§ 1.1. ОТРАСЛЬ НАЛОГОВОГО ПРАВА. ПОНЯТИЕ, ПРЕДМЕТ, МЕТОД

Большинство современных государств несет значительный объемом обязанностей, которые требуют существенных расходов. Ряд обязанностей заключается в безвозмездных прямых выплатах лицам, имеющим соответствующее право (пенсии, стипендии, пособия...). Некоторые обязанности (оборона, строительство дорог...) исполняются государством в интересах всего общества, но их ценность для конкретного члена общества практически не может быть измерена. Определенные обязанности (принятие нормативных правовых актов, обеспечение суверенитета страны, правосудие...) исполняются только государством. Соответственно, государство осуществляет расходы и объективно нуждается в доходах (как на исполнение соответствующих историческому периоду обязанностей перед обществом, так и на свое содержание). *Nam neque quites gentium sine armis, neque arma sine stipendia, neque stipendia sine tributis, haberi quent* — ибо невозможно иметь ни мир между народами без армий, ни армий без того, чтобы не платить им деньги, ни деньги без взимания налогов¹. Французский экономист середины XIX века Ф. Бастиа писал: в обществе существуют потребности до того общие, до того повсеместные, что члены общества для удовлетворения их прибегают к услугам правительства. Такова, например, потребность в безопасности. Люди соглашаются платить налоги, чтобы таким образом вознаграждать тех, кто оказывает услуги по обеспечению общей безопасности². В статье 13 Декларации прав че-

¹ Латинские юридические изречения. — С. 256.

² Бастиа Ф. Грабеж по закону / Пер. с англ. — Челябинск: Социум, 2006. — С. 232.

ловека и гражданина 1789 года указано, что на содержание вооруженной силы и на расходы по управлению необходимы общие взносы; они должны быть равномерно распределены между всеми гражданами сообразно их возможностям.

Доходы могут быть получены современным государством различными способами. Не исключено получение доходов от зарубежных источников, но многие современные государства используют национальные источники. Не исключается вариант формирования основной части государственных доходов, например, от таких национальных источников, как продажа природных ресурсов (при их существенном объеме и незначительных затратах на добычу) отчисления от прибыли государственных предприятий (при их монопольном положении на рынке).

Во времена социализма наше государство владело большим объемом собственности и обладало существенными экономическими возможностями. Одновременно ограничивалась предпринимательская деятельность и частная собственность. Нельзя не отметить, что установленные в тот период времени налоги являлись таковыми и с современной точки зрения могли формировать существенную часть государственного бюджета. Так, в 1960—1970 гг. за счет налога с оборота было сформировано от 31% до 41% доходов государственного бюджета СССР¹. Однако в то время была распространена точка зрения, согласно которой доходы от государственного хозяйства по своей природе не могут выступать в качестве налоговых, независимо от формы платежей в бюджет и методов их взимания, поскольку при их уплате не происходит смены формы собственности².

Современное государство, в том числе Россия, провозгласившее свободу предпринимательской деятельности, обычно не сосредоточивает большого объема государственной собственности и не имеет существенных доходов от ее использования. В настоящее время в России доходы от государственной собственности поступают в бюджет, но не составляют значительной его части. В отсутствие достаточной экономической власти государство может принимать нормативные правовые акты и возлагать обязанности по формированию государственных доходов на лиц, находящихся под его юрисдикцией, за счет их собственности. Р. Меллингхофф совершенно справедливо отмечает, что свободное демократическое госу-

¹ *Аллахвердян Д.А.* Финансы и социалистическое воспроизводство. — М.: Финансы, 1971. — С. 270.

² Советское финансовое право: Учебник / Под ред. Л.К. Вороновой, Н.И. Химичевой. — М., 1987. — С. 221; *Аллахвердян Д.А.* Указ. соч. — С. 268.

дарство передает средства производства, работу и капитал в основном в частные руки и финансируется посредством участия в успехах частных хозяйств¹. Той же позиции придерживается и С.В. Запольский, по мнению которого государство, освобожденное от функций собственника подавляющей части средств и результатов производства, приобретает возможность регулировать общественное производство в целом, используя финансы как универсальное средство управления экономической жизнью страны, как способ повышения эффективности общественного производства и решения задач социальной политики².

Можно условно подразделить доходы государства на натуральные (неденежные) и денежные. На ранних этапах исторического развития большую роль играли именно натуральные (неденежные) доходы, существуют они и сейчас (в виде товаров (сырья), конфискации (национализации) имущества...). Но поскольку существенный объем расходов современного государства носит денежный характер, государство в большей степени заинтересовано в денежных доходах (налогах, сборах, штрафах, средствах от продажи государственного имущества, кредитах...).

Кроме того, доходы государства возможно условно подразделить на частноправовые и публично-правовые. Частноправовые доходы являются результатом участия государства в гражданском обороте на равных с иными его участниками, без применения властных полномочий (поступления от продажи или использования государственного имущества, кредиты...). Публично-правовые доходы являются результатом применения властных полномочий (налоги, сборы, пошлины, штрафы, конфискации, эмиссия денежных знаков...). Известный русский финансист И.И. Янжул считал, что доходы государства как материальные средства, необходимые для удовлетворения его потребностей, могут приобретаться как частноправовым, так и общественно-правовым способом³.

Следовательно, если рассматривать налоги с точки зрения современного государства, то их можно упрощенно охарактеризовать как основные денежные публично-правовые доходы.

В связи с тем, что публичные интересы зачастую удалены от частных интересов, обеспечение публичных интересов возможно

¹ Меллингхофф Р. Указ. соч. — С. 40.

² Запольский С.В. Указ. соч. — С. 35.

³ Янжул И.И. Основные начала финансовой науки: учение о государственных доходах. Золотые страницы финансового права России. Т. 3. — М.: Статут, 2002. — С. 53.

только при условии возможного принуждения частных субъектов к исполнению обязанностей. Более того, интересы финансового обеспечения деятельности публично-правовых образований прямо противоположны интересам налогоплательщика, так как публично-правовое образование заинтересовано в формировании своих доходов за счет собственности налогоплательщика, а налогоплательщик практически всегда заинтересован в сохранении своей собственности. Справедливым представляется мнение Р.А. Шепенко о том, что граждане вообще не могут быть довольны тем, что у них кто-то что-то забирает, какими бы благими целями это действие ни оправдывалось, особенно если предоставляемые взамен блага весьма аморфны (что имеет место)¹.

Поскольку в настоящее время налог является обязательным платежом и в его четкой регламентации и уплате заинтересовано и государство, и общество в целом, он в современном государстве может быть урегулирован только правом. Регулирование налогов правом — один из показателей цивилизованности общества. С.В. Запольский обоснованно отмечает: мы привыкли к тому, что реализация имущественного и иного экономического интереса государства осуществляется не иначе, как правовым путем, но это не перестает быть величайшим завоеванием демократии и прогресса. Допустить иное — значит вернуться в мир «высочайших» и других соизволений².

Соответственно, существует объективная необходимость в наличии системы норм права, регламентирующих отношения по безвозмездной передаче государству денежных средств экономически независимыми субъектами с целью финансового обеспечения деятельности государства. Система норм права, регламентирующих указанные отношения, а также связанные с ними отношения, в России уже достаточно длительное время определяется как налоговое право.

Право само по себе едино, но для удобства изучения и применения оно подразделяется на отрасли (подотрасли, институты...). Отрасль права традиционно выделяется из всей совокупности норм права посредством определения предмета (регулируемые общественные отношения) и метода (способ воздействия на общественные отношения) правового регулирования. Анализ научных работ, посвященных налоговому праву, позволяет утверждать, что со време-

¹ Шепенко Р.А. Налоговое право: конституционные нормы. — М.: Статут, 2006. — С. 23.

² Запольский С.В. Указ. соч. — С. 25.

нем все большее число ученых высказывают точку зрения, что налоговое право формируется (сформировалось) в самостоятельную отрасль права¹. В данный момент дополнительным аргументом для такой позиции является наличие кодифицированного нормативного правового акта — Налогового кодекса Российской Федерации. Ю.А. Тихомиров еще в 1995 году предрекал, что в перспективе на базе массива законодательных и подзаконных актов сложится налоговое право как самостоятельная отрасль². В американской правовой традиции налоговое право рассматривается как отрасль права³.

В связи с этим справедливо мнение А.В. Демина, что одним из условий признания системы норм права отраслью права является такое признание со стороны научного сообщества. В противоположность системе законодательства, которая создается законодателем, система права (с выделением отраслей, подотраслей, институтов, субинститутов) формируется правовой наукой. У каждого ученого «свой» набор правовых отраслей, и абсолютного единства здесь добиться вряд ли возможно⁴. Р. Кабрйак также полагает, что материальный критерий, основанный на абстрактном разграничении отраслей права, производится юридическим мышлением; деление права на отрасли нельзя воспринимать в качестве некоего абсолюта — нередко оно зависит от особенностей или традиций той или иной правовой системы, что делает материальный критерий весьма относительным⁵.

Как указано в статье 2 НК РФ, законодательство о налогах и сборах регулирует властные отношения по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в Российской Федерации, а также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Следует отметить, что общественные отношения, регулируемые законодательством о налогах и сборах, в действительности выходят

¹ *Тедеев А.А., Парыгина В.А.* Налоговое право: Учебник. — М.: Эксмо, 2004. — С. 41; *Винницкий Д.В.* Российское налоговое право: проблемы теории и практики. — С. 118; *Миляков Н.В.* Налоговое право: Учебник. — М.: Инфра-М, 2008. — С. 150.

² *Тихомиров Ю.А.* Публичное право: Учебник. — М.: Бек, 1995. — С. 335.

³ *Фридмэн Л.* Введение в американское право / Пер. с англ. — М.: Прогресс-Универс, 1993. — С. 129.

⁴ *Демин А.В.* Налоговое право России: Учебн. пособ. — М.: Юрлитинформ, 2006. — С. 34.

⁵ *Кабрйак Р.* Указ. соч. — С. 412—413.

за рамки статьи 2 НК РФ. Например, отношения по возврату излишне уплаченного (взысканного) налога урегулированы в главе 12 НК РФ, но не соответствуют ни одному виду общественных отношений, которые перечислены в статье 2. Отношения по принудительному взысканию налоговой санкции (ст. 46, 47, 104 НК РФ), которые могут иметь место только уже после ее наложения на некоторое лицо, строго говоря, также не регламентированы в статье 2, так как моментом привлечения к налоговой ответственности является дата вынесения решения о привлечении к налоговой ответственности (п. 36 постановления Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации»). Таким образом, статья 2 НК РФ сформулирована как громоздко, так и излишне ограничено.

Д.В. Винницкий, характеризуя налоговое право, обоснованно отмечает, что это единственная в правовой системе отрасль права, основной функцией которой является ограничение гражданских прав, изъятие части собственности в целях реализации конституционно значимых публичных интересов. Иные отрасли права содержат, как правило, лишь отдельные нормы и (или) институты, направленные на ограничение гражданских прав¹.

При сопоставлении формулировок статьи 57 Конституции России и статьи 2 НК РФ можно отметить, что Конституция применительно к налогу оперирует терминами «установление» и «уплата», а Налоговый кодекс — терминами «установление», «введение», «взимание».

Под установлением налога обычно подразумевается указание данного налога в перечне налогов (ст. 13—15 НК РФ), а также принятие и официальное опубликование нормативных актов, регламентирующих все существенные элементы налога; под введением налога — придание нормативным актам юридической силы (например, вступление их в силу с определенного момента времени на определенной территории). Все федеральные налоги как установлены, так и введены Налоговым кодексом Российской Федерации. Региональные и местные налоги установлены и введены совокупностью нормативных правовых актов: Налоговым кодексом (налог на имущество физических лиц — отдельным федеральным законом) и нормативными правовыми актами региональных (местных) органов законодательной (представительной) власти. Например, в соот-

¹ Винницкий Д.В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. — С. 27.

ветствии со статьей 356 НК РФ транспортный налог устанавливается данным Кодексом и законами субъектов Российской Федерации о налоге, вводится в действие в соответствии с Налоговым кодексом законами субъектов Федерации о налоге и обязателен к уплате на территории соответствующего субъекта Федерации. Во исполнение этой нормы в Нижегородской области принят закон от 28 ноября 2002 г. № 71-3 «О транспортном налоге» и с 1 января 2003 года данный налог был введен на ее территории.

Тем не менее целесообразно прекратить использование двух терминов «установление» и «введение». Представляется более логичным исходить из того, что федеральные налоги установлены Налоговым кодексом, а региональные (местные) налоги урегулированы в Налоговом кодексе как возможные к установлению региональными (местными) органами власти в пределах, предусмотренных данным Кодексом.

Под взиманием налога обычно понимается уплата либо принудительное взыскание налога. При этом очевидно, что наиболее массовыми из перечисленных в статье 2 НК РФ являются общественные отношения по уплате налогов. Изначально налоговое право ориентировано на добровольную уплату налогов налогоплательщиками, но не уплаченные в срок налоги могут быть взысканы принудительно за счет имущества налогоплательщика. В постановлении Президиума ВАС РФ от 29 марта 2005 г. № 13592/04 разъяснено, что согласно пункту 1 ст. 45 НК РФ налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах, что подразумевает добровольное перечисление денежных средств в счет уплаты соответствующих налогов и сборов по собственной инициативе и в сумме, исчисленной самостоятельно.

Возможность принуждения к предписанному нормой права варианту поведения — свойство практически любой нормы права. Тем не менее и в статье 2, и в статье 8 (где содержится нормативное определение налога) НК РФ использован изначально «принудительный» термин — взимание, который было бы целесообразно заменить на более адекватный — уплата.

Соответственно, **отрасль налогового права** можно определить как систему норм права, регулирующих общественные отношения по уплате налогов и сборов, а также связанные с ними отношения.

Что касается **предмета** налогового права, он также может быть определен исходя из статьи 2 НК РФ: это общественные отношения по уплате налогов и сборов, а также связанные с ними отношения. Следует учесть, что общественные отношения по уплате сборов тра-

диционно регулируются налоговым правом, «право сборов» в настоящее время специально не выделяется, хотя и не исключено его появление в будущем.

Относительно **метода** налогового права по настоящее время единой позиции не существует. В статье 2 НК РФ специально указано на властный характер отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах. Однако это указание не совсем корректно. Властный характер отношений должен означать как минимум присутствие в качестве одной из сторон органа власти, как максимум возможности данного органа власти проявлять властные полномочия и порождать (изменять, прекращать) соответствующие правоотношения путем принятия индивидуальных актов, а также применять принуждение для их реализации.

Само собой разумеется, существуют властные налоговые правоотношения между органом власти и субъектом, не являющимся таковым (в том числе между органом исполнительной власти (налоговым органом) и налогоплательщиком — при взыскании налога; ст. 46—48 НК РФ). Но существуют налоговые правоотношения только между органами власти (в том числе между налоговым органом и органом внутренних дел — при направлении материалов для решения вопроса о возбуждении уголовного дела; п. 3 ст. 32 НК РФ). Кроме того, существуют налоговые правоотношения между субъектами, вообще не являющимися органами власти (в том числе между налоговым агентом и налогоплательщиком; ст. 24 НК РФ, между двумя налогоплательщиками НДС по поводу выставления счетов-фактур при реализации товаров (работ, услуг); п. 3 ст. 168 НК РФ). Соответственно, в научной литературе выделяются «горизонтальные» налоговые правоотношения (либо между органами власти, либо между субъектами, не являющимися таковыми) и «вертикальные» налоговые правоотношения (между органами власти и субъектами, не являющимися таковыми)¹.

В то же время орган власти, даже присутствуя в качестве стороны налогового правоотношения, не всегда проявляет властные полномочия (инициирует, изменяет или прекращает правоотношение; обязывает к определенному поведению другую сторону; применяет принуждение). Отношения по обжалованию ненормативных актов налоговых органов (гл. 19—20 НК РФ) — яркий тому пример: управомоченной и инициирующей правоотношение стороной выступает налогоплательщик (иное лицо, подающее жалобу). Другой при-

¹ *Парыгина В.А.* Российское налоговое право. Проблемы теории и практики. — М.: Статус-Кво 97, 2005. — С. 130.

мер — отношения по установлению и введению налогов между субъектами законодательной инициативы и законодательными (представительными) органами власти, которые не являются отношениями власти и подчинения.

Соответственно, далеко не все налоговые правоотношения являются властными, и не во всех налоговых правоотношениях присутствует орган власти. В связи с этим можно утверждать, что законодатель недостаточно корректно сформулировал пункт 3 ст. 2 ГК РФ, в соответствии с которым к имущественным отношениям, основанным на административном или ином властном подчинении одной стороны другой, в том числе к налоговым и другим финансовым и административным отношениям, гражданское законодательство не применяется, если иное не предусмотрено законодательством. С.В. Запольский справедливо полагает, что без существенных оговорок подчинение — неверный алгоритм взаимоотношений в области финансов. И не только потому, что налогоплательщик не подчинен налоговому органу, но и вследствие того, что финансовые правоотношения как отношения имущественные предполагают некую весьма значительную автономию воли, самостоятельность, а подчинение как раз этого не допускает¹.

Следует учитывать, что потенциальная возможность применения государственным органом принуждения в некоторых налоговых правоотношениях не может являться определяющим фактором для решения вопроса о методе налогового права, поскольку, как уже отмечалось, возможность принуждения к предписанному нормой права варианту поведения — свойство практически любой нормы права.

Тем не менее, несмотря на обозначенные особенности, **метод** налогового права традиционно характеризуется как **императивный с элементами диспозитивности**. Для императивного метода существует второе название — публично-правовой метод, поскольку такой метод правового регулирования характерен для административных и иных публичных правоотношений. В частности, в пункте 13 постановления Пленума ВАС РФ от 31 октября 1996 г. № 13 «О применении Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации при рассмотрении дел в суде первой инстанции» разъяснено, что заключение мирового соглашения не допускается по делам, возникающим из административно-правовых отношений. Но императивность метода налогового права в основной массе налоговых пра-

¹ Запольский С.В. Указ. соч. — С. 75.

воотношений (по уплате налогов) скорее проявляется в безальтернативном урегулировании правом поведения обеих сторон налогового правоотношения, чем в предоставлении органу власти возможности действовать властно-обязывающим образом, так как до наступления срока уплаты налога воздействовать на данные правоотношения орган власти по общему правилу не может. Наиболее близкими к административным являются отношения налогового контроля, отношения обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц, отношения по принудительному взысканию налогов. По мнению С.В. Запольского, трудно представить себе налоговое право без института налогового контроля, академически тяготеющего к административному праву¹. Пример элементов диспозитивности в методе правового регулирования: налогоплательщик по своему желанию может вернуть сумму излишне уплаченного налога, либо подать заявление о ее зачете (в счет предстоящих платежей, в счет погашения недоимки), либо вообще не предпринимать никаких действий (ст. 78 НК РФ), перейти с общей на упрощенную систему налогообложения (гл. 26.2 НК РФ) и др.

В науке традиционно выделяются такие способы правового регулирования, как дозволение, запрет, позитивное обязывание. Для дозволения характерен такой способ реализации норм права, как применение; для запрета — соблюдение; для позитивного обязывания — исполнение. В налоговом праве в основном применяется **позитивное обязывание**. Это неудивительно, поскольку наиболее важные общественные отношения — по уплате налогов — регулируются именно таким способом. Налогоплательщик обязан совершить активные (позитивные) действия — уплатить налог. Но в то же время отношения, связанные с налоговой ответственностью, регулируются методом запрета. Противоправное поведение в сфере налогообложения запрещено нормами права под угрозой применения неблагоприятных последствий, в том числе налоговых санкций/штрафов (гл. 15, 16, 18). С точки зрения Н.П. Кучерявенко, позитивные обязывания, составляющие основу налогово-правовых режимов, являются элементом единой системы дозволений, запретов и обязываний, формирующих юридический режим в целом².

Говоря о **налогах и налогообложении**, следует учесть, что указанные понятия не тождественны и имеют различные значения. Так, в

¹ Запольский С.В. Указ. соч. — С. 17.

² Кучерявенко Н.П. Курс налогового права. В 6 т. — Харьков: Легас, 2004. — Т. II: Введение в теорию налогового права. — С. 66.

статье 57 Конституции Российской Федерации устанавливается обязанность по уплате законно установленных налогов и сборов. Часть 1 ст. 72 Конституции закрепляет, что в совместном ведении Российской Федерации и ее субъектов находится установление общих принципов налогообложения и сборов в России. В соответствии с частью 3 ст. 75 Конституции система налогов, взимаемых в федеральный бюджет, и общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации устанавливаются федеральным законом. Нормативного определения термин «налогообложение» в настоящее время не имеет. Русский ученый С.И. Иловайский писал, что процесс, через который назначаются следующие с населения налоги, называется обложением¹. С.В. Запольский отмечает, что фискальная деятельность государства объективно раскладывается на два самостоятельных процесса. Один из них состоит в формировании принципов налоговой политики, облечении их в правовую форму, доведении до юридических и физических лиц существа налогового бремени, создании налогового аппарата, решении многих других публичных налоговых вопросов. Другой — сам процесс налогообложения, состоящий в регистрации налогоплательщиков, их учете, создании у них побудительных стимулов совершения налоговых расчетов, производстве отчетности, применении различных поощрений, особых режимов, санкций².

Соответственно, **налогообложение** можно определить как урегулированный правом процесс уплаты налогов, а также связанные с ним процессы (в том числе введение и отмена налогов, взыскание налогов, налоговый контроль, привлечение к ответственности за налоговые правонарушения, защита прав налогоплательщиков и др.).

Кроме того, следует отметить, что в научной и учебной литературе, а также в судебных актах продолжает применяться термин «**налоговая система**», который нормативного определения не имеет. Применение данного термина, возможно, объясняется своеобразной инерцией. До 1 января 1999 года в статье 2 Закона РФ от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» было дано такое его нормативное определение: совокупность налогов, сборов, пошлин и других платежей (далее — налоги), взимаемых в установленном порядке, образует налоговую систему. Указанное понятие зачастую подвергалось критике в научной (учебной) литературе: обосновывалось, что совокупность нало-

¹ *Иловайский С.И.* Учебник финансового права. — Одесса, Типо-хромолитография А.Ф. Соколовского, 1904. — Гл. XIX.

² *Запольский С.В.* Указ. соч. — С. 77.

гов образует систему налогов, а налоговая система — совокупность существенных условий налогообложения (в том числе включающих систему налогов), т.е. более широкое понятие, характеризующееся экономическими и политико-правовыми элементами¹. Использование понятия «налоговая система» в широком смысле можно обнаружить и в современных учебных пособиях².

Представляется, что анализ современных актов Конституционного Суда Российской Федерации позволяет утверждать: термин «налоговая система» применяется в них в узком смысле — как система налогов и сборов. Например, в определении КС РФ от 8 июня 2004 г. № 224-О разъяснено, что при определении основных параметров обязательных платежей, взносов, пошлин и сборов, их отдельных видов и особых разновидностей (включая платежи, которые могут взиматься вне зависимости от результата корреспондирующего их уплате встречного действия со стороны публичной власти) федеральный законодатель исходит из необходимости обеспечения постепенного перехода от одной налоговой системы к другой в установленной Конституцией Российской Федерации процедуре. В другом определении Конституционного Суда (от 5 июля 2005 г. № 289-О) сделан вывод, что специальный налоговый режим является составной частью налоговой системы Российской Федерации, а еще в одном определении (от 23 июня 2005 г. № 272-О) разъяснено, что несмотря на то, каким по уровню в налоговой системе является налог — федеральным, региональным или местным, налоговая ставка определяется в федеральном законе об этом налоге (в соответствующей главе Налогового кодекса). В узком смысле данный термин также применяется в некоторых современных учебных пособиях и при этом приравнивается к используемому в Кодексе термину «система налогов и сборов»³.

То, что налоги в современном государстве составляют именно систему, т.е. состоят в определенной взаимосвязи, подтверждается, например, тем, что при исчислении налога на прибыль организаций, а также НДФЛ и ЕСН с доходов предпринимателей налогоплательщики могут учесть расходы по уплате иных налогов (за исключением косвенных) — подпункт 1 п. 1 ст. 264 НК РФ, пункты 1 и 3 ст. 221, пункт 3 ст. 237 НК РФ.

¹ Налоги и налоговое право: Учебное пособие / Под ред. А.В. Брызгалина — М.: Аналитика-пресс, 1997. — С. 178; Основы налогового права: Учебно-метод. пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева — М.: ИнвестФонд, 1995. — С. 80.

² Назаров В.Н. Основы налогового права: Учебное пособие / Под ред. И.И. Кучерова. — М.: Компания Спутник+, 2008. — С. 18.

³ Миляков Н.В. Указ. соч. — С. 83.

ТЕСТЫ

1. Все доходы федерального бюджета Российской Федерации можно условно поделить на:

- а) частноправовые доходы и публично-правовые доходы;
- б) доходы от налогов и доходы от штрафов;
- в) частноправовые доходы и доходы от налогов.

2. В большинстве современных государств налоги представляют собой:

- а) основные денежные частноправовые доходы;
- б) основные натуральные публично-правовые доходы;
- в) основные денежные публично-правовые доходы.

3. Поступления от налогов в федеральный бюджет Российской Федерации:

- а) составляют менее 50% от общего объема поступлений;
- б) составляют более 50% от общего объема поступлений;
- в) все поступления в федеральный бюджет Российской Федерации идут только от налогов.

4. Налоговое право регулирует:

- а) общественные отношения по формированию доходной части бюджетов, а также связанные с ними отношения;
- б) общественные отношения по уплате налогов и сборов, а также связанные с ними отношения;
- в) общественные отношения по формированию доходной и исполнению расходной частей бюджетов.

5. Налоговое право отличается от иных отраслей права тем, что только оно:

- а) реализует возможность принуждения к передаче собственности государству на основании нормативного правового акта органа власти;
- б) предусматривает наиболее жесткие санкции за неисполнение обязанностей субъектами права;
- в) полностью направлено на ограничение вещных прав частных субъектов в целях финансового обеспечения деятельности публично-правовых образований.

6. Отношения по уплате сборов:

- а) не входят в предмет налогового права и регулируются правом сборов;

- б) не входят в предмет налогового права и регулируются гражданским правом;
- в) входят в предмет налогового права.

7. Метод налогового права обычно характеризуется как:

- а) исключительно императивный;
- б) в основном императивный, с элементами диспозитивности;
- в) в основном диспозитивный, с элементами императивности.

8. Основным способом правового регулирования в налоговом праве является:

- а) дозволение;
- б) запрет;
- в) позитивное обязывание.

§ 1.2. ОСНОВНЫЕ ПРИНЦИПЫ НАЛОГОВОГО ПРАВА

Под принципом права, как правило, понимают исходное нормативно-руководящее начало (императивное требование), определяющее общую направленность правового регулирования общественных отношений¹. Ж.-Л. Бержель полагает, что любая юридическая система основывается на фундаментальном выборе принципов, — которые, впрочем, немногочисленны, — способных играть господствующую роль внутри юридической системы и определять ее идейный стержень и цель, но ни один из принципов никогда не закрепляется как исключительный и абсолютный. В лучшем случае есть принципы-доминанты².

В пункте 3.6.1 Рекомендаций по подготовке и оформлению проектов федеральных законов (доведены письмом Минюста России от 23 февраля 2000 г. № 1187-ЭР) дано следующее определение: предписание-принцип — закрепляет исходные, руководящие нормативные положения общего характера, имеющие значение для отдельной отрасли, подотрасли, института права либо права в целом. Статья 38 Статута Международного суда, принятого в г. Сан-Франциско 26 июня 1945 г. (неотъемлемая часть Устава ООН), устанавливает, что суд, который обязан решать переданные ему споры на основа-

¹ Теория государства и права: Учебник / Под ред. В.К. Бабаева. — М.: Юрист, 2001. — С. 222.

² Бержель Ж.-Л. Указ. соч. — С. 482.

нии международного права, применяет общие принципы права, признанные цивилизованными нациями.

Под **принципом налогового права** соответственно следует понимать исходное нормативно-руководящее начало (императивное требование), определяющее общую направленность правового регулирования общественных отношений по уплате налогов и связанных с ними отношений.

Правовые принципы имеют высокую степень обобщения, устойчивости и стабильности, находятся в определенной взаимосвязи друг с другом. Они используются законодателями как «ориентир» при принятии норм права, а также правоприменителями при разрешении ситуаций, четко правом не урегулированных. Исходя из постановления КС РФ от 13 марта 2008 г. № 5-П, неопределенность в понимании нормы законодательства о налогах может быть преодолена — в целях обеспечения единого, непротиворечивого правового регулирования — путем систематического толкования с учетом иерархического построения норм в правовой системе, предполагающего, что толкование норм более низкого уровня должно осуществляться в соответствии с нормами более высокого уровня, к числу которых относятся нормы, закрепляющие конституционные принципы, и с учетом общих целей принятия соответствующего закона.

Generalia sunt praeponderanda singularibus — общее должно предшествовать отдельному¹. Правовые принципы могут быть прямо закреплены в нормах права (нормы-принципы) либо выводиться из содержания норм права путем их толкования. При этом высокая степень обобщения правовых принципов одновременно означает пониженную степень конкретизации прав и обязанностей субъектов права. Р. Кабрияк приводит формулу, выведенную в конце XIX века судьей Холмсом (США), — «общие положения не позволяют разрешать конкретные случаи»². Кроме того, по справедливому замечанию А.В. Демина, каждое лицо вправе толковать общие принципы налогообложения согласно своему правопониманию, юридическому опыту и правовой культуре³.

В силу части 3 ст. 75 Конституции России общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации устанавливаются федеральным законом. Соответственно, иными нормативными ак-

¹ Латинские юридические изречения. — С. 173.

² Кабрияк Р. Указ. соч. — С. 222.

³ Демин А.В. Указ. соч. — С. 117.

тами (в том числе принятыми на уровне субъектов Российской Федерации или муниципальных образований) общие принципы налогообложения и сборов не устанавливаются. Термин «общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации» фактически равнозначен термину «принципы налогового права». В Налоговом кодексе также используется равнозначный термин «основные начала законодательства о налогах и сборах». Большинство основных принципов (начал) налогового права регламентируются в статье 3 НК РФ. Следует отметить определенную проблему, отмеченную Р. Кабрияком. Он считает, что при кодификации сложно обеспечить соблюдение иерархии правовых норм, выражающих принципы права, которые должны иметь надзаконную силу¹. В связи с этим следует учесть, что практически все принципы налогового права, предусмотренные статьей 3 НК РФ, ранее были закреплены на уровне правовых позиций Конституционного Суда Российской Федерации, что и придает им приоритет в России. Подход к данной проблеме предлагает Ж.-Л. Бержель, рассматривая общие принципы как положения (правила) объективного права, которые могут выражаться, а могут и не выражаться в текстах, но обязательно применяются в судебной практике и обладают достаточно общим характером². Таким образом, принцип права существует, если он признан в этом качестве судебной практикой.

Правовые принципы в науке обычно подразделяются на **общеправовые** (применимые в любой отрасли права), **межотраслевые** (применимые в ряде отраслей права) и **отраслевые** (применимые только в конкретной отрасли права).

Большинство принципов налогового права являются отражением **общеправовых принципов**. Это либо прямо следует из текста актов налогового законодательства, либо выявляется путем его толкования, в том числе в актах Конституционного Суда Российской Федерации. Основываясь на перечне общепризнанных (всеобщих) принципов права, предложенном В.Н. Карташовым³, возможно предложить соответствующие принципы налогового права.

Принцип законности — в обобщенном виде требование соблюдения субъектами права законов и иных нормативных правовых актов, основанных на законах. В качестве примера отражения данного принципа в налогообложении можно привести статью 57 Конституции России: каждый обязан платить законно установлен-

¹ Кабрияк Р. Указ. соч. — С. 406.

² Бержель Ж.-Л. Указ. соч. — С. 168.

³ Теория государства и права: Учебник / Под ред. В.К. Бабаева. — С. 231.

ные налоги и сборы. Пункт 5 ст. 3 НК РФ в развитие данного положения устанавливает, что ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги и сборы, а также иные взносы и платежи, обладающие установленными Налоговым кодексом признаками налогов или сборов, не предусмотренные данным Кодексом либо установленные в ином порядке, чем это определено Налоговым кодексом. В налоговом праве отражение данного принципа обычно рассматривается как принцип законности налогообложения¹.

Кроме того, из принципа законности вытекает требование определенности и непротиворечивости нормативных правовых актов. *Leges intellegi ab omnibus debent* — законы должны быть понятны каждому². С.Н. Егоров отмечает, что всякая норма должна быть сформулирована так, чтобы минимизировать возможность ее неверного понимания³. Как следует из пункта 6 ст. 3 НК РФ, при установлении налогов должны быть определены все элементы налогообложения. Акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить. В пункте 4 постановления Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. № 5 разъяснено, что при рассмотрении налоговых споров, основанных на различном толковании налоговыми органами и налогоплательщиками норм законодательства о налогах и сборах, судам необходимо оценивать определенность соответствующей нормы. Данное требование в учебной (научной) литературе по налоговому праву может быть обозначено как **принцип определенности** налогообложения⁴, принцип определенности налогов и сборов⁵, принцип определенности налоговой обязанности⁶.

Указанное требование является существенным, поскольку, как разъяснено в постановлении Президиума ВАС РФ от 26 апреля 2005 г. № 14324/04, применение налогового законодательства по аналогии невозможно. При этом определенное исключение установлено в процессуальном законодательстве: пункт 6 ст. 13

¹ Демин А.В. Указ. соч. — С. 120; Парыгина В.А. Указ. соч. — С. 88.

² Латинские юридические изречения. — С. 231.

³ Егоров С.Н. Аксиоматические основы теории права. — СПб.: Лексикон, 2001. — С. 110.

⁴ Винницкий Д.В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. — С. 197; Демин А.В. Указ. соч. — С. 148.

⁵ Цинделиани И.А., Кирилина В.Е., Костикова Е.Г., Маилова Е.Г., Шарандина Н.Л. Налоговое право России: Учебник. — М.: Эксмо, 2008. — С. 63.

⁶ Парыгина В.А. Указ. соч. — С. 97.

АПК РФ, пункт 3 ст. 11 ГПК РФ предусматривают право суда на применение аналогии закона и аналогии права; исключений для налогового права не предусмотрено.

С другой стороны, следует учесть, что в налоговом праве всегда будет иметь место некоторое количество оценочных норм, поскольку полностью и однозначно урегулировать все многообразие общественных отношений, принципиальных для налогообложения, не реально. Ю.В. Старых полагает, что в налоговой сфере порой возникают настолько индивидуальные ситуации, что заранее подробно регламентировать их невозможно¹.

Ярким примером оценочной нормы является статья 252 НК РФ, общими выражениями устанавливающая критерии определения расходов, которые налогоплательщик налога на прибыль организаций может учесть при исчислении данного налога. При этом глава 25 НК РФ прямо предусматривает ряд таких расходов, но исчерпывающего их перечня не дает. Конституционный Суд Российской Федерации в определении от 4 июня 2007 г. № 320-О-П, рассматривая данную статью, указал, что наличие в законе общих оценочных понятий само по себе не свидетельствует об их неопределенности, поскольку нормы законодательства о налогах и сборах различны по характеру и значению, пределы детализации таких его норм, как абстрактно сформулированные нормы-принципы, определяются законодателем с учетом необходимости их эффективного применения к неограниченному числу конкретных правовых ситуаций.

Принцип справедливости. Справедливость в общем виде определяется как понятие о должном, содержащее требование соответствия между реальной значимостью различных индивидов (социальных групп) и их социальным положением, между их правами и обязанностями, между деянием и воздаянием, трудом и вознаграждением, преступлением и наказанием и т.п. Несоответствие в этих соотношениях оценивается как несправедливость². Нельзя не отметить, что каждый индивид, вообще говоря, может иметь собственное представление относительно того, что справедливо, а что — нет, т.е. когда именно имеет место такое соответствие. В то же время В.С. Нерсисянц обоснованно считает, что понимание права как ра-

¹ *Старых Ю.В.* Усмотрение в налоговом правоприменении / Под ред. М.В. Карасевой. — М.: Юриспруденция, 2007. — С. 57.

² *Российский энциклопедический словарь: В 2 кн. / Под ред. А.М. Прохорова.* — М: Большая российская энциклопедия, 2001. — Кн. 2. — С. 1490.

венства (как общего масштаба и равной меры свободы людей) включает в себя с необходимостью и справедливость¹.

Ж.-Л. Бержель приводит сведения о том, что существует много интерпретаций понятия справедливости, но анализ, проделанный некогда Аристотелем и Фомай Аквинским, еще и сегодня может оказаться наиболее удачным. В то время выделялись три вида справедливости — коммутативная (в рамках отношений между независимыми друг от друга субъектами), дистрибутивная (в отношении обязанностей сообщества, в том числе государства, к его членам), а также легальная (в плане обязанностей членов сообщества по отношению к самому сообществу). Коммутативная справедливость предполагает арифметическое равенство в обменах между субъектами. Дистрибутивная справедливость имеет целью наилучшее распределение имущества (прав) между людьми, что определяется потребностями каждого члена общества, а не долей внесенных им средств. Легальная справедливость может быть понята как обязанность всех членов общества содействовать общему благу, что имеет место в долге по несению военной службы, содействию жизнедеятельности государства путем выплаты налогов или участия в общественных работах². Русский ученый А.А. Исаев считал, что учение о справедливости в политике налогов содержит в себе ответы на два вопроса: 1) кто должен платить налоги? и 2) как достигнуть уравнительности при распределении налогов между плательщиками?³

Упрощенно справедливость в налоговом праве можно определить как обобщенное требование соответствия между деянием и его налогово-правовыми последствиями. В учебной (научной) литературе по налоговому праву отражения указанного принципа обычно обозначаются как принципы справедливости и экономической обоснованности налогообложения⁴, принцип соразмерности налогообложения⁵, принципы равного налогового бремени, экономической обоснованности установления налогов и сборов⁶ и т.п.

В пунктах 1 и 3 ст. 3 НК РФ установлено, что при установлении налогов учитывается фактическая способность налогоплательщика

¹ Нерсесянц В.С. *Философия права: Учебн. для вузов.* — М.: Норма, 2001. — С. 28.

² Бержель Ж.-Л. *Указ. соч.* — С. 61—62.

³ Исаев А.А. *Очерк теории и политики налогов.* — М.: ЮрИнфоР-Пресс, 2004. — С. 45.

⁴ Парыгина В.А. *Указ. соч.* — С. 92, 97.

⁵ Демин А.В. *Указ. соч.* — С. 133.

⁶ Цинделиани И.А. и др. *Указ. соч.* — С. 63.

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

Современное правовое регулирование предполагает, что обязанность по уплате любого налога — установленное законом последствие деятельности самого налогоплательщика. Но эта деятельность должна быть не только правомерной и осуществляться налогоплательщиком по собственной воле, но и иметь экономическое содержание и результат (действительный или обоснованно презюмируемый). Должно соблюдаться правило: *Ad impossibilia lex non cogit* — закон не требует невозможного¹. По справедливому замечанию Е.В. Кудряшовой, принцип учета фактической способности платить налог должен воплотиться в конкретных общеобязательных нормах, обобщенно учитывающих платежеспособность субъектов данного налога².

В то же время учет фактической способности налогоплательщика к уплате налога непринципиален, например, в косвенных налогах, поскольку налоги данного типа (НДС, акцизы) обычно включаются «юридическим налогоплательщиком» — продавцом товаров (работ, услуг) в цену товара и перекладываются на «фактического налогоплательщика» — покупателя. Кроме того, для случаев осуществления налогоплательщиком деятельности, которую можно условно обозначить как «необычная» (реализация товаров по заниженным ценам, более чем на 20% отклоняющимся от уровня цен по идентичным товарам — ст. 40 НК РФ; передача права собственности на товары на безвозмездной основе — п. 1 ст. 146 НК РФ; безвозмездное пользование имуществом — п. 2 информационного письма Президиума ВАС РФ от 22 декабря 2005 г. № 98 и др.), когда налоги условно исчисляются исходя из рыночных цен на товары (работы, услуги), способность налогоплательщика к уплате налога презюмируется. Кроме того, презумпция способности налогоплательщика к уплате налога изначально имеет место в ЕНВД, налоге на игорный бизнес, УСН на основе патента (ст. 346.25.1 НК РФ), НДС «по отгрузке» (п. 1 ст. 167 НК РФ), поимущественных налогах и др.

¹ Латинские юридические изречения. — С. 74.

² Кудряшова Е.В. Правовые аспекты косвенного налогообложения: теория и практика. — М: Волтерс Клувер, 2006. — С. 34.

Представляет интерес мнение Д.В. Винницкого относительно экономической природы налога. С его точки зрения, в момент, когда правила взимания определенного налога уже закреплены в законе, экономическая природа налога не должна нас интересовать. Экономическая природа налога может учитываться в этом случае лишь при установлении системных связей между отдельными нормами, но не непосредственно¹.

Русский ученый С.И. Иловайский писал, что для того, чтобы признать лицо обязанным платить налоги, необходимо предположить у него существование средств к тому. Судить же о наличии таких средств в каждом отдельном случае весьма трудно, а часто и невозможно. В особенности это справедливо для Новейшего времени, когда занятия и профессии все более и более дифференцируются, жизнь принимает все более разнообразные формы и умножается класс людей, никаких очевидных доходов или источников доходов не имеющих, а между тем удовлетворяющих свои весьма разнообразные, а иногда и утонченные потребности. Приходится отказаться от одной непосредственной оценки податной способности, а судить о таковой на основании разных посредствующих моментов². Р. Меллингхофф отмечает, что налоги в Германии привязаны либо к реальной, либо к предполагаемой платежеспособности налогоплательщика. Законодатель может ориентироваться на типичный случай и не обязан, применяя особое регулирование, учитывать все особенности³. В то же время Ф. Верт справедливо полагает, что «типичный случай» должен определяться реалистично; типизация должна быть необходимой и соразмерной⁴.

Исходя из изложенного, представляется, что слово «фактическая» по отношению к способности налогоплательщика к уплате налога некорректно применено законодателем в пункте 1 ст. 3 НК РФ; его желательно исключить из данной нормы. Способность налогоплательщика к уплате налога должна быть либо фактической (реальной), либо обоснованно предполагаемой (презюмируемой).

¹ *Винницкий Д.В.* Дискуссионные вопросы применения методов телеологического толкования в решениях Конституционного Суда Российской Федерации по налоговым делам / В кн.: *Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2004 года.* — М.: Волтерс Клувер, 2006. — С. 77.

² *Иловайский С.И.* Учебник финансового права. Гл. XXII.

³ *Меллингхофф Р.* Указ. соч. — С. 40, 47.

⁴ *Верт Ф.* Опыт рассмотрения Федеральным конституционным судом Германии обращений по налоговым спорам / В кн.: *Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2006 года.* — С. 65.

Одно из проявлений принципа справедливости — баланс частных и публичных интересов. Как было отмечено в определении КС РФ от 27 декабря 2005 г. № 503-О, субъект налоговых правоотношений, добровольно исполнивший решения налоговых органов и (или) судов как законопослушный участник этих правоотношений, не может быть поставлен в условия худшие, нежели субъект, решения налоговых органов и (или) судов в отношении которого исполняются принудительно, — иное противоречило бы духу и букве Конституции, провозгласившей Россию правовым государством, а также вытекающему из Конституции принципу справедливого баланса частных и публичных интересов, предполагающего взаимную ответственность государства, с одной стороны, и граждан и их объединений — с другой. Также следует учесть, что в ряде случаев налоговые обязательства одного частного субъекта существенно зависят от действий другого частного субъекта (например, право одного налогоплательщика НДС на применение налоговых вычетов, позволяющих уменьшить сумму налога, напрямую зависит от выполнения контрагентом — другим налогоплательщиком НДС обязанности по точному заполнению счета-фактуры — ст. 169 НК РФ). В связи с этим следует учесть требование общего баланса интересов, существующего между всеми участниками налоговых правоотношений. Как было указано в постановлении Президиума ВАС РФ от 20 ноября 2007 г. № 3151/07, отказ обществу в возмещении НДС и отсутствие права на этот вычет у инвестора лишают права на получение обоснованной налоговой выгоды всех участников данных отношений, приводят к нарушению баланса интересов в сфере налогообложения.

Принцип юридического равенства. В части 1 ст. 19 Конституции России установлено, что все равны перед законом и судом. Соответственно, каждый член общества обязан нести бремя публичных расходов наравне с другими членами общества. Как следует из правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации, изложенной в постановлении от 4 апреля 1996 г. № 9-П, в целях обеспечения регулирования налогообложения в соответствии с Конституцией принцип равенства требует учета фактической способности к уплате налога исходя из правовых принципов справедливости и соразмерности. Принцип равенства в социальном государстве в отношении обязанности платить законно установленные налоги и сборы предполагает, что равенство должно достигаться посредством справедливого перераспределения доходов и дифференциации налогов и сборов. По мнению В.С. Нерсисянца, правовое равенство — это равенство свободных и независимых друг от друга

субъектов права по общему для всех масштабу, единой норме, равной мере¹. В учебной (научной) литературе по налоговому праву отражения данного принципа, как правило, обозначаются как принцип равенства налогообложения², принцип всеобщности и равенства налогообложения³, принципы всеобщности налогообложения, равенства плательщиков налогов и сборов⁴.

Закон о конкретном налоге возлагает обязанность по его уплате в равной степени на всех лиц, которые относятся к выделенной данным Законом определенной категории. В том числе все физические лица с одинаковым правовым статусом, определяемым главой 23 НК РФ, получающие определенные виды доходов, уплачивают налог на доходы физических лиц (НДФЛ) в одинаковом размере, зависящем только от размера дохода. Как указано в пунктах 1 и 2 ст. 3 НК РФ, законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения. Налоги и сборы не могут иметь дискриминационный характер и различно применяться исходя из социальных, расовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев. Не допускается устанавливать дифференцированные ставки налогов и сборов, налоговые льготы в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала. На основании пункта 1 ст. 56 НК РФ нормы законодательства о налогах и сборах, определяющие основания, порядок и условия применения льгот по налогам и сборам, не могут носить индивидуального характера.

Но, как было показано выше, в настоящее время невозможно арифметическое равенство в обязанностях по уплате налога. Более того, как отмечает Ф. Люшер, в налогообложении законодатель стремится уменьшить реальное неравенство с помощью формально неравных налоговых ставок⁵.

В определении КС РФ от 25 марта 2004 г. № 96-О разъяснено, что принцип равенства всех перед законом (ст. 19 Конституции России) гарантирует равные права и обязанности для субъектов, относящихся к одной категории, и не исключает возможность установления различных норм в отношении лиц, принадлежащих по ус-

¹ Нерсесянц В.С. Указ. соч. — С. 17.

² Парыгина В.А. Указ. соч. — С. 91.

³ Винницкий Д.В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. — С. 189; Демин А.В. Указ. соч. — С. 127.

⁴ Цинделиани И.А. и др. Указ. соч. — С. 61, 62.

⁵ Люшер Ф. Конституционная защита прав и свобод личности. — М.: Прогресс-Универс, 1993. — С. 222.

ловиям и роду деятельности к другим категориям налогоплательщиков. Ф. Верт отмечает, что принцип равенства нарушен, если одна группа адресатов нормы сталкивается с иным обращением, чем другая группа, хотя между обеими группами не существует никаких различий, которые могли бы оправдать неравное обращение¹. Исходя из постановления КС РФ от 13 марта 2008 г. № 5-П, в налогообложении равенство понимается, прежде всего, как равномерность, нейтральность и справедливость налогообложения. Это означает, что одинаковые экономические результаты деятельности налогоплательщиков должны влечь одинаковое налоговое бремя и что принцип равенства налогового бремени нарушается в тех случаях, когда определенная категория налогоплательщиков попадает в иные по сравнению с другими налогоплательщиками условия, хотя между ними нет существенных различий, которые оправдывали бы неравное правовое регулирование. По мнению Ф. Люшера, равенство перед налогообложением является равенством по категориям².

В постановлении КС РФ от 22 марта 2007 г. № 4-П была отмечена определенная взаимосвязь ранее рассмотренных принципов: из универсальных принципов справедливости и юридического равенства вытекает требование сбалансированности прав и обязанностей. Можно отметить, что физическое лицо, зарегистрированное в качестве индивидуального предпринимателя (ст. 23 ГК РФ), получает право заниматься предпринимательской деятельностью, но одновременно должно быть готово к тому, что ему, возможно, придется уплачивать налоги (в том числе ЕСН, НДС), которые никак не касались бы его при отсутствии данного статуса.

Принцип гуманизма сформулирован в статье 2 Конституции Российской Федерации: человек, его права и свободы являются высшей ценностью. Признание, соблюдение и защита прав и свобод человека и гражданина — обязанность государства. В силу пункта 7 ст. 3 НК РФ все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов). В научной (учебной) литературе можно встретить такое обозначение данного принципа, как принцип презумпции толкования в пользу налогоплательщика (плательщика сборов) всех неустранимых сомнений, противоречий и неясностей актов законодательства о налогах и сборах³.

¹ Верт Ф. Указ. соч. — С. 64.

² Люшер Ф. Указ. соч. — С. 222.

³ Парыгина В.А. Указ. соч. — С. 97.

Из принципа гуманизма следует требование неприкосновенности личности и сфер ее жизнедеятельности. На основании пункта 5 ст. 91 НК РФ доступ должностных лиц налоговых органов, проводящих налоговую проверку, в жилые помещения помимо или против воли проживающих в них физических лиц иначе как в случаях, установленных федеральным законом, или на основании судебного решения не допускается. Согласно пункту 1 ст. 102 НК РФ налоговую тайну составляют любые полученные налоговым органом, органами внутренних дел, органом государственного внебюджетного фонда и таможенным органом сведения о налогоплательщике, за исключением прямо указанных в данной статье сведений.

Как следует из определения КС РФ от 30 сентября 2004 г. № 317-О, специальный правовой статус сведений, составляющих налоговую тайну, закреплен в статье 102 НК РФ исходя из интересов налогоплательщиков и с учетом соблюдения принципа баланса публичных и частных интересов в указанной сфере, поскольку в процессе осуществления налоговыми органами Российской Федерации своих функций, установленных Налоговым кодексом и иными федеральными законами, в их распоряжении оказывается значительный объем информации об имущественном состоянии каждого налогоплательщика, распространение которой может причинить ущерб как интересам отдельных граждан, частная жизнь которых является неприкосновенной и охраняется законом, так и юридических лиц, чьи коммерческие и иные интересы могут быть нарушены в случае произвольного распространения в конкурентной или криминальной среде значимой для бизнеса конфиденциальной информации.

Принцип презумпции добросовестности в общем виде можно определить следующим образом: каждое лицо считается действующим добросовестно и разумно, пока в установленном порядке не будет доказано иное. *Omnia praesumuntur legitime facta donee probetur in contrarium* — все вещи презюмируются совершенными законно, пока не доказано обратное¹. В определении КС РФ от 4 декабря 2003 г. № 442-О разъяснено, что в соответствии с Налоговым кодексом в сфере налоговых отношений действует презумпция добросовестности налогоплательщика (п. 7 ст. 3).

Одним из отражений данного принципа является презумпция достоверности суммы налога, самостоятельно исчисленной и продекларированной налогоплательщиком в налоговой деклара-

¹ Латинские юридические изречения. — С. 283.

ции (ст. 80 НК РФ). Исходя из пункта 1 постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», судебная практика разрешения налоговых споров исходит из презумпции добросовестности налогоплательщиков и иных участников правоотношений в сфере экономики; в связи с этим предполагается, что сведения, содержащиеся в налоговой декларации и бухгалтерской отчетности, — достоверны.

До тех пор, пока не доказано иное, продекларированная налогоплательщиком сумма считается достоверной и, в частности, может быть взыскана в случае неуплаты налога в установленный срок (ст. 46—48 НК РФ). Если налогоплательщик после представления налоговой декларации представит уточненную налоговую декларацию (как с большей, так и с меньшей суммой налога) в порядке статьи 81 НК РФ, достоверной будет считаться, пока не доказано иное, последняя продекларированная сумма. Очевидно, что налоговые органы имеют право усомниться в продекларированной сумме и могут в порядке камеральной (ст. 88 НК РФ) или выездной (ст. 89 НК РФ) налоговой проверки получить сведения, на основании которых ими может быть обоснована иная сумма налога. Другим отражением указанного принципа является принцип презумпции невиновности (п. 6 ст. 108 НК РФ): лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке.

Следует учесть, что добросовестным, пока иное не доказано, считается не только налогоплательщик, но и вообще любой участник налоговых правоотношений (как публичный, так и частный). По справедливому мнению Э.Н. Нагорной, в России, как и в других развитых странах мира, предусмотрена презумпция законности действий государства и должностных лиц. Соответственно, в российском налоговом праве действует законная опровержимая презумпция добросовестности налогоплательщиков и налоговых органов¹.

При рассмотрении указанного принципа нельзя не отметить существующую в настоящее время проблему так называемого «недобросовестного налогоплательщика». Исходя из определения КС РФ от 8 апреля 2004 г. № 168-О, под недобросовестным налогоплательщиком следует понимать такого налогоплательщика, который с помощью инструментов, используемых в гражданско-правовых отно-

¹ Нагорная Э.Н. Бремя доказывания в налоговых спорах. — М.: Юстицинформ, 2006. — С. 128, 506.

шениях, создает схемы незаконного обогащения за счет бюджетных средств. Как правило, факт признания в суде налогоплательщика недобросовестным означает лишение последнего права на признание его исполнившим обязанность по уплате налога (см. определение КС РФ от 25 июля 2001 г. № 138-О), что может иметь место при уплате налога через неплатежеспособный банк; либо права на применение налоговых льгот и вычетов (см. определение КС РФ от 16 октября 2003 г. № 329-О), что может иметь место при применении налогоплательщиком так называемых налоговых схем.

Э.Н. Нагорная отмечает, что на недобросовестного налогоплательщика не распространяются лишь те нормы права, которыми он злоупотребил. Другие нормы права на него распространяются. В противном случае наступает правовой произвол¹. В пункте 11 постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 разъяснено, что признание судом налоговой выгоды необоснованной влечет отказ в удовлетворении требований налогоплательщиков, связанных с ее получением. При этом судам следует иметь в виду, что признание налоговой выгоды необоснованной не должно затрагивать иные права налогоплательщика, предусмотренные законодательством о налогах и сборах.

Концепция добросовестности налогоплательщика в настоящее время подвергается активной критике. Первоначально следует отметить обоснованную позицию о том, что злоупотребление правом — пограничный вариант поведения, так как оно относится к правомерному до тех пор, пока государство формально не закрепляет его в качестве противоправного². Закрепление недобросовестного поведения в сфере налогообложения в качестве противоправного в настоящее время имеет место на уровне актов судебных органов. С одной стороны, Д.М. Щекин полагает, что широкий критерий добросовестности налогоплательщика фактически размывает требование определенности нормативных правовых актов; этот критерий подкупает каждого человека, который о нем слышит, стремлением к добру³. Отрицательное мнение относительно данного критерия высказывают в том числе В.А. Белов и С.В. Савсерис⁴.

¹ Нагорная Э.Н. Указ. соч. — С. 45.

² Иванов А.А., Иванов В.П. Правонарушение и юридическая ответственность. Теория и законодательная практика. — М.: Юнити-Дана, 2006. — С. 19.

³ Щекин Д.М. Указ. соч. — С. 32, 166.

⁴ См. соответственно: Белов В.А. К вопросу о недобросовестности налогоплательщика: критический анализ правоприменительной практики. — М.: Волтерс Клувер, 2006; Савсерис С.В. Категория «недобросовестность» в налоговом праве. — М.: Статут, 2007.

С другой — представляется правильным мнение Р.Р. Вахитова о том, что в России толкование закона часто используется как способ обойти закон, игнорировать какие-то его положения, а не как способ найти действительную суть законоположений¹. *Nemo potest facere per obliquum quod non potest facere per directum* — никто не может сделать окольным путем то, что ему не разрешено сделать прямо². Кроме того, представляет интерес позиция Ж.-Л. Берজেя, отдельно рассматривающего злоупотребление правом (использование права одним индивидом исключительно в ущерб другому индивиду) и мошенничество (уклонение от обязательного правила путем умышленного использования средства, производящего необходимый эффект и делающего такой результат неуязвимым с точки зрения позитивного права)³.

Принцип демократизма. В основе права должны лежать общие блага, общепольность; законы должны выражать волю большинства членов общества. В соответствии с пунктом 1 ст. 8 НК РФ налог взимается в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.

При этом государство (муниципальное образование) является особой организацией, созданной обществом и не имеющей иных задач, кроме как стоящих перед обществом. Как справедливо отмечает С.Н. Егоров, единственной целью существования (функционирования) государства должно быть обеспечение безопасности людей⁴. В научной (учебной) литературе по налоговому праву данный принцип обозначается как принцип публичности налогообложения⁵. Кроме того, в статье 57 Конституции Российской Федерации содержится положение о законно установленных налогах, т.е. установленных через органы законодательной (представительной) власти законно избранными представителями народа. В статье 12 Декларации прав человека и гражданина 1789 г. предусмотрено, что для гарантии прав человека и гражданина необходима государственная сила; она создается в интересах всех, а не для личной пользы тех, кому она вверена. Статья 14 Декларации предусматривает, что

¹ «Круглый стол» с участием иностранных гостей / В кн.: Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2006 года. — С. 194.

² Латинские юридические изречения. — С. 263.

³ Берже Ж.-Л. Указ. соч. — С. 441—451.

⁴ Егоров С.Н. Аксиоматические основы теории права. — С. 121.

⁵ Парыгина В.А. Указ. соч. — С. 94.

все граждане имеют право устанавливать сами или через своих представителей необходимость государственного обложения, добровольно соглашаться на его взимание, следить за его расходованием и определять его долевого размер, основание, порядок и продолжительность взимания.

В соответствии с постановлением КС РФ от 17 декабря 1996 г. № 20-П налог — необходимое условие существования государства, поэтому обязанность платить налоги, закрепленная в статье 57 Конституции России, распространяется на всех налогоплательщиков в качестве безусловного требования государства. В этой обязанности налогоплательщиков (в том числе граждан, занятых предпринимательской деятельностью с образованием юридического лица) воплощен публичный интерес всех членов общества. Поэтому государство вправе и обязано принимать меры по регулированию налоговых правоотношений в целях защиты прав и законных интересов не только налогоплательщиков, но и других членов общества.

Принцип гласности — деятельность органов государственной (муниципальной) власти открыта и доступна (за исключением прямо установленных законом случаев). В силу подпунктов 1 и 2 п. 1 ст. 21 НК РФ налогоплательщики имеют право получать по месту своего учета от налоговых органов бесплатную информацию (в том числе в письменной форме) о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также получать формы налоговых деклараций (расчетов) и разъяснения о порядке их заполнения; получать от Министерства финансов Российской Федерации письменные разъяснения по вопросам применения федерального законодательства о налогах и сборах, от финансовых органов субъектов Федерации и муниципальных образований — по вопросам применения соответственно законодательства субъектов Федерации о налогах и сборах и нормативных правовых актов муниципальных образований о местных налогах и сборах.

В соответствии с частью 4 ст. 8 Федерального закона от 27 июля 2006 г. № 149-ФЗ «Об информации, информационных технологиях и о защите информации» не может быть ограничен доступ к нормативным правовым актам, затрагивающим права, свободы и обязанности человека и гражданина, а также устанавливающим правовое положение организаций и полномочия государственных органов, органов местного самоуправления; информации о деятельности государственных органов и органов местного самоуправления, а так-

же об использовании бюджетных средств (за исключением сведений, составляющих государственную или служебную тайну), а также к иной информации, недопустимость ограничения доступа к которой установлена федеральными законами. Федеральный закон от 27 июля 2006 г. № 152-ФЗ «О персональных данных» устанавливает (п. 1 ст. 11), что субъект персональных данных имеет право на получение сведений о наличии у оператора персональных данных, относящихся к соответствующему субъекту персональных данных, а также на ознакомление с такими персональными данными (за исключением установленных случаев). Субъект персональных данных вправе требовать от оператора уточнения своих персональных данных, их блокирования или уничтожения в случае, если персональные данные являются неполными, устаревшими, недостоверными, незаконно полученными или не являются необходимыми для заявленной цели обработки, а также принимать предусмотренные законом меры по защите своих прав.

Соответственно, в силу подпункта 10 п. 1 ст. 32 НК РФ налоговые органы обязаны представлять налогоплательщику, плательщику сбора или налоговому агенту по его запросу справки о состоянии расчетов указанного лица по налогам, сборам, пеням и штрафам на основании данных налогового органа. Запрашиваемая справка представляется в течение пяти дней со дня поступления в налоговый орган соответствующего письменного запроса налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента.

Таким образом, налогоплательщик всегда имеет право ознакомиться с содержанием нормативных актов, регламентирующих его права и обязанности в налоговых правоотношениях. В силу части 3 ст. 15 Конституции России данные акты должны быть опубликованы. Кроме того, налогоплательщик имеет право получать от налогового органа ненормативные акты, имеющие к нему отношение: налоговое уведомление (ст. 52 НК РФ), требование об уплате налога (п. 6 ст. 69 НК РФ), акт налоговой проверки (п. 5 ст. 100 НК РФ), решение по результатам налоговой проверки (п. 9 ст. 101 НК РФ) и др., а также получать от налоговых органов иную информацию в порядке, установленном Кодексом.

Принцип ответственности за вину. Применение наказания к лицу, нарушившему законодательство, имеет смысл (в целях предупреждения правонарушений в будущем) и может быть обоснованно только в случае, если нарушение совершено виновно. В статье 106 НК РФ определено, что налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налого-

плательщика, налогового агента и иных лиц, за которое Налоговым кодексом установлена ответственность.

Принцип защиты прав и свобод личности. Права без возможности их эффективной защиты ничего не значат. В соответствии со статьей 137 НК РФ каждое лицо имеет право обжаловать акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц, если по мнению этого лица такие акты, действия или бездействие нарушают его права. Нормативные правовые акты налоговых органов могут быть обжалованы в порядке, предусмотренном федеральным законодательством. В подпункте 11 п. 1 ст. 21 НК РФ также предусмотрено право налогоплательщика на самозащиту: не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов, иных уполномоченных органов и их должностных лиц, не соответствующие Налоговому кодексу или иным федеральным законам.

Межотраслевые принципы налогового права относительно немногочисленны. Охарактеризуем лишь некоторые из них.

Принцип предельного ограничения права собственности федеральным законом. Вообще говоря, налог потенциально может быть исчерпывающим образом урегулирован не только законом, но и иным нормативным актом, в том числе актом органа исполнительной власти (например, указом Президента Российской Федерации, приказом Минфина России). Но в силу части 3 ст. 55 Конституции России права и свободы человека и гражданина могут быть ограничены федеральным законом только в той мере, в какой это необходимо в целях защиты основ конституционного строя, нравственности, здоровья, прав и законных интересов других лиц, обеспечения обороны страны и безопасности государства. Именно на часть 3 ст. 55 Конституции в обоснование установленного порядка взыскания налогов Конституционный Суд Российской Федерации сослался в постановлении от 17 декабря 1996 г. № 20-П. Следует согласиться с С.Н. Егоровым в том, что внешняя свобода человека может ограничиваться только требованиями обеспечения внешней свободы других людей¹.

Н.М. Казанцев считает, что налогообложение, строго говоря, не является ограничением права собственности. Любое ограничение права — ограничение состава либо правомочий этого права, либо предметов применения правомочий права, которое действует при условии сохранения титульного права. Поэтому ограничение права

¹ Егоров С.Н. Аксиоматические основы теории права. — С. 67.

собственности имеет место лишь тогда, когда при сохранении права владения ограничивается право распоряжения и пользования каким-либо имуществом, как, например, в отношении пользования оружием. Налог — это отчуждение собственности государству¹. В связи с этим следует заметить, что характеристика «ограничение права собственности» по отношению к налогу действительно применяется на практике недостаточно корректно, но она означает именно отчуждение части собственности.

Поскольку одно из проявлений налога — ограничение права собственности (путем установления обязанности по безвозмездной передаче части собственности — денежных средств публично-правовому образованию), предельный размер налогового бремени должен устанавливаться федеральным законом. Соответственно, в пункте 2 ст. 1 ГК РФ предусмотрено, что гражданские права могут быть ограничены на основании федерального закона и только в той мере, в какой это необходимо в целях защиты основ конституционного строя, нравственности, здоровья, прав и законных интересов других лиц, обеспечения обороны страны и безопасности государства.

В статье 1 Протокола № 1 от 20 марта 1952 г. к Конвенции о защите прав человека и основных свобод от 4 ноября 1950 г. установлено, что каждое физическое или юридическое лицо имеет право на уважение своей собственности. Никто не может быть лишен своего имущества иначе как в интересах общества и на условиях, предусмотренных законом и общими принципами международного права. Предыдущие положения не умаляют права государства обеспечивать выполнение таких законов, какие ему представляются необходимыми для осуществления контроля за использованием собственности в соответствии с общими интересами или для обеспечения уплаты налогов или других сборов или штрафов.

Таким образом, право собственности может быть ограничено не только в целях финансового обеспечения деятельности государства (муниципальных образований), но и в иных конституционных целях. Кроме того, в тех отраслях права, в которых каким-либо образом предусматривается ограничение права собственности (уголовное, административное, гражданское и др.), данное ограничение осуществляется только на основании федерального закона. Например, предельный размер штрафа за правонарушение может быть ус-

¹ *Казанцев Н.М.* Смысл понятия налогового права в решениях Конституционного Суда Российской Федерации / В кн.: *Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации* 2004 года. — С. 71.

тановлен только в федеральном законе. Так, в статье 3.5 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях (КоАП РФ) установлены предельные размеры штрафов за административные правонарушения, которые не могут быть превышены законами субъектов Федерации, устанавливающими ответственность за региональные административные правонарушения в соответствии с частью 1 ст. 2.1 КоАП РФ.

Следует отметить, что принцип предельного ограничения права собственности федеральным законом отнесен к числу межотраслевых принципов с достаточной степенью условности. Назвать современную отрасль права, в которой вообще не содержалось бы норм, ограничивающих право собственности, затруднительно.

Принцип регулирования общественных отношений нормативными правовыми актами, принятыми по особой процедуре. В части 5 ст. 6 Федерального конституционного закона от 28 июня 2004 г. № 5-ФКЗ «О референдуме Российской Федерации» установлен запрет на вынесение на федеральный референдум вопросов, отнесенных Конституцией Российской Федерации, федеральными конституционными законами к исключительной компетенции федеральных органов государственной власти. Поскольку пункт 3 ст. 75 Конституции России предусматривает, что система налогов, взимаемых в федеральный бюджет, и общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации устанавливаются федеральным законом, вынесение данного вопроса на федеральный референдум невозможно. Р.А. Шепенко отмечает, что к вопросу налогового референдума существует различное отношение. В одних государствах он запрещен, а в других — нет¹.

Как следует из статей 1 и 12 НК РФ, региональные (местные) налоги и сборы устанавливаются, изменяются или отменяются законами субъектов Российской Федерации (нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований) в соответствии с Налоговым кодексом и федеральными законами. Соответственно, поскольку федеральные законы в настоящее время не предусматривают возможности установления, изменения или отмены региональных (местных) налогов на региональном (местном) референдуме, такой вопрос не может быть вынесен и на региональный (местный) референдум. Стоит отметить, что в законах Нижегородской области от 20 июля 2006 г. № 75-3 «О референдуме Нижегородской области» и от 30 декабря 2005 г. № 226-3 «О мест-

¹ Шепенко Р.А. Указ. соч. — С. 100.

ном референдуме в Нижегородской области» эти ограничения не выделены.

В силу невозможности регулирования налоговых (а также иных, указанных в Федеральном конституционном законе «О референдуме Российской Федерации») правоотношений путем прямой демократии, их регулирование в России возможно только на основе **нормативных правовых актов** (хотя не исключаются и договоры нормативного содержания, которые будут рассмотрены далее). Но порядок принятия актов налогового законодательства (а также актов ряда иных отраслей законодательства) содержит **дополнительные условия** по сравнению с порядком принятия иных нормативных актов. В научной (учебной) литературе по налоговому праву данный принцип может быть обозначен как принцип установления налогов и сборов в должной процедуре¹.

В соответствии с частью 3 ст. 104 Конституции России законопроекты о введении или отмене налогов, освобождении от их уплаты, а также законопроекты, предусматривающие расходы, покрываемые за счет федерального бюджета, могут быть внесены только при наличии заключения Правительства Российской Федерации. В силу статьи 106 Конституции принятые Государственной Думой федеральные законы по вопросам федеральных налогов и сборов, федерального бюджета подлежат обязательному рассмотрению в Совете Федерации.

Интересная норма предусмотрена в пункте 2 ст. 53 БК РФ: федеральные законы о внесении изменений в законодательство Российской Федерации о налогах и сборах, федеральные законы, регулирующие бюджетные правоотношения, приводящие к изменению доходов бюджетов бюджетной системы России и вступающие в силу в очередном финансовом году и в плановом периоде, должны быть приняты не позднее одного месяца до дня внесения в Государственную Думу проекта федерального закона о федеральном бюджете на очередной финансовый год и плановый период.

Сходные ограничения предусмотрены также в отношении региональных и местных налогов. Так, в соответствии с частью 3 ст. 6 Федерального закона от 6 октября 1999 г. № 184-ФЗ «Об общих принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации» законопроекты о введении или об отмене налогов, освобождении от их уплаты рассматриваются законодательным

¹ Парыгина В.А. Указ. соч. — С. 95.

(представительным) органом государственной власти субъекта Федерации по представлению высшего должностного лица субъекта Федерации (руководителя высшего исполнительного органа государственной власти субъекта) либо при наличии заключения указанного лица. В соответствии с частью 12 ст. 35 Федерального закона от 6 октября 2003 г. № 131-ФЗ «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации» нормативные правовые акты представительного органа муниципального образования, предусматривающие установление, изменение и отмену местных налогов и сборов, могут быть внесены на рассмотрение представительного органа муниципального образования только по инициативе главы местной администрации или при наличии заключения главы местной администрации.

Принцип запрета на нарушение единого экономического пространства Российской Федерации. В части 1 ст. 8 Конституции России предусмотрено, что в Российской Федерации гарантируются единство экономического пространства, свободное перемещение товаров, услуг и финансовых средств, поддержка конкуренции, свобода экономической деятельности. Пункт 1 ст. 74 Конституции России устанавливает, что на территории Российской Федерации не допускается установление таможенных границ, пошлин, сборов и каких-либо иных препятствий для свободного перемещения товаров, услуг и финансовых средств. Соответственно, в пункте 4 ст. 3 НК РФ установлено, что не допускается устанавливать налоги и сборы, нарушающие единое экономическое пространство Российской Федерации и, в частности, прямо или косвенно ограничивающие свободное перемещение в пределах ее территории товаров (работ, услуг) или финансовых средств, либо иначе ограничивать или создавать препятствия не запрещенной законом экономической деятельности физических лиц и организаций. Р.А. Шепенко отмечает, что принцип единства экономического пространства возник в противовес широко распространенной практике транзитных фискальных платежей¹. В научной (учебной) литературе отражение данного принципа обозначается как принцип единства экономического пространства и единства налоговой политики Российской Федерации².

При этом единство экономического пространства также обеспечивается, например, наличием единых правил лицензирования отдельных видов деятельности.

¹ Шепенко Р.А. Указ. соч. — С. 147.

² Парыгина В.А. Указ. соч. — С. 99.

Отраслевые принципы налогового права также относительно немногочисленны. Рассмотрим некоторые из них.

Принцип запрета на немедленное вступление в силу актов законодательства о налогах, обеспечивающий возможность субъектов права заранее оценить налоговые последствия своей возможной деятельности (особенно предпринимательской) и спланировать ее соответствующим образом. Как следует из постановления КС РФ от 19 июня 2003 г. № 11-П, требование законно установленного налога и сбора (ст. 57 Конституции России) относится и к порядку введения таких актов в действие; указанное конституционное положение требует от законодателя определять разумный срок, по истечении которого возникает обязанность каждого платить налоги и сборы, с тем чтобы не нарушался конституционно-правовой режим стабильных условий хозяйствования.

В определении КС РФ от 8 апреля 2003 г. № 159-О разъяснено, что федеральный законодатель не может устанавливать период времени менее одного месяца от официального опубликования акта законодательства о налогах до его вступления в силу. Ранее сходная позиция была изложена в постановлении КС РФ от 30 января 2001 г. № 2-П. В статье 5 НК РФ, в любом случае применимой для актов регионального и местного налогового законодательства, установлены еще более жесткие требования и более длительные сроки для их вступления в силу.

Принцип запрета обратной силы закона, ухудшающего положение налогоплательщика. В статье 57 Конституции России предусмотрено, что законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют. Конституционный Суд Российской Федерации в постановлении от 8 октября 1997 г. № 13-П указал, что данная конституционная норма призвана обеспечить устойчивость в отношениях по налогообложению, придать уверенность налогоплательщикам в стабильности их правового и экономического положения.

Г.А. Гаджиев и С.Г. Пепеляев обоснованно полагают, что закрепленное в статье 34 Конституции России право гражданина на свободное использование своих способностей и имущества для предпринимательской и иной не запрещенной законом экономической деятельности предполагает обладание полной и достоверной информацией об условиях осуществления такой деятельности (в том числе юридических обязанностях, ограничениях, обременениях и т.п.) и осознанном выборе варианта поведения. Налогообложение является существенным условием и последствием предпринимательской деятельности. Законы о налогах подчинены общим требо-

ваниям к порядку опубликования и применения нормативных актов. Упоминание в статье 57 Конституции о непридании законам о налогах обратной силы является проявлением особой значимости затронутой проблемы именно в сфере налогообложения. Следовательно, условия уплаты налогов (размеры, сроки, порядок и т.д.) должны быть известны субъектам предпринимательской деятельности заранее, т.е. до того, как они своими действиями приобрели обязанность по уплате налога¹.

При этом, как отмечает Р.А. Шепенко, в некоторые конституции включены положения, дающие право применять налоги ретроактивно. Наибольшее распространение ретроактивность имеет в законодательстве об антидемпинговых и компенсационных пошлинах². В то же время Ж.-Л. Бержель отмечает, что чем более либеральна по своей сути юридическая система, тем более она настаивает на закреплении принципа отсутствия обратной силы закона³.

Принцип указания исчерпывающего перечня налогов в федеральном законе. Конституция России в части 3 ст. 75 предусматривает, что система налогов, взимаемых в федеральный бюджет, и общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации устанавливаются федеральным законом. В постановлении КС РФ от 21 марта 1997 г. № 5-П разъяснено, что выявление конституционного смысла гарантированного Конституцией Российской Федерации органам государственной власти субъектов Федерации права устанавливать налоги возможно только с учетом основных прав человека и гражданина, закрепленных в статьях 34 и 35 Конституции, а также конституционного принципа единства экономического пространства. Исходя из необходимости достижения равновесия между указанными конституционными ценностями, налоговая политика стремится к унификации налоговых изъятий. Этой цели служит и такой общий принцип налогообложения и сборов, как исчерпывающий по своему характеру перечень региональных налогов, которые могут устанавливаться органами государственной власти субъектов Федерации. В постановлении КС РФ от 30 января 2001 г. № 2-П, в свою очередь, выражена правовая позиция, в соответствии с которой установление общих принципов налогообложения и сбо-

¹ Гаджиев Г.А., Пенелеев С.Г. Предприниматель — налогоплательщик — государство. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации. — М.: ФБК-Пресс, 1998. — С. 254, 260.

² Шепенко Р.А. Указ. соч. — С. 50, 52.

³ Бержель Ж.-Л. Указ. соч. — С. 31.

ров и формирование налоговой системы, включающей в том числе исчерпывающий перечень региональных налогов как источников поступлений в бюджеты субъектов Федерации и местные бюджеты, осуществляется федеральным законом в соответствии с Конституцией Российской Федерации. Аналогичная позиция в отношении исчерпывающего перечня местных налогов выражена и в определениях КС РФ от 5 февраля 1998 г. № 22-О и от 24 марта 2005 г. № 34-О.

Соответственно, в силу подпункта 1 п. 2 ст. 1 НК РФ все виды налогов и сборов, взимаемых в Российской Федерации, предусмотрены в Налоговом кодексе. В пункте 5 ст. 3 НК РФ установлено, что ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги и сборы, а также иные взносы и платежи, обладающие установленными Налоговым кодексом признаками налогов или сборов, не предусмотренные данным Кодексом либо установленные в ином порядке, чем это определено Налоговым кодексом. Действующий перечень федеральных, региональных и местных налогов закреплён в статьях 13, 14, 15 НК РФ. Особые виды федеральных налогов — специальные налоговые режимы — установлены в статье 18 НК РФ.

Тем не менее есть основания полагать, что указанный отраслевой принцип налогового права скорее обращён к законодателю, чем к правоприменителю. Отсутствие в указанном в статьях 13, 14, 15 НК РФ перечне налогов некоторого платежа, установленного федеральным законом и полностью соответствующего нормативному определению налога, данному в статье 8 НК РФ, как представляется, не будет основанием для того, чтобы его не уплачивать.

Очевидно, что система принципов права (а также соответственно и система принципов налогового права) может различаться в представлениях различных ученых и практиков. Так, исходя из постановления КС РФ от 27 января 1993 г. № 1-П, общеправовые принципы — справедливости, юридического равенства, гарантированности государством прав и свобод человека и гражданина, возмещения государством всякого ущерба, причиненного личности незаконными действиями государственных органов и должностных лиц, закреплённые в Конституции Российской Федерации, обладают высшей степенью нормативной обобщённости, предопределяют содержание конституционных прав человека, отраслевых прав граждан, носят универсальный характер и в связи с этим оказывают регулирующее воздействие на все сферы общественных отношений. Общеобязательность таких принципов состоит как в приоритетности перед иными правовыми установлениями, так и в распространении их действия на все субъекты права.

В отношении состава принципов налогового права представляет интерес постановление КС РФ от 27 мая 2003 г. № 9-П. Конституционный Суд указал, что федеральный законодатель сформулировал в Налоговом кодексе такие основные принципы налогообложения, как всеобщность и равенство налогообложения, обязательность учета фактической способности налогоплательщика к уплате налога, обоснованность, недопустимость произвольных налогов, а также налогов, препятствующих реализации гражданами своих конституционных прав, обязательность определения в законе всех элементов налогообложения, толкование неустраимых сомнений, противоречий и неясностей актов законодательства о налогах в пользу налогоплательщика. В определении КС РФ от 2 октября 2003 г. № 384-О упомянут конституционный принцип экономической нейтральности налогов. Другой пример: Ф. Верт приводит принципы налогового права, которые определены Конституцией ФРГ: принцип законности налогообложения, принцип определенности, запрет обратной силы, равенство в налогообложении, принцип платежеспособности, системная последовательность и последовательность в оценке, гарантия прожиточного минимума и избежание конфликтов оценки, принцип поддержки брака и семьи, гарантия собственности, конституционно-правовая допустимость регулирующих норм¹.

Кроме собственно состава принципов налогового права могут иметь место различные подходы к их классификации. Так, М.Н. Карасев предлагает классифицировать принципы налогообложения по формальному признаку (конституционные и общие принципы), а также по сущностным признакам (принципы налогообложения и принципы законодательства о налогах и сборах)².

ТЕСТЫ

1. В соответствии с Конституцией Российской Федерации общие принципы налогообложения и сборов должны быть установлены:

- а) федеральным конституционным законом;
- б) федеральным законом;
- в) Налоговым кодексом Российской Федерации.

¹ Верт Ф. Указ. соч. — С. 63.

² Карасев М.Н. Налоговая политика и правовое регулирование налогообложения в России. — М.: Вершина, 2004. — С. 36.

2. В статье 3 «Основные начала законодательства о налогах и сборах» НК РФ:

- а) сформулированы все известные принципы налогового права;
- б) сформулированы основные принципы налогового права;
- в) не содержится принципов налогового права.

3. В соответствии с пунктом 6 ст. 3 НК РФ акты законодательства о налогах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги, когда и в каком порядке он должен платить. Указанное положение является:

- а) отражением общеправового принципа гуманизма в налоговом праве;
- б) отражением общеправового принципа законности в налоговом праве;
- в) отраслевым принципом налогового права.

4. В соответствии с Конституцией и Налоговым кодексом Российской Федерации все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах толкуются в пользу:

- а) налогоплательщика, если иное не предусмотрено в Налоговом кодексе;
- б) налогового органа, если иное не предусмотрено в Налоговом кодексе;
- в) налогоплательщика.

5. В соответствии с пунктом 7 ст. 3 НК РФ все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов). Данное положение является:

- а) отражением общеправового принципа гуманизма в налоговом праве;
- б) отражением общеправового принципа законности в налоговом праве;
- в) отраслевым принципом налогового права.

6. В соответствии с пунктом 1 ст. 3 НК РФ при установлении налогов учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога. Данное положение является:

- а) отражением общеправового принципа гуманизма в налоговом праве;
- б) межотраслевым принципом, применимым в налоговом праве;
- в) отражением общеправового принципа справедливости в налоговом праве.

7. В соответствии со статьей 55 Конституции Российской Федерации возможно ограничение права собственности федеральным законом в конституционно значимых целях. Данный принцип:

- а) реализуется как в налоговом праве, так и в ряде иных отраслей права (является межотраслевым);
- б) реализуется только в налоговом праве;
- в) реализуется в ряде отраслей права, но не в налоговом праве.

СИСТЕМА ОТРАСЛИ НАЛОГОВОГО ПРАВА.

НОРМЫ НАЛОГОВОГО ПРАВА.

§ 1.3. ВИДЫ НОРМ НАЛОГОВОГО ПРАВА

Право представляет собой не просто совокупность норм, а их систему. Любая система является совокупностью элементов, состоящих в определенной взаимосвязи. Свойства любой системы не сводятся к сумме свойств составляющих ее элементов. Любая система существует одновременно как подсистема и надсистема, а также развивается во времени.

Налоговое право как отрасль (элемент) права тоже представляет собой систему норм права и может быть условно разделено на подотрасли и институты по определенному критерию. Цели выделения подотраслей и институтов налогового права являются различными. Классическим способом разделения целого является разделение на две части с несовпадающими свойствами (дихотомия). Критерии для такого разделения также могут быть различными.

Так, налога «вообще» не существует, но существуют отдельные налоги, каждый из которых соответствует нормативному определению статьи 8 НК РФ. В то же время целесообразно урегулировать единые для всех налогов и связанные с налогообложением в целом вопросы общими нормами. В связи с этим выделяются:

общая часть налогового права. К ней относятся нормы, применимые в любых налоговых правоотношениях: установление и введение налогов (ч. 3 ст. 104 Конституции России, ст. 5 НК РФ); определение налога (ст. 8 НК РФ) и элементов юридического состава налога (ст. 17 НК РФ); система налогов (ст. 13, 14, 15 НК РФ); налоговый контроль (гл. 14 НК РФ); принудительное взыскание налогов (ст. 46—48 НК РФ); налоговая ответственность (гл. 15, 16, 18 НК РФ) и др.;

особенная часть. В нее включены нормы, регулирующие отношения, связанные с исчислением и уплатой конкретных налогов,

например НДС (гл. 21 НК РФ), транспортного налога (гл. 28 НК РФ), налога на имущество физических лиц (Закон Российской Федерации «О налогах на имущество физических лиц») и др.

В силу статьи 7 НК РФ, если международным договором Российской Федерации, содержащим положения, касающиеся налогообложения и сборов, установлены иные правила и нормы, чем предусмотрены Налоговым кодексом и принятыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами о налогах и (или) сборах, применяются правила и нормы международных договоров Российской Федерации. Согласно статье 14 Федерального закона от 15 июля 1995 г. № 101-ФЗ «О международных договорах Российской Федерации» ратификация указанных международных договоров в соответствии с Конституцией России осуществляется в форме федерального закона. Исходя из этого выделяют:

международное налоговое право. К данному блоку относятся нормы, установленные в ратифицированных международных договорах Российской Федерации. Так, Федеральным законом от 23 июня 2003 г. № 80-ФЗ ратифицирована Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Исландия об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы, подписанная в городе Рейкьявике 26 ноября 1999 года;

национальное налоговое право. В этот блок входят нормы, установленные в национальных источниках права (Конституция Российской Федерации, Налоговый кодекс, федеральные законы, нормативные акты федеральных органов исполнительной власти; нормативные правовые акты органов власти субъектов Федерации и муниципальных образований).

В налоговом праве также можно выделить:

регулятивное налоговое право. Это блок норм, реализация которых направлена на конечную цель правового регулирования — финансовое обеспечение деятельности публично-правовых образований. В соответствии со статьей 57 Конституции России каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Как следует из п. 1 ст. 346.32 НК РФ, уплата ЕНВД производится налогоплательщиком по итогам налогового периода не позднее 25-го числа первого месяца следующего налогового периода;

охранительное налоговое право. Сюда входят нормы, предусматривающие последствия неисполнения норм регулятивного налогового права. Так, в соответствии с пунктом 1 ст. 122 НК РФ неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора) в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога (сбора)

или других неправомерных действий (бездействия) влекут взыскание штрафа в размере 20% от неуплаченной суммы налога (сбора).

Налоговое право условно подразделяется на правовые институты (совокупность норм права, регулирующих однородные общественные отношения). Так, национальное налоговое право можно разделить на федеральное налоговое право, налоговое право субъектов Российской Федерации, муниципальное налоговое право. В силу статьи 1 НК РФ в региональном (муниципальном) налоговом праве, в частности, не могут быть урегулированы вопросы налогового контроля и налоговой ответственности, но могут содержаться правила исчисления и уплаты региональных (местных) налогов.

В особенной части налогового права можно выделить институты федеральных налогов, региональных налогов, местных налогов, специальных налоговых режимов. В охранительном налоговом праве можно выделить институты взыскания налогов, пени, ответственности налогоплательщиков, ответственности налоговых агентов, ответственности банков и др.

Норма налогового права — общеобязательное правило поведения, рассчитанное на неоднократное применение, исходящее от государства и обеспеченное возможностью государственного принуждения, формально определенное (существующее в определенных источниках), регулирующее общественные отношения по уплате налогов и сборов, а также связанные с ними отношения.

Можно выделить нормы общей и особенной части. Нормы права классифицируются по разным основаниям. Например, по функциям, которые они выполняют в регулировании общественных отношений, нормы подразделяют на регулятивные и охранительные.

По форме выражения предписания можно выделить:

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

запрещающие нормы. В силу пункта 9 ст. 226 НК РФ уплата НДФЛ за счет средств налоговых агентов не допускается. При заключении договоров и иных сделок запрещается включение в них налоговых оговорок, в соответствии с которыми выплачивающие

доход налоговые агенты принимают на себя обязательства нести расходы, связанные с уплатой НДФЛ за физических лиц;

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

По методу правового регулирования можно выделить:

императивные нормы (основной массив). Согласно статье 57 Конституции России каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. В соответствии со ст. 33 НК РФ должностные лица налоговых органов обязаны реализовывать в пределах своей компетенции права и обязанности налоговых органов;

диспозитивные нормы. Согласно пункту 1 ст. 45 НК РФ налогоплательщик вправе исполнить обязанность по уплате налога досрочно. В соответствии с пунктом 1 ст. 145 НК РФ организации и индивидуальные предприниматели при соблюдении определенных условий имеют право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой НДС.

Основываясь на классификации, предложенной В.К. Бабаевым¹, по функциям в механизме правового регулирования можно выделить:

нормы-принципы. Некоторые принципы налогового права прямо закреплены в Налоговом кодексе. Так, в соответствии с пунктом 7 ст. 3 все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов);

нормы-дефиниции. В силу пункта 1 ст. 11 НК РФ институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в Налоговом кодексе, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено данным Кодексом. Соответственно, термин «юридическое лицо» применяется в налоговом праве в том значении, в каком он определен в гражданском праве. Наиболее известный пример собственной дефиниции в налоговом праве — определение налога в пункте 1 ст. 8 НК РФ. Другие примеры: пункт 2 ст. 11 НК РФ определяет счета (счет) как расчетные (текущие) и иные счета в банках, открытые на основании договора банковского счета, на которые зачисляются и с

¹ Теория государства и права: Учебник / Под ред. В.К. Бабаева. — С. 375.

которых могут расходоваться денежные средства организаций и индивидуальных предпринимателей, нотариусов, занимающихся частной практикой, адвокатов, учредивших адвокатские кабинеты; недоимка — сумма налога или сумма сбора, не уплаченная в установленный законодательством о налогах и сборах срок. В целях исчисления конкретного налога могут даваться специальные дефиниции. Статья 346.27 НК РФ в целях исчисления ЕНВД дает следующее определение: стационарная торговая сеть — торговая сеть, расположенная в предназначенных для ведения торговли зданиях, строениях, сооружениях, подсоединенных к инженерным коммуникациям. Р. Кабрияк полагает, что право становится все более и более труднодоступным для простого человека, поэтому определения вносят свой вклад в решение задачи упрощения языка закона¹. С точки зрения Ж.-Л. Бержеля, дефиниция какого-либо юридического концепта должна давать точное описание конstitutивных элементов рассматриваемого концепта и характеризовать связи, объединяющие эти элементы; необходимо, чтобы конкретной дефиниции мог соответствовать только один концепт².

В определении КС РФ от 18 января 2005 г. № 24-О разъяснено, что приоритет при уяснении значения налогового института, понятия или термина отдается налоговому законодательству. И только при отсутствии возможности определить содержание налогового института, понятия или термина путем истолкования положений налогового законодательства в их системной связи допускается использование норм иных отраслей законодательства с учетом того, что смысл, содержание и применение законов определяют непосредственно действующие права и свободы человека и гражданина (ст. 18 Конституции России);

определятельно-установочные нормы. Согласно статье 2 НК РФ законодательство о налогах и сборах регулирует властные отношения по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в Российской Федерации, а также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения;

нормы — правила поведения (основной массив). В соответствии с подпунктом 7 п. 2 ст. 149 НК РФ не подлежит налогообложению

¹ Кабрияк Р. Указ. соч. — С. 343.

² Бержель Ж.-Л. Указ. соч. — С. 345 — 346.

НДС реализация на территории Российской Федерации услуг по перевозке пассажиров городским пассажирским транспортом общего пользования.

ТЕСТЫ

1. В отрасли налогового права:

- а) можно выделить только императивные нормы;
- б) объем императивных норм существенно больше объема диспозитивных норм;
- в) объем диспозитивных норм существенно больше объема императивных норм.

2. Нормы, регламентирующие взыскание налога, можно отнести:

- а) к общей части налогового права;
- б) к особенной части налогового права;
- в) к нормам-дефинициям.

3. Основной объем норм налогового права составляют:

- а) нормы-дефиниции;
- б) нормы — правила поведения;
- в) нормы-принципы.

4. В налоговом праве:

- а) собственных норм-дефиниций не содержится, но используются нормы-дефиниции из других отраслей права;
- б) существуют собственные нормы-дефиниции, но также используются нормы-дефиниции из других отраслей права;
- в) не содержится и не используется никаких норм-дефиниций.

5. Понятие «юридическое лицо», используемое в налоговом праве, определено в:

- а) статье 11 НК РФ;
- б) статье 8 НК РФ;
- в) статье 48 ГК РФ.

6. Понятие «недоимка», как его определяет НК РФ, это:

- а) сумма налога, не уплаченная в установленный законодательством о налогах срок, увеличенная на сумму пени, начисленную на данную сумму налога;
- б) сумма налога, сбора, пени или штрафа, подлежащая взысканию в соответствии с решением суда;
- в) сумма налога или сумма сбора, не уплаченная в установленный законодательством о налогах и сборах срок.

**ИСТОЧНИКИ НАЛОГОВОГО ПРАВА.
НАЛОГОВОЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО.
НОРМАТИВНЫЕ ПРАВОВЫЕ АКТЫ ОРГАНОВ
§ 1.4. ИСПОЛНИТЕЛЬНОЙ ВЛАСТИ, РЕГУЛИРУЮ-
ЩИЕ НАЛОГОВЫЕ ПРАВООТНОШЕНИЯ**

Под источником права традиционно понимается исходящая от государства или признанная им форма выражения и закрепления норм права. Обычно выделяются такие источники права, как правовой обычай, судебный прецедент, нормативный правовой акт, договор нормативного содержания, правовая доктрина. В России в сфере налогообложения в качестве источников права используются только **нормативный правовой акт** (в основном) и **договор нормативного содержания**.

В пункте 9 постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 29 ноября 2007 г. № 48 «О практике рассмотрения судами дел об оспаривании нормативных правовых актов полностью или в части» разъяснено, что существенными признаками, характеризующими нормативный правовой акт, являются: издание его в установленном порядке уполномоченным органом государственной власти, органом местного самоуправления или должностным лицом, наличие в нем правовых норм (правил поведения), обязательных для неопределенного круга лиц, рассчитанных на неоднократное применение, направленных на урегулирование общественных отношений либо на изменение или прекращение существующих правоотношений. Сходная позиция изложена, например, в решениях ВАС РФ от 13 февраля 2003 г. № 10462/02 и от 26 января 2005 г. № 16141/04.

К договорам нормативного содержания относятся в том числе международные договоры, но не исключаются, например, договоры между Россией и ее субъектами. Так, в соответствии с Соглашением между правительствами Российской Федерации и Республики Татарстан «О бюджетных взаимоотношениях между Российской Федерацией и Республикой Татарстан» в бюджете Татарстана оставались акцизы на спирт, водку и ликероводочные изделия, акцизы на нефть и газ, плата за землю, доходы от приватизации, специальный налог для финансовой поддержки важнейших отраслей народного хозяйства. Данное Соглашение было заключено на 5 лет. Соответственно, получателем ряда федеральных налогов в полном объеме являлось публично-правовое образование — Республика Татарстан.

Следует учесть, что в последнее время при разрешении споров в судах резко возросла роль судебных актов и разъяснений высших судебных органов. И.В. Цветков отмечает, что с практической точки зрения источники правового регулирования налоговых отношений можно разграничить на две большие группы: нормативные и судебные¹. Ж.-Л. Бержель приводит сведения о том, что и в романо-германских, и в англосаксонских правовых системах как закон, так и судебная практика с некоторого времени используются в качестве конкурирующих друг с другом и взаимодополняющих источников права. Даже если учесть, что такая характеристика закона и судебной практики не признается за ними всеми специалистами, она достаточно хорошо отражает конкретную важность этих феноменов в процессе формирования и эволюции права в разных странах².

Акты Конституционного Суда Российской Федерации уже фактически применяются как источники права. При этом в этих актах неоднократно указывалось на то, что в соответствии со статьей 6 Федерального конституционного закона от 21 июля 1994 г. № 1-ФКЗ «О Конституционном Суде Российской Федерации» правовые позиции данного Суда (в том числе по вопросам налогообложения) являются обязательными для всех представительных, исполнительных и судебных органов государственной власти Российской Федерации, органов местного самоуправления, предприятий, учреждений, организаций, должностных лиц, граждан и их объединений, а их преодоление при установлении нового правового регулирования недопустимо. Особенности применения своих актов в отношении лиц, не являвшихся участниками конституционного судопроизводства, Конституционный Суд разъяснил в определениях от 4 декабря 2000 г. № 243-О и от 5 февраля 2004 г. № 78-О. Достаточно интересный подход продемонстрирован в постановлении Президиума ВАС РФ от 11 февраля 2003 г. № 3658/01: арбитражными судами были вынесены судебные акты по конкретному вопросу налогообложения, но впоследствии Конституционный Суд принял определение с иным подходом к рассматриваемой проблеме. Высший Арбитражный Суд указал, что обжалуемые судебные акты арбитражных судов приняты ранее указанного определения Конституционного Суда и не могут рассматриваться как нарушающие еди-

¹ Цветков И.В. Налогоплательщик в судебном процессе: Практич. пособ. по судебной защите. — М.: Волтерс Клувер, 2004. — С. 5.

² Бержель Ж.-Л. Указ. соч. — С. 114 — 115.

нообразии в толковании и применении арбитражными судами норм права; оснований для их отмены не имеется.

Исключительно важную роль также играют решения Верховного и Высшего Арбитражного судов Российской Федерации по вопросам налогообложения. В силу статьи 304 АПК РФ одним из оснований для изменения или отмены в порядке надзора судебных актов арбитражных судов является нарушение единообразия в толковании и применении арбитражными судами норм права. Относительно актов федеральных арбитражных судов округов по вопросам применения материального права высказывается обоснованное мнение, что они в принципе не являются обязательными ни для нижестоящих судов, ни для иных правоприменительных органов, но по общему правилу они имеют силу убеждающего прецедента¹. Однако в пункте 7 постановления Пленума ВАС РФ от 20 декабря 2006 г. № 65 «О подготовке дела к судебному разбирательству» разъяснено, что судье необходимо в каждом случае при подготовке дела к судебному разбирательству проанализировать судебную практику применения законодательства, регулирующего спорные правоотношения. Исходя из пункта 5.1 постановления Пленума ВАС РФ от 12 марта 2007 г. № 17, в соответствии с пунктом 1 ст. 311 АПК РФ может быть пересмотрен по вновь открывшимся обстоятельствам судебный акт, оспариваемый заявителем в порядке надзора и основанный на положениях законодательства, практика применения которых после его принятия определена Высшим Арбитражным Судом в постановлении Пленума или в постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда, в том числе принятого по результатам рассмотрения другого дела в порядке надзора. При обжаловании в апелляционном или кассационном порядке судебного акта, основанного на положениях законодательства, практика применения которых после его принятия определена Высшим Арбитражным Судом, суд апелляционной или кассационной инстанции учитывает правовую позицию Высшего Арбитражного Суда при оценке наличия оснований для изменения или отмены обжалуемого судебного акта. Таким образом, определение практики на уровне Высшего Арбитражного Суда происходит в том числе в постановлениях Президиума данного Суда по конкретным делам, что сближает их с судебными прецедентами.

¹ Цветков И.В. Указ. соч. — С. 12.

Д.М. Шекин применяет интересный термин — реально действующее налоговое право как совокупность не только правовых норм, но и судебных подходов к решению проблем налогообложения¹. Г.П. Толстопятенко, рассматривая европейское налоговое право, отмечает, что суд не только защищает закон от неправильного его понимания, но и дает такое толкование его статьям, которое корректирует его содержание и в конечном итоге направляет развитие законодательства².

В то же время правовая позиция высших судебных органов по вопросу толкования налогового законодательства, выраженная в соответствующих судебных актах, может быть использована как налогоплательщиками, так и налоговыми органами для пересмотра налоговых обязательств налогоплательщиков за уже прошедшие периоды времени (как в большую, так и в меньшую сторону). Соответственно, можно утверждать, что реально действующее налоговое право на практике может иметь своеобразную «обратную силу» в случае ухудшения положения налогоплательщиков. Относительно недавний пример — определение КС РФ от 8 апреля 2004 г. № 169-О, которое практически сразу после его появления начало активно использоваться налоговыми органами в качестве основания для отказа в праве на вычеты по НДС по уже прошедшим налоговым периодам в тривиальном случае оплаты налогоплательщиком товара заемными средствами. Ситуация относительно разрешилась только после появления сообщения пресс-службы Конституционного Суда «Об определении Конституционного Суда Российской Федерации от 8 апреля 2004 г. № 169-О» и определения КС РФ от 4 ноября 2004 г. № 324-О: отказ в праве на вычет по НДС может иметь место, если такой заем явно не подлежит возврату в будущем. Проблема придания обратной силы нормам налогового законодательства, содержание и смысл которых были изменены в сторону ухудшения положения налогоплательщиков в результате толкования этих норм органами судебной власти при рассмотрении конкретных дел либо при обобщении судебной практики, была рассмотрена Конституционным Судом Российской Федерации в определении от 3 апреля 2007 г. № 337-О-О, но однозначного разрешения, к сожалению, не нашла.

¹ Шекин Д.М. Указ. соч. — С. 93.

² Толстопятенко Г.П. Европейское налоговое право. Сравнительно-правовое исследование. — М.: Норма, 2001. — С. 119.

Судебная практика должна быть стабильной. *Cursus curiae est lex curiae* — практика суда есть закон для него¹. Современный квалифицированный юрист, как правило, анализирует не только нормативные правовые акты, но и соответствующие правовые позиции судов (используя для этой цели справочные правовые системы или сеть Интернет), а также ссылается на них при формулировании собственной позиции по конкретному вопросу. Тем не менее большинство теоретиков права акты судебных органов источниками права пока не признают. Одно из явных препятствий для их признания источниками права — то, что далеко не все акты судебных органов подлежат официальному опубликованию.

Таким образом, **источник налогового права** — исходящая от государства форма выражения и закрепления норм налогового права: нормативный правовой акт и договор нормативного содержания.

В Налоговом кодексе термин «налоговое законодательство» не применяется, но используются термины «законодательство о налогах и сборах» (ст. 1 НК РФ), «законодательство о налогах», «законодательство о сборах» (например, в ст. 5 НК РФ). Тем не менее термин «налоговое законодательство» является общеупотребительным и используется в иных нормативных правовых актах. Так, в соответствии с пунктом 2 ст. 4 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» граждане, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, ведут учет доходов и расходов в порядке, установленном налоговым законодательством Российской Федерации.

Под **налоговым законодательством** понимается система источников права, регулирующих общественные отношения по уплате налогов и сборов, а также связанные с ними отношения.

Состав и система налогового законодательства следуют из части 4 ст. 15 Конституции России и из статей 1, 4, 7 НК РФ. Нормы Налогового кодекса сформулированы с учетом правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации, выраженной в постановлении от 11 ноября 1997 г. № 16-П: конституционное требование об установлении налогов и сборов только и исключительно в законодательном порядке представляет собой один из принципов правового демократического государства и имеет своей целью гарантировать, в частности, права и законные интересы налогоплательщиков от произвола и несанкционированного вмешательства исполнительной власти. Только закон в силу его определенности,

¹ Латинские юридические изречения. — С. 117.

стабильности, особого порядка принятия может предоставить налогоплательщику достоверные данные для исполнения им налоговой повинности. Если существенные элементы налога или сбора устанавливаются исполнительной властью, то принцип определенности налоговых обязательств подвергается угрозе, поскольку эти обязательства могут быть изменены в худшую для налогоплательщика сторону в упрощенном порядке.

Система налогового законодательства может быть представлена в порядке убывания юридической силы источников.

1. Конституция Российской Федерации. Нормы, прямо регламентирующие налогообложение, представлены в Конституции достаточно скромно. В частности, согласно части 3 ст. 75 система налогов, взимаемых в федеральный бюджет, и общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации устанавливаются федеральным законом. Именно по этой причине Налоговый кодекс — федеральный, а не федеральный конституционный закон. Заметим, что в конституциях других стран нормам о налогообложении посвящены целые главы.

Несмотря на высшую юридическую силу Конституции России, нельзя забывать, что Конституция, исходя из позиции Л. Фридмана, является всего лишь словами и фразами на бумаге. В Конституции нет ничего магического: важно отношение общества к Конституции; образцы поведения; институты, возвращенные вокруг Конституции¹.

2. Международные договоры Российской Федерации. Обычно в таких договорах согласовываются коллизионные нормы, позволяющие избегать двойного налогообложения и предотвращать уклонение от уплаты налогов. Кроме того, существуют так называемые торговые договоры, предусматривающие режим наибольшего благоприятствования; договоры о дипломатических и консульских сношениях, предусматривающие освобождение от налогов дипломатических и консульских работников, и другие договоры.

3. Федеральные конституционные законы. Нормативные акты данной группы содержат относительно небольшой объем норм налогового права. Так, в соответствии с пунктом 5 ст. 6 Федерального конституционного закона «О референдуме Российской Федерации», пунктом 3 ст. 75 Конституции России на федеральный референдум не могут выноситься вопросы о системе налогов, взимаемых в федеральный бюджет, и общих принципах налогообложения и

¹ Фридман Л. Указ. соч. — С. 129.

сборов в Российской Федерации. Представляют интерес сведения, приводимые Г.П. Толстопятенко: в европейских странах конституционные (органические) законы в силу своего назначения не имеют широкого распространения в качестве источников налогового права. В системе данных источников ведущее место занимают законы, принятые парламентом в соответствии с обычной процедурой¹.

4. Федеральные законы. Нормативные правовые акты данной группы содержат наибольший объем норм федерального налогового права. Сюда входят Налоговый, Таможенный, Бюджетный кодексы Российской Федерации и иные федеральные законы, содержащие нормы налогового права («О налогах на имущество физических лиц», о федеральном бюджете на очередной финансовый год, «О налоговых органах Российской Федерации» и др.).

Следует учесть, что ни один федеральный закон (в том числе Налоговый кодекс) не обладает по отношению к другому федеральному закону большей юридической силой (определение КС РФ от 5 ноября 1999 г. № 182-О). Р. Кабрияк отмечает, что кодекс в целом, может, конечно, иметь моральный, политический или общественный авторитет, эквивалентный авторитету Конституции, но в строгом юридическом смысле его нельзя считать актом конституционного уровня².

5. Акты федеральных органов исполнительной власти. В соответствии с пунктом 8 ст. 84 НК РФ федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, на основе данных учета ведет Единый государственный реестр налогоплательщиков (ЕГРН) в порядке, установленном Правительством России. Во исполнение этой нормы Правительство постановлением от 26 февраля 2004 г. № 110 «О совершенствовании процедур государственной регистрации и постановки на учет юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» утвердило соответствующие Правила. В соответствии с пунктом 1 ст. 34.2 НК РФ Минфин России утверждает формы расчетов по налогам и формы налоговых деклараций, обязательные для налогоплательщиков, налоговых агентов, а также порядок их заполнения. В связи с этим Минфин России приказом от 29 декабря 2007 г. № 163н утвердил формы налоговой декларации по ЕСН для налогоплательщиков, производящих выплаты физическим лицам, и порядок ее заполнения. В силу пункта 5 ст. 69 НК РФ требование об уплате налога на-

¹ Толстопятенко Г.П. Указ. соч. — С. 105, 109.

² Кабрияк Р. Указ. соч. — С. 166.

правляется налогоплательщику налоговым органом, в котором налогоплательщик состоит на учете. Форма требования утверждается федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов. Соответствующая форма требования об уплате налога утверждена приказом ФНС России от 1 декабря 2006 г. № САЭ-3-19/ 825@.

6. Конституции (уставы) субъектов Российской Федерации обычно содержат несущественный объем норм налогового права, как правило, дублирующих федеральные нормы. Так, в соответствии с пунктом 2 ст. 31 Устава Нижегородской области от 30 декабря 2005 г. № 219-З законом области устанавливаются налоги и сборы, отнесенные федеральным законом к ведению субъектов Федерации, а также порядок их взимания. Следует учесть, что данное положение фактически дублирует пункт 4 ст. 1 НК РФ: законодательство субъектов Российской Федерации о налогах и сборах состоит из законов о налогах субъектов Федерации, принятых в соответствии с Налоговым кодексом.

По мнению Р.А. Шепенко, положения о налогообложении, закрепленные в основных законах субъектов Федерации, являются зеркальным повторением или адаптацией предписаний Конституции России и не характеризуются наличием большого количества специальных норм.

7. Законы субъектов Российской Федерации, как правило, содержат основной объем норм регионального налогового права. К этой группе можно отнести в том числе законы Нижегородской области от 10 ноября 2003 г. № 100-З «О ставках налога на игорный бизнес», который принят на основании главы 29 «Налог на игорный бизнес» НК РФ, и от 27 ноября 2003 г. № 109-З «О налоге на имущество организаций», принятый на основании главы 30 «Налог на имущество организаций» НК РФ.

8. Акты региональных органов исполнительной власти. Их число относительно невелико. Как пример можно назвать постановление Правительства Нижегородской области от 12 января 2006 г. № 4 «Об урегулировании задолженности по налогам, сборам и иным обязательным платежам федеральных государственных унитарных предприятий, учреждений, исполняющих уголовные наказания в виде лишения свободы, а также начисленных на нее пеней и штрафов».

9. Уставы муниципальных образований обычно содержат небольшой объем норм налогового права, как правило, дублирующих федеральные нормы. Например, Устав г. Н.Новгорода от 23 ноября 2005 г. № 91 к вопросам местного значения города относит установ-

ление, изменение и отмену местных налогов (подп. 2 п. 1 ст. 8); к полномочиям городской Думы — установление, изменение и отмену местных налогов, льгот по ним в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах (подп. 21 п. 6 ст. 29). Эти положения фактически дублируют пункт 5 ст. 1 НК РФ: нормативные правовые акты муниципальных образований о местных налогах и сборах принимаются представительными органами муниципальных образований в соответствии с Налоговым кодексом.

10. Нормативные правовые акты представительных органов муниципальных образований, как правило, содержат основной объем норм местного налогового права. К этой группе можно отнести постановления городской Думы г. Н.Новгорода от 22 декабря 1999 г. № 69 «О ставках налога на имущество физических лиц», принятое на основании Закона Российской Федерации «О налогах на имущество физических лиц», от 28 октября 2005 г. № 76 «О земельном налоге», принятое на основании главы 31 НК РФ.

11. Акты исполнительных органов муниципальных образований. Их число тоже относительно невелико. Как пример можно упомянуть постановление Администрации г. Н.Новгорода от 12 апреля 2006 г. № 1091 «Об урегулировании задолженности по налогам, сборам и иным обязательным платежам федеральных государственных унитарных предприятий, учреждений, исполняющих уголовные наказания в виде лишения свободы, а также начисленных на нее пеней и штрафов».

В плане иерархии источников налогового права следует отметить мнение Н.П. Кучерявенко: дифференциация юридической силы норм не касается обязательности их применения, не закрепляет разную степень их обязательности. И нормы законов, и нормы подзаконных актов обязательны для исполнения¹.

Наличие кодифицированного федерального закона — Налогового кодекса Российской Федерации — предопределяет необходимость оценки данного явления.

Р. Кабрияк предлагает определить понятие кодекса как совокупности разрозненных правовых норм, приведенных в форму единого целого. Кроме того, он отмечает, что всякая кодификация представляет собой юридико-технический ответ на потребность в правовой определенности, порожденную кризисом источников права, связанным с их беспорядочным разрастанием, с трудностями постижения устных или разрозненных правовых норм, со стреми-

¹ Кучерявенко Н.П. Указ. соч. Т. II: Введение в теорию налогового права. — С. 193.

тельной законодательной инфляцией. Эта потребность в правовой определенности в конкретном плане выражается в поиске путей рационализации права, наиболее разработанной формой которой является кодификация¹.

Сама по себе российская кодификация налогового законодательства имеет в основном положительные стороны: наличие единого структурированного нормативного акта прямого действия — Налогового кодекса, восприятие законодателем в данном акте важнейших правовых позиций высших судебных органов. Кодификации условно можно подразделить на кодификации-компиляции, не сопровождаемые внесением в действующее право необходимых изменений, а также на кодификации-модификации, радикально реформирующие существо предшествующей ей права². Кодекс можно охарактеризовать как кодификацию-компиляцию с элементами модификации. Но следует согласиться с С.В. Запольским в том, что принятие Налогового кодекса — при всех его недостатках и недоработках — нельзя не расценить как громадный шаг из царства необходимости в царство юридической свободы³.

При этом следует отметить и отрицательные стороны кодификации: очевидную несогласованность некоторых норм (см. п. 1 и 2 ст. 119 НК РФ в части минимального штрафа); неудобную структуру и нумерацию статей (например, предусмотрена ст. 346.25.1 НК РФ). Также можно утверждать, что законодатель зачастую не согласует нормы особенной части Кодекса с нормами общей части (возможно, и по причине разных моментов их создания и принятия). Так, в силу статьи 24 НК РФ налоговый агент обязан удерживать налоги из денежных средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и **перечислять** их в бюджетную систему Российской Федерации; а исходя из пункта 1 ст. 226 НК РФ налоговый агент обязан удерживать у налогоплательщика и **уплатить** сумму НДФЛ.

Кроме того, параллельно с Налоговым кодексом продолжают действовать нормативные правовые акты, регламентирующие уплату публичных платежей, не указанных в статьях 13—15 НК РФ, но полностью соответствующих нормативным определениям налога или сбора. Так, страховые взносы в Пенсионный фонд Российской Федерации с работодателей, урегулированные Федеральным законом от 15 декабря 2001 г. № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации», оправданно полагать, полностью

¹ Кабрияк Р. Указ. соч. — С. 108, 114.

² Там же. — С. 127, 147.

³ Запольский С.В. Указ. соч. — С. 68.

соответствуют нормативному определению налога, данному в статье 8 НК РФ, поскольку никакой возмездностью по отношению к их плательщику — работодателю не обладают. То же самое можно сказать и в отношении взносов в Фонд социального страхования Российской Федерации, урегулированных в Федеральном законе от 24 июля 1998 г. № 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний». Такой вывод подтверждается в определении КС РФ от 22 января 2004 г. № 8-О: данные страховые взносы не включены законодателем в состав ЕСН и уплачиваются в соответствии с федеральными законами об этом виде социального страхования в Фонд социального страхования Российской Федерации, однако по своему юридическому содержанию и социально-правовой природе они идентичны тем страховым взносам, которые в настоящее время заменены ЕСН, — они также взыскиваются на началах обязательности, безвозвратности и индивидуальной безвозмездности.

Платежи, урегулированные в Федеральном законе от 21 июля 2005 г. № 114-ФЗ «О сборах за выдачу лицензий на осуществление видов деятельности, связанных с производством и оборотом этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции», в свою очередь, полностью соответствуют нормативному определению сбора, данному в статье 8 НК РФ. Тот же вывод можно сделать и в отношении платы за предоставление сведений, содержащихся в ЕГРЮЛ, уплачиваемой на основании статьи 7 Федерального закона от 8 августа 2001 г. № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» и постановления Правительства Российской Федерации от 19 июня 2002 г. № 438 «О Едином государственном реестре юридических лиц».

Р. Кабрияком предлагается термин «декодификация» — резкий рост числа новых нормативных правовых актов, регулирующих соответствующую сферу вне структуры кодекса¹. С этой точки зрения можно утверждать, что законодательство о налогах и сборах пока не подвержено декодификации, так как нет именно резкого роста числа новых нормативных правовых актов, но они, определенно, существуют.

С другой стороны, в пункте 1 ст. 30 НК РФ установлено, что налоговые органы осуществляют контроль за уплатой налогов и сборов, а в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, за уплатой иных обязательных платежей (т.е. по логике

¹ Кабрияк Р. Указ. соч. — С. 184.

данной нормы не относящихся ни к налогам, ни к сборам). Статья 39 БК РФ устанавливает, что доходы бюджетов формируются в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации, законодательством о налогах и сборах и законодательством об иных обязательных платежах. В то же время статья 57 Конституции России предусматривает только два вида публичных платежей — налоги и сборы.

Рассматривая законодательство о налогах и сборах, следует также отметить «остаточное» наличие в современных федеральных законах, в целом не связанных с налогообложением (сборами), некоторых норм, предусматривающих льготы по налогам (сборам). Так, статья 17 Федерального закона от 29 декабря 1994 г. № 79-ФЗ «О государственном материальном резерве» предусматривает, что федеральный орган исполнительной власти, осуществляющий управление государственным резервом, его территориальные органы, предприятия, учреждения и организации системы государственного резерва освобождаются от уплаты государственной пошлины по искам, связанным с нарушением их прав. Аналогичного освобождения глава 25.3 НК РФ не предусматривает. Способ разрешения подобных коллизий был предложен в пункте 15 постановления Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. № 5: впредь до момента введения в действие соответствующих глав части второй Налогового кодекса Российской Федерации судам надлежит применять принятые в установленном порядке нормы закона, касающиеся налоговых льгот, независимо от того, в какой законодательный акт они включены: связанный или не связанный в целом с вопросами налогообложения. Соответственно, вышеуказанная норма упомянутого Закона с момента введения главы 25.3 НК РФ не подлежит применению. Г.П. Толстопятенко приводит сведения о том, что неналоговые законы, содержащие нормы налогового права, существуют лишь в государствах некодифицированного налогового законодательства; там же, где приняты налоговые кодексы, содержащиеся в подобных законах нормы налогового права обычно инкорпорируются в эти кодексы¹.

Следует помнить, что **нормативные правовые акты органов исполнительной власти формально не включены Налоговым кодексом в состав налогового законодательства, хотя объективно входят в него.** В статье 1 НК РФ термин «законодательство о налогах и сборах» используется только применительно к нормативным правовым актам

¹ Толстопятенко Г.П. Указ. соч. — С. 113.

органов законодательной (представительной) власти. Но нормы налогового права могут быть установлены и актами органов исполнительной власти в случаях, прямо указанных в актах налогового законодательства (п. 1 ст. 4 НК РФ). Федеральный законодатель обозначил эти акты как «нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и со сборами». Всю совокупность нормативных правовых актов, содержащих нормы налогового права, федеральный законодатель обозначает единым термином «нормативные правовые акты о налогах и сборах» (ст. 6 НК РФ).

Как указано в пункте 1 ст. 4 НК РФ, Правительство Российской Федерации, федеральные органы исполнительной власти, уполномоченные осуществлять функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере налогов и сборов и в сфере таможенного дела, органы исполнительной власти субъектов Федерации, исполнительные органы местного самоуправления в предусмотренных законодательством о налогах и сборах случаях в пределах своей компетенции издают нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и со сборами, которые не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах.

В.А. Парыгина считает, что прием юридической техники, использованный законодателем в пункте 1 ст. 4 НК РФ, нельзя признать обоснованным¹. Акты органов исполнительной власти в принципе не могут изменять законодательство, но они именно дополняют его, в противном случае такие акты вообще не могли бы регулировать общественные отношения, входящие в предмет налогового права (ст. 2 НК РФ). Более обоснованным было бы указание в Налоговом кодексе, что органы законодательной (представительной) власти в установленных законодательством о налогах и сборах случаях могут делегировать право на регулирование налоговых отношений органам исполнительной власти, нормативные правовые акты которых не должны противоречить нормативным правовым актам органов законодательной (представительной) власти. *Derivativa potestas non potest esse major primitiva* — делегируемое полномочие не может быть большим, чем данное первоначально². Р.А. Шепенко справедливо полагает, что делегированное законодательство или право органа исполнительной власти издавать нормативные акты существовало издавна. Хотя с торжеством идеи разде-

¹ Парыгина В.А. Указ. соч. — С. 118.

² Латинские юридические изречения. — С. 130.

ления властей право исполнительной власти подверглось существенной регламентации и ограничению¹.

Таким образом, принятые в порядке делегирования правотворчества нормативные правовые акты органов исполнительной власти объективно входят в состав законодательства о налогах и сборах, несмотря на формулировку пункта 1 ст. 4 НК РФ, и должны быть учтены при рассмотрении системы налогового законодательства. По сведениям, приведенным Г.П. Толстопятенко, в системе источников налогового права зарубежных государств подзаконные акты занимают заметное место². Вместе с тем следует отметить, что общего нормативного определения термина «законодательство» в настоящее время не имеется, как не имеется и единого подхода к определению данного термина в научных работах.

Правила подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации, утвержденные постановлением Правительства Российской Федерации от 13 августа 1997 г. № 1009, в пунктах 10 и 11 устанавливают, что нормативные правовые акты федеральных органов исполнительной власти, затрагивающие права, свободы и обязанности человека и гражданина, подлежат государственной регистрации в Минюсте России.

Согласно пункту 2 ст. 4 НК РФ федеральные органы исполнительной власти, уполномоченные осуществлять функции по контролю и надзору в области налогов и сборов и в области таможенного дела, и их территориальные органы не имеют права издавать нормативные правовые акты по вопросам налогов и сборов. Таким федеральным органом исполнительной власти, в силу пункта 1 Положения о ФНС России, утвержденного постановлением Правительства Российской Федерации от 30 сентября 2004 г. № 506, является указанная Служба. Следовательно, формально ФНС России и ее территориальные органы не могут принимать нормативные правовые акты по вопросам налогов и сборов; но нормотворческими полномочиями обладает Минфин России, в систему которого входит ФНС России (Указ Президента России от 12 мая 2008 г. № 724). Тем не менее в отдельных положениях Налогового кодекса прямо предусмотрены полномочия ФНС России по принятию нормативных правовых актов. Так, в соответствии с п. 5 ст. 69 НК РФ был издан приказ ФНС России от 1 декабря 2006 г. № САЭ-3-19/825@, ко-

¹ Шепенко Р.А. Указ. соч. — С. 115.

² Толстопятенко Г.П. Указ. соч. — С. 127.

торым утверждены упоминавшиеся выше формы требования об уплате налогов.

Следует обратить внимание на одно обстоятельство. Орган власти, которому законодатель делегировал право на принятие соответствующего нормативного правового акта, далеко не всегда исполняет это предписание закона. Например, в статье 164 НК РФ, вступившей в силу с 1 января 2001 года в составе главы 21 НК РФ, установлены налоговые ставки по НДС, в том числе пониженная ставка — 10% по некоторым видам продукции, описанным в данной статье общими выражениями (мясопродукты, рыбопродукты, хлебобулочные изделия, овощи, продукты детского и диабетического питания и пр.). С целью конкретизации видов продукции в пункте 2 той же статьи предусмотрено, что коды видов продукции, перечисленных в данном пункте, в соответствии с Общероссийским классификатором продукции, а также Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности определяются Правительством Российской Федерации. Соответствующее постановление от 31 декабря 2004 г. № 908 «Об утверждении перечней кодов видов продовольственных товаров и товаров для детей, облагаемых налогом на добавленную стоимость по налоговой ставке 10 процентов» было принято Правительством и официально опубликовано в «Российской газете» 26 января 2005 года.

Конституционный Суд Российской Федерации в определении от 9 апреля 2002 г. № 68-О дал следующее разъяснение: пробел в законодательном регулировании, сохраняющийся в результате бездействия законодательных (представительных) органов государственной власти и представительных органов местного самоуправления в течение длительного времени, достаточного для его устранения, не может служить непреодолимым препятствием для разрешения спорных вопросов, если от этого зависит реализация вытекающих из Конституции Российской Федерации прав и законных интересов граждан. С учетом приведенной правовой позиции, несмотря на отсутствие до 31 декабря 2004 года указанного постановления Правительства, у лиц, реализовывавших товары, соответствующие обозначениям статьи 164 НК РФ, были все основания для применения пониженной ставки НДС.

Необходимо иметь в виду, что в ряде актов высших судебных органов в качестве нормативных правовых актов были расценены Методические рекомендации, принятые МНС России и формально предназначенные только для налоговых органов (см., в частности, определение КС РФ от 5 ноября 2002 г. № 319-О, решения ВАС РФ от 23 декабря 2002 г. № 9181/02 и от 9 ноября 2004 г. № 8971/04).

Следует отметить, что в качестве нормативных актов были расценены письма ФНС России, разъясняющие налоговое законодательство и также формально предназначенные только для налоговых органов (в том числе решения ВАС РФ от 31 мая 2006 г. № 3894/06, от 9 июня 2006 г. № 4364/06, от 23 октября 2006 г. № 10652/06). Нельзя не отметить, что решения ВАС РФ, изложенные в постановлениях от 31 мая 2006 г. № 3894/06 и от 9 июня 2006 г. № 4364/06, впоследствии были пересмотрены в порядке надзора: в рамках данной процедуры суд посчитал, что оспаривавшееся письмо ФНС России не является нормативным правовым актом, и прекратил производство по делу. В решении ВАС РФ от 17 октября 2007 г. № 8464/07 в качестве нормативного правового акта было расценено письмо Минфина России и отмечено следующее: разрешение вопроса о том, носит ли тот или иной акт органа государственной власти нормативный характер, должно производиться независимо от его формы, содержания и других условий, например государственной регистрации, опубликования в официальном издании.

Следует также учесть, что **далеко не вся властная деятельность налоговых органов регламентируется законодательством о налогах и сборах**. Например, контроль за соблюдением законодательства о применении контрольно-кассовой техники, проводимый налоговыми органами, регламентируется не Налоговым кодексом, а Федеральным законом от 22 мая 2003 г. № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт». Постановлением Правительства Российской Федерации от 17 мая 2002 г. № 319 «Об уполномоченном федеральном органе исполнительной власти, осуществляющем государственную регистрацию юридических лиц, крестьянских (фермерских) хозяйств, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей» соответствующие полномочия возложены на налоговые органы и Налоговым кодексом не регламентируются. Как указано в пункте 1 постановления Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. № 5, часть первая Налогового кодекса не подлежит применению к иным правоотношениям с участием налоговых органов, не связанным с установлением, введением и взиманием налогов и сборов в Российской Федерации, осуществлением налогового контроля, обжалованием актов налоговых органов (действий, бездействия их должностных лиц), принятых (осуществленных) в рамках налогового контроля, привлечением к ответственности за совершение налоговых правонарушений.

ТЕСТЫ

1. *Содержатся ли в федеральных конституционных законах нормы налогового права:*

- а) содержатся;
- б) не содержатся;
- в) содержатся только в федеральном конституционном законе — Налоговом кодексе Российской Федерации.

2. *Налоговый кодекс Российской Федерации — это:*

- а) федеральный конституционный закон;
- б) федеральный закон;
- в) федеральный закон, имеющий приоритет над любыми другими федеральными законами, содержащими нормы налогового права.

3. *Действующий перечень введенных федеральных налогов, а также возможных к введению региональных и местных налогов установлен:*

- а) в Конституции Российской Федерации;
- б) в Налоговом кодексе Российской Федерации;
- в) в Законе Российской Федерации от 21 марта 1991 г. № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации».

4. *Ратифицированные международные договоры Российской Федерации, содержащие положения, касающиеся налогообложения и сборов, по отношению к федеральным законам о налогах и сборах:*

- а) имеют большую юридическую силу;
- б) имеют равную юридическую силу;
- в) таких договоров не существует.

5. *Основной объем норм федерального налогового права содержится:*

- а) в Конституции Российской Федерации;
- б) в федеральных конституционных законах;
- в) в федеральных законах.

6. *Имеют ли право органы исполнительной власти принимать нормативные акты, регламентирующие налоговые правоотношения:*

- а) имеют в предусмотренных законодательством о налогах случаях;
- б) не имеют в силу запрета, установленного в Налоговом кодексе Российской Федерации;
- в) имеют в предусмотренных указами Президента Российской Федерации случаях.

7. Налоговое право:

- а) не регулирует вопросов применения контрольно-кассовой техники и контроля за ее применением;
- б) регулирует вопросы как применения контрольно-кассовой техники, так и контроля за ее применением;
- в) регулирует только вопросы контроля за применением контрольно-кассовой техники.

**РАСПРЕДЕЛЕНИЕ ПОЛНОМОЧИЙ
ПО РЕГУЛИРОВАНИЮ НАЛОГОВЫХ
ПРАВООТНОШЕНИЙ МЕЖДУ УРОВНЯМИ
ВЛАСТИ. ОСОБЕННОСТИ ПРИНЯТИЯ
И ВСТУПЛЕНИЯ В СИЛУ НОРМАТИВНЫХ**

§ 1.5. АКТОВ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА

В соответствии с пунктом 1 ст. 12 НК РФ в России устанавливаются федеральные, региональные и местные налоги.

Федеральные налоги исчерпывающим образом регулируются федеральными законами (в настоящее время — преимущественно главами второй Налогового кодекса), в них содержатся все нормы, позволяющие любому лицу однозначно определить, является ли оно налогоплательщиком данного налога, и если является — исчислить налог и определить срок его уплаты. Как указано в постановлении КС РФ от 21 марта 1997 г. № 5-П, федеральный законодатель устанавливает федеральные налоги и сборы в соответствии с Конституцией Российской Федерации, самостоятельно определяя не только их перечень, но и **все элементы налоговых обязательств**. Согласно пункту 2 ст. 12 НК РФ федеральными налогами и сборами признаются налоги и сборы, которые установлены Налоговым кодексом и обязательны к уплате на всей территории Российской Федерации.

В редких случаях федеральный законодатель предоставляет (делегировать) отдельные права по регулированию федеральных налогов (а также указывает пределы регулирования) федеральным органам исполнительной власти, региональным и местным органам власти. При этом федеральный законодатель должен учитывать правовую позицию Конституционного Суда Российской Федерации, выраженную в постановлении от 11 ноября 1997 г. № 16-П: наделение законодательного органа Российской Федерации конституционны-

ми полномочиями устанавливать налоги означает также обязанность самостоятельно реализовывать эти полномочия.

Так, в соответствии с пунктом 1 ст. 284 НК РФ налоговая ставка по налогу на прибыль организаций устанавливается в размере 24%. При этом сумма налога, исчисленная по налоговой ставке в размере 6,5%, зачисляется в федеральный бюджет; сумма налога, исчисленная по налоговой ставке в размере 17,5%, зачисляется в бюджеты субъектов Российской Федерации. Налоговая ставка налога на прибыль организаций, подлежащего зачислению в бюджеты субъектов Федерации, законами субъектов Федерации может быть понижена для отдельных категорий налогоплательщиков. При этом указанная налоговая ставка не может быть ниже 13,5%.

Соответственно, законом Нижегородской области от 14 марта 2006 г. № 21-З «О предоставлении льгот по налогу на прибыль организаций» снижена на 4% ставка налога на прибыль организаций, установленная для зачисления указанного налога в бюджет Нижегородской области, в том числе для общероссийских общественных организаций инвалидов.

Если исходить из позиции ряда ученых, расценивающих таможенные пошлины в качестве налогов, можно привести пример установления ставки налога органом исполнительной власти в пределах, предусмотренных в федеральном законе. В силу пункта 2 ст. 3 Закона Российской Федерации «О таможенном тарифе» ставки ввозных таможенных пошлин определяются Правительством России. В отношении товаров, происходящих из стран, торгово-политические отношения с которыми предусматривают режим наиболее благоприятствуемой нации, применяются ставки ввозных таможенных пошлин, установленные на основании данного Закона. В соответствии с пунктом 2 постановления Верховного Совета Российской Федерации от 21 мая 1993 г. № 5005-1 «О введении в действие Закона Российской Федерации «О таможенном тарифе» предельные ставки ввозных таможенных пошлин Российской Федерации, применяемые к товарам, происходящим из стран, в торговле с которыми Россией применяется режим наиболее благоприятствуемой нации, установлены в размере 100% от таможенной стоимости товара. Соответственно, в определении КС РФ от 5 ноября 1999 г. № 193-О разъяснено, что конкретные ставки таможенных пошлин по тем или иным группам ввозимых товаров в Таможенном тарифе — своде таможенных ставок, утвержденном постановлением Правительства России, — определены именно в пределах ставок, установленных законодателем, причем их размеры значительно ниже предельных. В определении КС РФ от 15 декабря 2000 г.

№ 294-О, в свою очередь, указано, что полномочия Правительства России в сфере установления ставок ввозных и вывозных таможенных пошлин определяются федеральным законом. Применительно к различным видам таможенных пошлин закон может устанавливать как размеры ставок, так и критерии, условия, согласно которым они определяются, делегируя соответствующие полномочия Правительству.

Нет ничего удивительного в том, что ставки таможенных пошлин в нашей стране, как и в иных государствах, установлены актом исполнительного (а не законодательного) органа власти. П.М. Годме отмечает, что исходя из старого принципа, который в свое время называли «законом висячего замка», правительство может путем повышения таможенных пошлин закрывать границы для отдельных товаров, защищая национальную экономику. Быстрота, которую требуют иногда такие меры, несовместима с законодательной процедурой¹.

Что касается **региональных и местных налогов**, то в этом случае в федеральных законах предусматриваются нормы, определяющие обязанных лиц, основания возникновения обязанности по уплате налога и пределы налогового бремени, а также право органов власти субъектов Федерации (муниципальных образований) ввести соответствующий налог. Права региональных и местных органов законодательной (представительной) власти в части установления региональных и местных налогов в значительной степени сходны, поскольку имеют рамочный характер, определенный федеральными законами.

В соответствии с пунктом 3 ст. 12 НК РФ **региональными налогами** признаются налоги, которые установлены Налоговым кодексом и законами субъектов Российской Федерации о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих субъектов. При установлении региональных налогов законодательными (представительными) органами государственной власти субъектов Федерации определяются в порядке и пределах, которые предусмотрены Налоговым кодексом, следующие элементы налогообложения: налоговые ставки, порядок и сроки уплаты налогов. Иные элементы налогообложения по региональным налогам и налогоплательщики определяются Налоговым кодексом. Сходная правовая позиция была выражена в постановлении КС Российской Федерации от 30 января 2001 г. № 2-П: круг налогоплательщиков региональных нало-

¹ Годме П.М. Финансовое право. — М., 1978. — С. 364.

гов, а также существенные элементы каждого регионального налога (в том числе объект налогообложения, налоговая база, предельная ставка налога) должны регулироваться федеральным законом, с тем чтобы не допускать излишнего обременения налогоплательщиков обязанностями по уплате налогов, устанавливаемыми законами субъектов Российской Федерации о региональных налогах, формирования доходной части бюджетов одних субъектов Федерации за счет других, нарушения конституционных положений о единстве экономического пространства, равенстве прав человека и гражданина, свободном перемещении товаров, услуг и финансовых средств.

На основании пункта 4 ст. 12 НК РФ **местными налогами** признаются налоги, которые установлены Налоговым кодексом и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих муниципальных образований. Местные налоги вводятся в действие и прекращают действовать на территориях муниципальных образований в соответствии с вышеназванным Кодексом и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах. При установлении местных налогов представительными органами муниципальных образований (законодательными (представительными) органами государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) определяются в порядке и пределах, которые предусмотрены Налоговым кодексом, следующие элементы налогообложения: налоговые ставки, порядок и сроки уплаты налогов. Иные элементы налогообложения по местным налогам и налогоплательщики определяются тем же Кодексом. Эта правовая позиция, изложенная в вышеуказанном постановлении Конституционного Суда, в полной мере применима и к местным налогам.

С учетом статьи 3 Федерального закона от 29 июля 2004 г. № 95-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации о налогах и сборах», внесшего изменения в части первую и вторую Налогового кодекса, до введения в действие главы части второй Кодекса о налогах на имущество физических лиц, налогоплательщики и иные элементы налогообложения по данному местному налогу (объект налога, налоговая база, предел налоговой ставки) определяются в Законе Российской Федерации «О налогах на имущество физических лиц».

Очевидно, что если бы в федеральном законе отсутствовал, например, круг налогоплательщиков или основания возникновения обязанности по уплате регионального (местного) налога, то в каждом публично-правовом (муниципальном) образовании они бы могли определяться произвольно. И в этом случае не исключено, что некоторый налог уплачивался бы на одной территории только индивидуальными предпринимателями в связи с владением имуществом, а на другой территории — всеми физическими лицами в связи с получением дохода, что, в частности, нарушило бы единое экономическое пространство Российской Федерации.

Как уже отмечалось, нормативные акты налогового законодательства регламентируют не только общественные отношения по уплате налогов и сборов, но и связанные с ними отношения (налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц, привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения). Указанные отношения, перечисленные в пункте 2 ст. 1 НК РФ, практически полностью урегулированы федеральными законами, делегирование полномочий иным органам власти (в том числе регионального и местного уровня) не происходит.

Ю.А. Крохина полагает, что в налоговой сфере государство санкционировало региональное и муниципальное правотворчество только относительно регулятивных норм. Охранительные нормы, содержащие меры государственного принуждения к нарушителям налогового законодательства, субъекты Российской Федерации и органы местного самоуправления создавать не вправе¹.

Кроме того, как было отмечено ранее, в силу невозможности регулирования основной массы налоговых правоотношений путем прямой демократии, их регулирование возможно только на основе нормативных актов, принятых по специальной (усложненной) процедуре.

Будучи принятым, акт налогового законодательства подлежит **официальному опубликованию** (обнародованию). *Non obligat lex nisi promulgata* — закон не обязывает, если он не обнародован². В соответствии со статьей 15 Конституции России любые нормативные правовые акты, затрагивающие права, свободы и обязанности человека и гражданина, не могут применяться, если они не опубликованы официально для всеобщего сведения. Как следует из постанов-

¹ Крохина Ю.А. Указ. соч. — С. 83.

² Латинские юридические изречения. — С. 271.

ления КС РФ от 17 декабря 1996 г. № 20-П, конституционные права человека и гражданина распространяются на юридические лица в той степени, в какой эти права по своей природе могут быть к ним применимы. Следовательно, налогоплательщики-организации также имеют право на официальную публикацию нормативных актов, затрагивающих их права.

Основное право налогоплательщика — право на полную и непротиворечивую информацию об условиях налогообложения, правах и обязанностях участников налоговых правоотношений в одинаковой степени распространяется как на физических, так и на юридических лиц. Реализация этого права возможна только при условии официального опубликования нормативных актов налогового законодательства.

В соответствии со статьей 4 Федерального закона от 14 июня 1994 г. № 5-ФЗ «О порядке опубликования и вступления в силу федеральных конституционных законов, федеральных законов, актов палат Федерального Собрания» официальным опубликованием федерального конституционного закона, федерального закона считается первая публикация его полного текста в «Парламентской газете», «Российской газете» или «Собрании законодательства Российской Федерации». Исходя из правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации, выраженной в постановлении от 24 октября 1996 г. № 17-П, в качестве дня официального опубликования закона о налоге следует использовать дату публикации **федерального закона** только в «Парламентской газете» или в «Российской газете». Суд указал, что дата, которой был датирован соответствующий выпуск «Собрания законодательства Российской Федерации», не может считаться днем его обнародования, поскольку она совпадает с датой подписания издания в печать, и, следовательно, с этого момента еще реально не обеспечивается получение информации о содержании закона его адресатами.

Конкретный периодический источник официальной публикации региональных и местных нормативных актов налогового законодательства определяется на региональном и местном уровне.

Так, согласно пункту 3 ст. 47 Устава Нижегородской области порядок подготовки, внесения, рассмотрения, принятия, официального опубликования и вступления в силу законов области, а также требования к ним устанавливаются законом области. В соответствии с пунктом 2 ст. 40 закона Нижегородской области от 10 февраля 2005 г. № 8-3 «О нормативных правовых актах в Нижегородской области», пунктом 2 ст. 3 закона Нижегородской области от 11 марта 2004 г. № 20-3 «О порядке подписания, обнародования и вступле-

ния в силу законов Нижегородской области» официальным опубликованием закона области является публикация его полного текста в газете «Нижегородские новости» и сборнике «Собрание законодательства Нижегородской области». При этом днем официального опубликования закона области считается день публикации его полного текста в газете «Нижегородские новости».

На основании пункта 3 ст. 55 Устава г. Н.Новгорода официальное опубликование (обнародование) правовых актов городской Думы города Нижнего Новгорода, главы города Нижнего Новгорода осуществляется главой города Нижнего Новгорода, иных муниципальных правовых актов — главой администрации города Нижнего Новгорода в печатном средстве массовой информации — газете, учрежденной органами местного самоуправления для опубликования муниципальных правовых актов. Постановлением администрации г. Н. Новгорода от 8 февраля 2006 г. № 252 «О публикации муниципальных правовых актов и официальном сайте города Н. Новгорода» установлено, что муниципальные правовые акты подлежат официальному опубликованию в газете «День города. Нижний Новгород» или в газете «Нижегородский рабочий».

Представляет интерес постановление Президиума ВАС РФ от 22 марта 2005 г. № 13048/04. Суд признал, что нормативный акт местного законодательства о налогах может быть обнародован (опубликован) в соответствии с уставом муниципального образования — путем опубликования в прессе или размещения на информационных стендах в общественных местах, здании администрации. Данный порядок опубликования допускался действовавшей на тот момент редакцией статьи 47 Федерального закона от 6 октября 2003 г. № 131-ФЗ «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации».

Официально опубликованный акт налогового законодательства вступает в силу. Правила, регламентирующие вступление в силу актов налогового законодательства, установлены в статье 5 НК РФ.

В соответствии с пунктом 1 ст. 5 НК РФ 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. Акты законодательства о сборах вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования. Федеральные законы, вносящие изменения в Налоговый кодекс в части установления новых налогов и (или) сборов, а также акты законодательства о налогах и сборах субъектов 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.

В пункте 3 постановления Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. № 5 разъяснено, что при решении вопроса о моменте вступления в силу конкретного акта законодательства о налогах следует исходить из того, что на основании пункта 1 ст. 5 НК РФ такой акт вступает в силу с 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу, наступающего после окончания месячного срока со дня официального опубликования данного акта.

Таким образом, Налоговый кодекс предусматривает минимальный срок, по истечении которого акт законодательства о налогах и сборах может вступить в силу — один месяц со дня официального опубликования. Указанный срок, как правило, больше для актов законодательства о налогах и связан с наличием налогового периода практически у всех налогов. В случае введения новых налогов (сборов) указанный срок еще больше. Данный срок необходим для того, чтобы каждый налогоплательщик имел возможность заранее, заблаговременно ознакомиться с изменившимися условиями налогообложения и соответствующим образом планировать свою деятельность. В актах законодательства о конкретных налогах, вообще говоря, не может быть формулировок «вступает в силу со дня официального опубликования».

В то же время, как уже отмечалось, Налоговый кодекс является федеральным законом. По поводу этого положения Конституционный Суд Российской Федерации в определении от 5 ноября 1999 г. № 182-О разъясняет, что ни один федеральный закон в силу статьи 76 Конституции России не обладает по отношению к другому федеральному закону большей юридической силой.

В предшествующие годы обычной была практика официальной публикации в конце года (обычно 31 декабря) федеральных законов, вносящих существенные изменения в налоговое законодательство, с указанием на их вступление в силу с 1 января следующего года. Формально указанное правило о вступлении в силу противоречило статье 5 НК РФ, но содержалось в нормативном акте той же юридической силы — в федеральном законе. Специальных норм о вступлении в силу актов налогового законодательства в Конституции России и федеральных конституционных законах не содержится. Таким образом, у налогоплательщиков в худшем случае было только несколько часов на изучение изменившихся условий налогообложения.

Исходя из правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации, выраженной в определении от 8 апреля 2003 г. № 159-О, о разумном сроке, по истечении которого возникает обязанность каждого платить налоги и сборы, законодатель, принимая акт законодательства о налогах, должен учитывать, что период, по истечении которого данный акт вступает в силу, во всяком случае не может быть меньше определяемого Налоговым кодексом — **месяц со дня его официального опубликования**.

Таким образом, федеральный законодатель в настоящее время «связан» правовой позицией Конституционного Суда и не должен устанавливать менее месячного срока, по истечении которого вступает в силу официально опубликованный федеральный закон, регламентирующий уплату конкретного налога. При установлении в законе меньшего срока применяться будет месячный срок. Как уже отмечалось, данные положения можно обозначить как принцип запрета на немедленное вступление в силу актов законодательства о налогах.

В то же время статья 5 НК РФ никаким образом не может быть преодолена региональными и местными органами законодательной (представительной) власти. Даже если в региональных (местных) актах налогового законодательства будет установлен меньший срок, по истечении которого данный акт должен вступить в силу, дата вступления его в силу должна быть определена по правилам статьи 5 НК РФ.

Например, закон Нижегородской области от 28 ноября 2005 г. № 188-З «О внесении изменения в статью 6 закона Нижегородской области «О транспортном налоге»¹, изменивший ставки транспортного налога (в том числе в сторону повышения), официально опубликован в газете «Нижегородские новости» 7 декабря 2005 года. В соответствии со статьей 2 данного закона он должен вступить в силу с 1 января 2006 года, но, поскольку налоговым периодом по данному налогу является календарный год (п. 1 ст. 360 НК РФ), на основании пункта 1 ст. 5 НК РФ вышеназванный закон Нижегородской области никак не мог вступить в силу с 1 января 2006 года.

Разумеется, в одном нормативном акте налогового законодательства могут быть нормы, регулирующие уплату конкретных налогов с различными налоговыми периодами: в этом случае для каждой нормы будет иметь место своя дата вступления в силу исходя из 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему

¹ Нижегородские новости. — 2005. — 7 декабря.

налогу. В пункте 3 постановления Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. № 5 разъяснено, что при решении вопроса о моменте вступления в силу конкретного акта законодательства о налогах следует исходить из того, что на основании пункта 1 ст. 5 НК РФ такой акт вступает в силу с 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу, наступающего после окончания месячного срока со дня официального опубликования данного акта. Если для одного и того же налога в зависимости от категории налогоплательщика или иных условий налогообложения установлены налоговые периоды различной продолжительности, дата вступления в силу соответствующего акта законодательства о налогах должна определяться применительно к каждому из установленных налоговых периодов.

Представляется, что дополнительное условие, установленное в пункте 1 ст. 5 НК РФ, относительно того, что вступление нормативного акта в силу возможно не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу, представляется достаточно разумным и обеспечивающим стабильность условий налогообложения в рамках налогового периода. Остается сожалеть, что оно не закреплено в настоящее время, по крайней мере, на уровне правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации. С учетом принципиальной возможности существования разовых налогов, для которых налоговый период не устанавливается, представляется возможным усовершенствовать пункт 1 ст. 5 НК РФ: акты законодательства о налогах вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования, а для налогов, у которых установлен налоговый период, — не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу.

Что касается норм, не регулирующих отношения по уплате конкретных налогов (отношения налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц, привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения), то данные отношения практически всегда урегулированы на уровне федеральных законов. Данные нормы вступают в силу так, как это указано в самих федеральных законах. В соответствии со статьей 6 Федерального закона «О порядке опубликования и вступления в силу федеральных конституционных законов, федеральных законов, актов палат Федерального Собрания» федеральные конституционные законы, федеральные законы вступают в силу одновременно на всей территории Российской Федерации по истечении 10 дней после дня их официального опубликования, если

самими законами не установлен другой порядок вступления их в силу. В том числе возможен вариант — со дня официального опубликования.

Можно отметить достаточно неоднозначную ситуацию, возникшую в связи с принятием Федерального закона от 24 июля 2002 г. № 110-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации», которым, в частности, были внесены изменения в статью 257 НК РФ «Порядок определения стоимости амортизируемого имущества» (гл. 25 «Налог на прибыль организаций»). До введения в действие указанного Федерального закона статья 257 НК РФ не содержала ограничений по учету так называемой восстановительной стоимости амортизируемого имущества в целях начисления амортизации. Названным Законом, опубликованным в «Российской газете» 30 июля 2002 г. и вступившим в силу по истечении одного месяца со дня его официального опубликования — с 30 августа 2002 года (ст. 21), законодатель ввел ограничения, влекущие уменьшение размера восстановительной стоимости основных средств, служащей основой для расчета суммы амортизации, следствием чего является увеличение налоговой базы по налогу на прибыль. Данная ситуация была рассмотрена в пункте 9 информационного письма Президиума ВАС РФ от 22 декабря 2005 г. № 98. По мнению суда, в результате вступления в силу названного Закона положение налогоплательщика не ухудшилось. В определении КС РФ от 3 июля 2007 г. № 747-О-О, в свою очередь, разъяснено, что положения указанного Федерального закона направлены на создание сбалансированного механизма амортизации основных средств и не могут быть признаны ухудшающими положение неопределенного круга налогоплательщиков; разрешение же вопроса о том, ухудшает ли названный Федеральный закон положение отдельных налогоплательщиков, требует проверки соответствующих характеристик результатов их экономической деятельности, что не относится к компетенции Конституционного Суда Российской Федерации.

Иными словами, нельзя оценивать только одну норму закона о конкретном налоге на предмет того, ухудшает ли она положение налогоплательщика, — необходимо оценивать всю совокупность норм данного закона применительно к конкретному налогоплательщику.

Согласно пункту 5 ст. 12 НК РФ федеральные, региональные и местные налоги и сборы отменяются Налоговым кодексом. Соответственно, нет необходимости в отмене регионального закона о

региональном налоге, если этот налог уже исключен федеральным законодателем из перечня статьи 14 НК РФ и отменена соответствующая глава части второй Кодекса. В то же время не исключена отмена регионального налога региональным органом законодательной власти. Те же выводы можно сделать и в отношении любого местного налога. Но, разумеется, региональные органы власти не имеют возможности отменить местный налог, а местные органы власти — региональный налог.

ТЕСТЫ

1. Официальным опубликованием федерального закона, регламентирующего налоговые правоотношения на территории Нижегородской области, считается первая публикация его полного текста в:

- а) «Российской газете»;
- б) «Нижегородских новостях»;
- в) «Нижегородском рабочем».

2. Является ли официальной публикацией размещение текста федерального закона, регламентирующего налоговые правоотношения, на официальном сайте Государственной Думы Федерального Собрания Российской Федерации:

- а) является;
- б) не является;
- в) федеральные законы могут быть официально опубликованы только на сайте Президента Российской Федерации.

3. Может ли Законодательное собрание Нижегородской области установить в законе о региональном налоге штрафы за неуплату данного налога:

- а) может, в соответствии с разделом IX НК РФ;
- б) может, в соответствии со статьями 1.1 КоАП РФ;
- в) не может.

4. В соответствии с правовыми позициями Конституционного Суда Российской Федерации какой минимальный срок должен установить федеральный законодатель с момента официальной публикации акта законодательства о конкретном налоге до его вступления в силу:

- а) 10 дней;
- б) 1 месяц;
- в) 1 месяц, но не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу.

5. Может ли федеральный закон, вносящий изменения в Налоговый кодекс Российской Федерации в части налогового контроля, вступить в силу с момента официального опубликования:

- а) не может в силу прямого запрета в статье 5 НК РФ;
- б) не может в силу прямого запрета в статье 57 Конституции Российской Федерации;
- в) может, поскольку уплату конкретных налогов не регламентирует.

**ДЕЙСТВИЕ АКТОВ НАЛОГОВОГО
ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА ВО ВРЕМЕНИ,
В ПРОСТРАНСТВЕ И ПО КРУГУ ЛИЦ.
ПРАВИЛА ИСЧИСЛЕНИЯ СРОКОВ,
УСТАНОВЛЕННЫХ В ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВЕ**

§ 1.6. О НАЛОГАХ И СБОРАХ

По общему правилу вступившие в силу нормативные правовые акты имеют перспективное действие, т.е. применяются только к тем фактам и отношениям, которые возникнут в будущем. Так, в соответствии со статьей 8 Федерального закона от 31 июля 1998 г. № 147-ФЗ «О введении в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации» положения части первой Кодекса применяются к отношениям, регулируемым законодательством о налогах и сборах, возникшим после введения ее в действие, если иное не предусмотрено статьей 5 НК РФ. *Leges quae retrospectiunt raro, et magna cum cautione sunt adhibendae neque enim Janus locatur in legibus* — законы, имеющие обратную силу, редко и с осторожностью принимаются, ибо Янусу нет места в праве¹. Но могут иметь место и исключения, когда законодатель распространяет действие вступившего в силу нормативного акта на уже существующие факты и правоотношения.

Д.Н. Бахрах приводит три возможных варианта способов действия новой нормы во времени:

1) перспективное — распространяющееся на факты, права и обязанности, возникшие после вступления нормы в силу и порожденные ими новые правоотношения;

2) немедленное — распространяющееся на факты прошлого и ранее возникшие правоотношения, изменяющие права и обязанно-

¹ Латинские юридические изречения. — С. 231.

сти их участников с даты вступления нормы в силу, а также на факты, отношения, возникшие после ее вступления в силу (здесь даты вступления в силу и начала действия идеально совпадают);

3) обратное — распространяющееся на факты и правоотношения, которые возникли до вступления нормы в силу: с какой-то более ранней даты или даже с любого момента их возникновения независимо от того, сколько времени прошло с той даты. Норма обратного действия частично или полностью пересматривает ранее возникшие правоотношения с более ранней даты, чем дата вступления ее в силу. Нормы немедленного и обратного действия включают также и перспективное действие¹.

М.В. Андреева предлагает различать обратную силу в более слабой и в более сильной степени. Обратная сила в более слабой степени имеет место, когда новый закон касается прежних правоотношений таким образом, что со вступлением его в силу действие возникших правоотношений развивается в соответствии с новым законом. При этом новый закон не касается тех последствий, которые возникли из этого правоотношения до его вступления в силу. В случае обратной силы в более сильной степени новый закон не признает даже тех правовых последствий, которые возникли из правоотношений, существовавших до вступления его в силу².

Согласно статье 57 Конституции России законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют. По этому поводу Конституционный Суд Российской Федерации в постановлении от 8 октября 1997 г. № 13-П разъяснил, что конституционное требование о недопустимости придания обратной силы законам, устанавливающим новые налоги или ухудшающим положение налогоплательщиков, призвано обеспечить устойчивость в отношениях по налогообложению, придать уверенность налогоплательщикам в стабильности их правового и экономического положения. Недопустимо не только придание таким законам обратной силы путем прямого указания об этом в самом законе, но и принятие законов, по своему смыслу имеющих обратную силу, хотя бы и без особого указания об этом в тексте закона. В равной степени недопустимо придание таким законам обратной силы в актах официального или иного толкования либо правоприменительной практикой.

¹ Бахрах Д.Н. Действие норм права во времени: Теория, законодательство судебная практика. — М.: Норма, 2004. — С. 169—170.

² Андреева М.В. Действие налогового законодательства во времени: Учебн. пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева. — М.: Статут, 2006. — С. 116.

Следует учесть, что в силу статьи 54 Конституции России закон, устанавливающий или отягчающий ответственность, обратной силы не имеет. Никто не может нести ответственность за деяние, которое в момент его совершения не признавалось правонарушением. Если после совершения правонарушения ответственность за него устранена или смягчена, применяется новый закон.

Указанные положения дополнительно показывают, что обязанность по уплате налога не является наказанием за правонарушение. С одной стороны, нельзя ухудшить положение налогоплательщика путем придания обратной силы нормативному акту. С другой стороны, нормативный акт, снижающий налоги, по общему правилу не имеет обратной силы, хотя это и не запрещено.

При решении вопроса о применении нормативного акта законодательства о налогах и сборах, имеющего обратную силу, следует учесть, что если правоотношения по уплате налога уже завершены (налоговый период окончен, а налог уплачен), то одним распространением нормативного правового акта, устранивающего (снижающего) обязанность по уплате налога, на прошедший налоговый период сделать налог (либо его часть) излишне уплаченным невозможно. Законодатель в данном случае имеет возможность снизить объем неисполненных обязанностей по уплате налога. Но законодатель может также специально указать в данном нормативном правовом акте на то, что уже уплаченный налог подлежит возврату (зачету). Так, статьей 2 первоначальной редакции Федерального закона от 31 декабря 2001 г. № 198-ФЗ «О внесении дополнений и изменений в Налоговый кодекс Российской Федерации и в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах» плательщики ЕНВД с 1 января 2002 года обязывались уплачивать ЕСН. Впоследствии федеральный законодатель посчитал такое дополнительное обременение излишним. Статьями 3 и 5 Федерального закона от 24 июля 2002 г. № 104-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных актов законодательства Российской Федерации о налогах и сборах» обязанность по уплате ЕСН плательщиками ЕНВД была отменена 1 января 2002 года, но было установлено, что суммы ЕСН, уже уплаченные в 2002 году налогоплательщиками ЕНВД, подлежат зачету.

В статье 5 НК РФ в развитие положений Конституции предусмотрено три варианта действия нормативных актов налогового законодательства во времени:

1) **запрет обратной силы.** В соответствии с пунктом 2 ст. 5 НК РФ акты законодательства о налогах и сборах, устанавливающие новые налоги и (или) сборы, повышающие налоговые ставки, размер сборов, устанавливающие или отягчающие ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах, устанавливающие новые обязанности или иным образом ухудшающие положение налогоплательщиков или плательщиков сборов, а также иных участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, обратной силы не имеют;

2) **возможная обратная сила.** В силу пункта 4 ст. 5 НК РФ 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;

3) **обязательная обратная сила.** В соответствии с пунктом 3 ст. 5 НК РФ 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.

Актуален вопрос, что следует понимать под дополнительными гарантиями защиты прав. В соответствии с пунктом 1 ст. 22 НК РФ налогоплательщикам (плательщикам сборов) гарантируется административная и судебная защита их прав и законных интересов.

Высший Арбитражный Суд Российской Федерации в пункте 5 постановления Пленума от 28 февраля 2001 г. № 5 уточнил, что к нормам, устанавливающим дополнительные гарантии защиты прав, могут быть отнесены, в частности, пункт 7 ст. 3, статьи 6, 108, 109, 111, пункт 1 ст. 112, статья 115 НК РФ.

Следует отметить, что решение вопросов обратной силы актов законодательства о налогах на практике может представлять собой непростую задачу. По всей видимости, именно это имеется в виду в постановлении КС РФ от 24 октября 1996 г. № 17-П: Конституция Российской Федерации не препятствует приданию обратной силы законам, если они улучшают положение налогоплательщиков. При этом благоприятный для субъектов налогообложения характер такого закона должен быть понятен как налогоплательщикам, так и государственным органам, взимающим налоги. В определении КС РФ от 3 июля 2007 г. № 747-О-О, в котором также рассматривался вопрос допустимости обратной силы закона об определенном нало-

ге, фактически указано, что необходимо исследовать не отдельную норму закона, а закон в целом, для того чтобы разрешить вопрос об ухудшении им положения конкретного налогоплательщика.

Также следует отметить, что современное российское законодательство может предусматривать некоторые особенности действия актов законодательства о налогах в отношении определенной категории налогоплательщиков, предусматривающие сохранение налогового бремени при неблагоприятном для них изменении законодательства. Так, статья 38 Федерального закона от 22 июля 2005 г. № 116-ФЗ «Об особых экономических зонах в Российской Федерации» устанавливает, что акты законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, законы субъектов Российской Федерации о налогах и сборах, нормативные правовые акты органов местного самоуправления о налогах и сборах, ухудшающие положение налогоплательщиков — резидентов особых экономических зон, за исключением актов законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, касающихся налогообложения подакцизных товаров, не применяются в отношении резидентов особых экономических зон в течение срока действия соглашения о ведении промышленно-производственной, технико-внедренческой, туристско-рекреационной деятельности или о деятельности в портовой особой экономической зоне.

Что касается действия актов налогового законодательства **в пространстве**, то каких-либо особенностей, присущих только налоговому законодательству, здесь не существует.

Федеральные акты налогового законодательства действуют на всей территории России, если в самих актах не указано применение их только на определенной локальной территории. Так, часть первая Налогового кодекса действует на всей территории страны, а Федеральный закон от 20 июля 1997 г. № 110-ФЗ «О проведении эксперимента по налогообложению недвижимости в городах Великом Новгороде и Твери» действовал только на территории этих городов в 1997—2005 годах.

Региональные (местные) акты налогового законодательства так же единообразно действуют на территориях соответствующих субъектов Федерации (муниципальных образований), если в самих актах не указаны особенности их применения на определенной локальной территории. К примеру, закон Нижегородской области от 27 ноября 2003 г. № 109-З «О налоге на имущество организаций» действует на всей территории Нижегородской области и никаких территориальных особенностей не имеет. Однако постановление городской Думы г. Н.Новгорода от 21 сентября 2005 г. № 50 «О еди-

ном налоге на вмененный доход для отдельных видов деятельности», предусматривает для определенных территорий Н.Новгорода собственные понижающие коэффициенты, используемые при расчете ЕНВД в сфере розничной торговли, бытового обслуживания, общественного питания и других видов деятельности.

Относительно действия актов налогового законодательства **по кругу лиц** следует отметить, что права и обязанности возлагаются законодателем на тех лиц, которых он специально укажет в этом акте и на которых распространяется юрисдикция соответствующего публично-правового образования. Так, в нормативном акте о конкретном налоге в качестве потенциальных налогоплательщиков могут быть указаны только организации (налог на прибыль организаций — гл. 25 НК РФ), либо только физические лица (НДФЛ — гл. 23 НК РФ), либо как организации, так и физические лица (транспортный налог — гл. 27 НК РФ). Пункт 1 ст. 87 НК РФ предусматривает, что налоговые органы проводят камеральные и выездные налоговые проверки налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов. Пункт 1 ст. 60 НК РФ устанавливает, что банки обязаны исполнять поручение налогоплательщика на перечисление налога в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства, а также поручение налогового органа на перечисление налога в бюджетную систему Российской Федерации за счет денежных средств налогоплательщика или налогового агента в очередности, установленной гражданским законодательством Российской Федерации.

Определенные особенности действия актов законодательства по кругу лиц, присущие только налоговому законодательству, имеют место, но немногочисленны. Например, публично-правовые образования не могут быть налогоплательщиками, так как в соответствии со статьями 8, 11, 19 НК РФ публично-правовые образования не входят в объем понятия «организация», а следовательно, не могут быть налогоплательщиками. В решении от 19 ноября 2003 г. № 12358/03 Высший Арбитражный Суд сделал вывод, что муниципальное образование не может быть признано организацией в том смысле, в котором статья 11 НК РФ использует указанный термин.

Следует отметить, что **правила исчисления сроков**, установленных в законодательстве о налогах и сборах, специально урегулированы в статье 6.1 НК РФ. Течение срока начинается на следующий день после календарной даты или наступления события (совершения действия), которым определено его начало.

Принципиально важно то, что срок, определенный днями, исчисляется в рабочих днях, если срок не установлен в календарных

днях. При этом рабочим днем считается день, который не признается в соответствии с законодательством Российской Федерации выходным и (или) нерабочим праздничным днем. В случаях, когда последний день срока приходится на день, признаваемый в соответствии с законодательством Российской Федерации выходным и (или) нерабочим праздничным днем, днем окончания срока считается ближайший следующий за ним рабочий день. Действие, для совершения которого установлен срок, может быть выполнено до 24 часов последнего дня срока. Если документы либо денежные средства были сданы в организацию связи до 24 часов последнего дня срока, то срок не считается пропущенным.

ТЕСТЫ

1. *Содержатся ли в Конституции Российской Федерации нормы, регулирующие придание обратной силы нормативным актам законодательства о налогах:*

- а) содержатся;
- б) не содержатся;
- в) содержатся, но относятся только к федеральным законам.

2. *Какие нормативные акты законодательства о налогах и сборах в любом случае имеют обратную силу:*

- а) таких актов не существует в силу конституционного запрета;
- б) акты, устраняющие или смягчающие ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах;
- в) акты, отменяющие налоги или снижающие их размер.

3. *Какие нормативные акты законодательства о налогах и сборах могут иметь обратную силу:*

- а) таких актов не существует в силу конституционного запрета;
- б) акты, улучшающие положение налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей, если прямо предусматривают это;
- в) любые акты, прямо предусматривающие их распространение на уже прошедший период времени.

4. *Какие нормативные акты законодательства о налогах и сборах не могут иметь обратной силы:*

- а) никакие акты законодательства о налогах и сборах не могут иметь обратной силы;
- б) акты регионального и местного законодательства о налогах и сборах;
- в) акты, устанавливающие новые налоги.

5. Могут ли нормативные акты законодательства о налогах и сборах распространяться на физических лиц, не осуществляющих предпринимательской деятельности:

- а) могут, если прямо предусматривают это;
- б) не могут, поскольку такие лица не являются субъектами налогового права;
- в) не могут, поскольку такие лица не могут получать налогооблагаемого дохода.

6. Могут ли нормативные акты законодательства о налогах и сборах устанавливать территориальные особенности их применения:

- а) могут, если прямо предусматривают это и не противоречит принципу единого экономического пространства;
- б) не могут, поскольку это противоречит принципу всеобщности и равенства налогообложения;
- в) могут, но только федеральные нормативные акты.

7. Срок, установленный в законодательстве о налогах и определенный в днях, исчисляется:

- а) только в календарных днях;
- б) в календарных днях, если срок не установлен в рабочих днях;
- в) в рабочих днях, если срок не установлен в календарных днях.

ПРАВОПРИМЕНИТЕЛЬНЫЕ (ИНДИВИДУАЛЬНЫЕ) АКТЫ ОРГАНОВ ВЛАСТИ В СФЕРЕ

§ 1.7. НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Многие налоговые правоотношения (в том числе правоотношения по уплате налога), как правило, возникают и реализуются без применения властных полномочий органами власти. Но для возникновения (изменения, прекращения) некоторых видов налоговых правоотношений законодатель предусматривает условие в виде принятия органом власти особого правоприменительного акта.

Под **правоприменительным (индивидуальным, ненормативным) актом** И.В. Дементьев предлагает понимать правовой акт как документ, принятый уполномоченным субъектом в пределах предоставленной законом компетенции, адресованный конкретным лицам, рассчитанный на однократное применение, влекущий возникновение, изменение или прекращение конкретного правоотношения, выражающий волю принявших (утвердивших, заключивших) его

лиц, принятый с соблюдением специальной формы и порядка и соответствующий требованиям законности¹.

Вообще **правоприменительные акты** существуют либо в виде **действий** (например, сигналы регулировщика ГИБДД), либо в виде **документов (актов)** уполномоченных государственных органов (должностных лиц). При этом представляется справедливым мнение И.В. Дементьева, что в сфере налоговых правоотношений ненормативные акты оформляются только в письменном виде, т.е. в виде документов².

Подавляющая масса правоприменительных актов в налоговых правоотношениях принимается налоговыми органами, хотя не исключены и акты иных органов (например, суд в соответствии с пунктом 2 ст. 333.20, пунктом 2 ст. 333.22 НК РФ вправе уменьшить размер государственной пошлины либо отсрочить (рассрочить) ее уплату в порядке, предусмотренном статьей 333.41 НК РФ).

Правоприменительный акт, принятый налоговым органом, как правило, подписывается руководителем налогового органа (либо его заместителем). В пункте 48 постановления Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. № 5 разъяснено, что статьи 137 и 138 НК РФ предусматривают право налогоплательщика на судебное обжалование акта налогового органа. При применении статей 137 и 138 НК РФ необходимо исходить из того, что под актом ненормативного характера, который может быть оспорен в арбитражном суде путем предъявления требования о признании акта недействительным, понимается документ любого наименования (требование, решение, постановление, письмо и др.), подписанный руководителем (заместителем руководителя) налогового органа и касающийся конкретного налогоплательщика.

В определении КС РФ от 4 декабря 2003 г. № 418-О был рассмотрен вопрос о возможности обжалования требования о представлении документов, которое в силу статьи 93 НК РФ подлежит подписанию не руководителем (заместителем руководителя) налогового органа, а должностным лицом налогового органа, проводящим налоговую проверку (т.е. проверяющим налоговым инспектором). Суд разъяснил, что положения, предусмотренные статьями 137 и 138 НК РФ, по своему конституционно-правовому смыслу во взаимосвязи с положениями статей 29 и 198 АПК РФ не могут рассматриваться как исключающие обжалование в арбитражный суд

¹ Дементьев И.В. Индивидуальные (ненормативные) налоговые правовые акты / Под ред. М.В. Карасевой. — М.: Ось-89, 2006. — С. 22.

² Там же. — С. 37.

решений (актов ненормативного характера) любых должностных лиц налоговых органов и рассмотрение таких обращений по существу.

Относительно правоотношения по уплате налога следует отметить, что оно не может возникнуть в силу принятия правоприменительного акта, поскольку оно возникает как результат правомерной экономической деятельности самого налогоплательщика. Но в определенных ситуациях правоприменительные акты могут изменить или прекратить указанное правоотношение.

Например, в силу пункта 3 ст. 51 НК РФ исполнение обязанности по уплате налогов и сборов физических лиц, признанных безвестно отсутствующими или недееспособными, а также обязанность по уплате причитающихся пеней и штрафов приостанавливается по решению соответствующего налогового органа в случае недостаточности (отсутствия) денежных средств этих физических лиц для исполнения указанной обязанности. Таким образом, налоговый орган при определенных обстоятельствах может (обязан) принимать решения о приостановлении обязанности по уплате налогов.

В соответствии с пунктом 4 ст. 57 НК РФ по отдельным видам налогов до получения от налогового органа налогового уведомления (формы которого утверждены приказом ФНС России от 31 октября 2005 г. № САЭ-3-21/551@) налогоплательщик имеет право налог не уплачивать, пеня за неуплату данного налога (ст. 75 НК РФ) не может начисляться, а налоговый орган не может истребовать данный налог.

Налоговый кодекс в главе 9 предусматривает возможность принятия уполномоченным органом решений об изменении срока уплаты налога.

На основании статьи 59 НК РФ, а также постановления Правительства Российской Федерации от 12 февраля 2001 г. № 100 «О порядке признания безнадежными к взысканию и списания недоимки и задолженности по пеням и штрафам по федеральным налогам и сборам, а также задолженности по страховым взносам в государственные социальные внебюджетные фонды, начисленным пеням и штрафам» налоговым органом может быть принято соответствующее решение о признании безнадежной к взысканию и списанию задолженности. При принятии такого решения (по своей форме являющегося документом) правоотношение по уплате налога прекращается. Следует отметить, что перечень оснований для признания безнадежными к взысканию и списания задолженности в данном постановлении является достаточно кратким и закрытым. В частно-

сти, он не предусматривает списания задолженности, по которой истекли пресекательные сроки для ее принудительного взыскания (ст. 46—48 НК РФ). В постановлении Президиума ВАС РФ от 11 мая 2005 г. № 16507/04 разъяснено, что должностные лица налоговых органов не могут произвольно, исходя из собственного усмотрения, признавать долги по налогам нереальными к взысканию и списывать соответствующие суммы.

Что касается иных налоговых правоотношений, то при их возникновении (изменении, прекращении) правоприменительные акты применяются достаточно широко и особенно характерны для правоотношений налогового контроля и правоотношений по принудительному взысканию налога (сбора, пени, штрафа).

В качестве примеров можно привести: решение о проведении выездной налоговой проверки (п. 2 ст. 89 НК РФ), требование о представлении документов (п. 1 ст. 93 НК РФ), решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения (п. 7 ст. 101 НК РФ), требование об уплате налога (п. 1 ст. 69 НК РФ), решение о взыскании налога за счет денежных средств на счетах в банках (п. 2 ст. 46 НК РФ), решение о взыскании налога за счет иного имущества (п. 1 ст. 47 НК РФ), решение о зачете излишне уплаченного налога в счет погашения недоимки по этому или другому налогу (п. 5 ст. 78, подп. 4 п. 3 ст. 45 НК РФ), решение о приостановлении операций по счетам в банке (п. 2 ст. 76 НК РФ), решение о наложении ареста на имущество (п. 6 ст. 77 НК РФ) и др.

Необходимо учесть, что в правовом государстве, каковым по Конституции Российской Федерации (ст. 1) является современная Россия, действует презумпция законности правового акта, в том числе законная опровержимая презумпция законности актов налоговых органов¹. Акт будет считаться законным и подлежащим исполнению до тех пор, пока не будет признан недействительным в установленном порядке (в том числе по жалобе заинтересованного лица) либо отменен принявшим его органом.

Следует отметить, что в налоговых правоотношениях могут иметь правовое значение **действия и бездействие** уполномоченных органов (должностных лиц).

В ряде случаев одного только принятия налоговым органом ненормативного акта недостаточно для влияния на соответствующие налоговые правоотношения — налоговый орган должен совершить

¹ Нагорная Э.Н. Указ. соч. — С. 435, 507.

определенные действия. Так, требование об уплате налога (статья 69 Кодекса) признается современной судебной практикой ненормативным актом (пункт 48 постановления Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. № 5), который, в частности, может быть самостоятельно обжалован в суд. Пункт 6 ст. 69 НК РФ предусматривает, что после вынесения налоговым органом требования оно должно быть направлено (вручено) налогоплательщику. Без совершения данного действия, вследствие осуществления которого налогоплательщик получает возможность узнать о начале процедуры принудительного взыскания налога, само последующее принудительное взыскание налога (ст. 46—48 Кодекса) будет являться незаконным. В постановлении ФАС ВВО от 7 марта 2007 г. по делу № А82-2320/2006-27 судом установлено, что требования об уплате налогов в установленном порядке налогоплательщику не направлены (так как направлены на неверный адрес); на этом основании суд признал недействительным решение налогового органа о взыскании налогов за счет имущества. В то же время очевидно, что неисполнение налоговым органом обязанности по направлению требования не означает незаконности самого требования.

Другой пример — согласно подпункту 10 п. 1 ст. 32 НК РФ налоговые органы обязаны представлять налогоплательщику, плательщику сбора или налоговому агенту по его запросу справки о состоянии расчетов указанного лица по налогам, сборам, пеням и штрафам на основании данных налогового органа. Запрашиваемая справка представляется в течение пяти дней со дня поступления в налоговый орган соответствующего письменного запроса налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента.

Следует учесть, что документальная форма такой справки не придает ей свойства ненормативного акта, поскольку справка фактически содержит в себе некоторую информацию, но не порождает (изменяет, прекращает) каких-либо правоотношений. В то же время невыдача справки будет являться незаконным бездействием. Выдача справки, содержащей, например, сведения о задолженности, которая в действительности не существует (не может быть документально обоснована налоговым органом), будет являться незаконным действием. В случае, если справка с несуществующей задолженностью нарушает права налогоплательщика (например, исключает получение им кредита в банке), соответствующее действие налогового органа может быть оспорено в суде. Именно таким образом налогоплательщиком были заявлены требования по делу, решение по которому отражено в постановлении Президиума ВАС РФ от 8 апреля 2008 г. № 10405/07.

Согласно пункту 4 ст. 80 НК РФ налоговый орган не вправе отказать в принятии налоговой декларации (расчета), представленной налогоплательщиком (плательщиком сборов, налоговым агентом) по установленной форме, и обязан проставить по просьбе налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) на копии налоговой декларации (копии расчета) отметку о принятии и дату ее получения. Очевидно, что налогоплательщик впоследствии может использовать указанную отметку в качестве доказательства даты представления налоговой декларации и соответственно прекращения правоотношения по представлению налоговой декларации. Непринятие налоговой декларации и (или) непоставление отметки на налоговой декларации установленной формы, очевидно, являлось бы неправомерным бездействием налогового органа.

Следует учесть, что в силу пункта 4 ст. 80 НК РФ налоговая декларация (расчет) может быть представлена налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) в налоговый орган лично или через представителя, направлена в виде почтового отправления с описью вложения или передана по телекоммуникационным каналам связи. При отправке налоговой декларации (расчета) по почте днем ее представления считается дата отправки почтового отправления с описью вложения. При передаче налоговой декларации (расчета) по телекоммуникационным каналам связи днем ее представления считается дата ее отправки. Соответственно, в случае отказа налогового органа принять документ, который сам налогоплательщик расценивает как налоговую декларацию, простейший выход из данной ситуации — отправить этот документ в адрес налогового органа по почте с описью вложения.

Налоговый кодекс в пунктах 6, 8, 10 ст. 78 НК РФ предусматривает, что сумма излишне уплаченного налога подлежит возврату по письменному заявлению налогоплательщика (при условии отсутствия недоимки, в счет погашения которой может быть произведен зачет данной суммы) в течение одного месяца со дня получения налоговым органом такого заявления. В случае нарушения данного срока налоговым органом на сумму излишне уплаченного налога начисляются проценты, подлежащие уплате налогоплательщику, за каждый календарный день нарушения срока возврата. Процентная ставка принимается равной ставке рефинансирования Банка России, действовавшей в дни нарушения срока возврата. Соответственно, в данной статье Кодекса для случая неправомерного бездействия налогового органа прямо установлены правовые последствия в виде процентов, подлежащих уплате налогоплательщику.

ТЕСТЫ

1. Налоговый инспектор имеет право:

- а) устно сообщить налогоплательщику о числящейся за ним задолженности, а в случае ее неоплаты в семидневный срок — взыскать с налогоплательщика налог за счет его наличных денежных средств;
- б) в рамках налоговой проверки составить, подписать и вручить налогоплательщику требование о представлении документов;
- в) в рамках налоговой проверки вручить налогоплательщику подписанное руководителем (заместителем руководителя) налогового органа требование о представлении документов.

2. Решение о проведении выездной налоговой проверки:

- а) является правоприменительным актом-документом;
- б) является правоприменительным актом-действием;
- в) не является правоприменительным актом.

3. Обязанность по уплате налога возникает вследствие:

- а) принятия налоговым органом правоприменительного акта-документа (требования об уплате налога);
- б) осуществления налогоплательщиком деятельности, указанной в нормативном акте об этом налоге;
- в) совершения должностным лицом налогового органа правоприменительного акта-действия (принятия налоговой декларации).

4. Физическое лицо, имеющее неисполненные обязанности по уплате налогов, признано недееспособным. Имущества у этого лица не имеется. Налоговый орган в этом случае:

- а) обязан истребовать налог у законных представителей этого лица за счет их имущества;
- б) обязан принять решение о приостановлении обязанности по уплате налога;
- в) никаких обязанностей не несет.

5. Обязанность по уплате налога прекращается:

- а) вследствие принятия судом решения о признании безнадежной к взысканию и списании задолженности;
- б) вследствие принятия налоговым органом решения о признании безнадежной к взысканию и списании задолженности;
- в) вследствие принятия налоговым органом решения о предоставлении налогоплательщику налоговых льгот.

6. *Может ли налоговый орган отказать налогоплательщику в принятии налоговой декларации:*

- а) может, при неверном исчислении налога в декларации;
- б) не может ни в каком случае и обязан по просьбе налогоплательщика проставить отметку на копии налоговой декларации о принятии и дату ее получения;
- в) может, в случае представления декларации по неустановленной форме.

СУБЪЕКТЫ НАЛОГОВОГО ПРАВА, ИХ ВИДЫ, § 1.8. ОСНОВНЫЕ ПРАВА И ОБЯЗАННОСТИ. НАЛОГОВЫЕ ПРАВООТНОШЕНИЯ

Определенно основными субъектами налогового права и наиболее массовыми участниками налоговых правоотношений являются налогоплательщики (которые могут обязываться актом законодательства о налогах уплатить налог по результатам своей деятельности) и публично-правовые образования (имеющие право в данном случае получить налог). В то же время круг субъектов налогового права существенно шире.

В статье 9 НК РФ указаны участники отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах: организации и физические лица, признаваемые в соответствии с Налоговым кодексом налогоплательщиками или плательщиками сборов; организации и физические лица, признаваемые в соответствии с указанным Кодексом налоговыми агентами; налоговые органы (федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, и его территориальные органы); таможенные органы (федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области таможенного дела, подчиненные ему таможенные органы Российской Федерации).

Перечень, установленный в статье 9 НК РФ, формально является закрытым, но в действительности существуют и иные, не указанные в перечне субъекты, на которых налоговое право возлагает права и обязанности. В том числе это банки (ст. 60 НК РФ), обязанные исполнять поручения налогоплательщиков и инкассовые поручения налоговых органов на перечисление налогов в бюджетную систему Российской Федерации; организации (в том числе ГИБДД, органы юстиции) и иные лица (в том числе нотариусы), обязанные сообщать в налоговые органы сведения, связанные с учетом налогоплатель-

щиков, а также о налогооблагаемом имуществе (ст. 85 НК РФ); органы государственных внебюджетных фондов (подп. 5 п. 1 ст. 63 НК РФ), имеющие право согласовывать решения об изменении сроков уплаты ЕСН, судебные приставы-исполнители (п. 1 ст. 47, п. 5 ст. 48 НК РФ), принудительно взыскивающие налоги (пени, штрафы) за счет имущества налогоплательщиков, и др.

Следовательно, под **субъектами налогового права** следует понимать тех субъектов права, которые потенциально могут обладать определенными правами и нести обязанности, предусмотренные законодательством о налогах и сборах.

Налоговая правоспособность физических и юридических лиц по общему правилу возникает в момент рождения физического лица (регистрации юридического лица) и прекращается в момент смерти (ликвидации). В принципе, обязанность по уплате налога может возникнуть и у младенца (например, если он посредством действий своих законных представителей получит налогооблагаемый доход или имущество). Согласно пункту 2 ст. 107 НК РФ физическое лицо может быть привлечено к ответственности за совершение налоговых правонарушений с 16-летнего возраста. Таким способом законодатель косвенно установил возраст налоговой дееспособности для физических лиц — 16 лет, поскольку по общему правилу дееспособность неотделима от деликтоспособности¹. До указанного возраста физическое лицо может участвовать в налоговых правоотношениях только через представителей.

Несколько иной подход к проблеме налоговой дееспособности изложен в постановлении КС РФ от 13 марта 2008 г. № 5-П. Суд отметил, что способность гражданина своими действиями приобретать и осуществлять гражданские права, создавать для себя гражданские обязанности и исполнять их (гражданская дееспособность) возникает в полном объеме с наступлением совершеннолетия, т.е. по достижении 18-летнего возраста (п. 1 ст. 21 ГК РФ), а Семейным кодексом Российской Федерации устанавливается, что ребенком признается лицо, не достигшее возраста 18 лет (совершеннолетия) (п. 1 ст. 54). Несовершеннолетние же дети, неся бремя уплаты налогов как собственники, не могут рассматриваться как полностью самостоятельные субъекты налоговых правоотношений, возникающих при применении указанных положений Налогового кодекса, поскольку они в силу закона не могут совершать самостоятельно юридически значимые действия в отношении недвижимости и в

¹ Винницкий Д.В. Субъекты налогового права. — М.: Норма, 2000. — С. 98.

связи с этим в полной мере являться самостоятельными плательщиками налога на доходы физических лиц. Соответственно, исходя из данного подхода Конституционного Суда, вопрос о возникновении налоговой дееспособности с 16-летнего возраста продолжает оставаться дискуссионным.

Д.В. Винницкий предложил всех субъектов налогового права условно подразделить на две группы:

1) **частные субъекты** (организации и физические лица, способные выступать в качестве функционально подчиненной стороны);

2) **публичные субъекты** (государственные и муниципальные органы и общественно-территориальные образования, способные выступать в качестве властной управомоченной стороны)¹.

Используя указанный подход, рассмотрим группы публичных и частных субъектов.

К группе **публичных субъектов** налогового права относятся **публично-правовые образования (органы власти публично-правовых образований)**. Основным правом публично-правового образования в сфере налогообложения (Российской Федерации, ее субъекта, муниципального образования) является установление (введение) налогов и их последующее взимание. Основной обязанностью публично-правовых образований является обеспечение исполнения обязанностей частными субъектами и соблюдение их прав.

Право Российской Федерации на установление (введение) федеральных налогов производно от Конституции России (и от выраженного в ней согласия народа России на установление (введение) налогов). Право субъектов Федерации и муниципальных образований на установление (введение) региональных и местных налогов производно от Конституции России и федеральных законов. В то же время публично-правовые образования всегда действуют посредством органов власти и сами никогда не могут являться налогоплательщиками.

Законодательные (представительные) органы власти публично-правовых образований принимают нормативные правовые акты налогового законодательства. Органы исполнительной власти — налоговые, таможенные и финансовые органы, органы государственных внебюджетных фондов, органы МВД и другие органы контролируют исполнение норм налогового законодательства, принимают нормативные и ненормативные акты, осуществляют другие властные полномочия. Органы судебной власти в том числе рас-

¹ Винницкий Д.В. Указ. соч. — С. 18—20.

смаатривают дела о взыскании налогов (пени, санкций) и разрешают конфликты, возникающие в сфере налогообложения, — рассматривают жалобы частных субъектов на акты налоговых органов и действия (бездействие) их должностных лиц. Судебные приставы-исполнители в порядке, предусмотренном Федеральным законом «Об исполнительном производстве» и Налоговым кодексом, исполняют решения налоговых органов и судов о взыскании налога за счет имущества налогоплательщиков.

Специально созданными органами исполнительной власти, обладающими наибольшим объемом полномочий в сфере налогообложения, являются **налоговые органы**. Как указано в статьях 1 и 2 Закона Российской Федерации от 21 марта 1991 г. № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации», налоговые органы Российской Федерации — единая система контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в бюджетную систему Российской Федерации налогов и сборов. Единая централизованная система налоговых органов состоит из федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов Федеральной налоговой службы Российской Федерации, и его территориальных органов.

Единство системы налоговых органов можно проиллюстрировать на следующих примерах. В постановлении Президиума ВАС РФ от 22 апреля 2008 г. № 17520/07 было рассмотрено дело, в рамках которого в том числе имел место эпизод изменения налогоплательщиком — организацией своего места нахождения. Суд указал, что в отношениях с налогоплательщиком налоговые инспекции по старому и новому местам его учета должны рассматриваться как одно и то же лицо. Другой пример — в постановлении Президиума ВАС РФ от 8 апреля 2008 г. № 16109/07 суд отметил, что согласно статье 30 Кодекса налоговые органы представляют собой единую централизованную систему, куда входят федеральный орган исполнительной власти и его территориальные органы. Их общей задачей является контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и сборов. Следовательно, результаты мероприятий налогового контроля, относящиеся к одним и тем же обстоятельствам и имеющие существенное значение для дела, должны учитываться вне зависимости от того, каким налоговым органом они установлены.

В различные периоды новой российской истории изменялось название данного ведомства — Государственная налоговая служба,

Министерство Российской Федерации по налогам и сборам, а также изменялись структура, подчиненность и соответствующий объем полномочий.

Основные права и обязанности налоговых органов перечислены в виде открытых перечней, закрепленных в статьях 31 и 32 НК РФ. В то же время отдельные права и обязанности предусмотрены в иных положениях Кодекса. Так, в соответствии с пунктом 7 ст. 45 НК РФ налоговый орган вправе требовать от банка копию поручения налогоплательщика на перечисление налога в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства, оформленного налогоплательщиком на бумажном носителе. Согласно пункту 4 ст. 80 налоговый орган не вправе отказывать в принятии налоговой декларации (расчета) и обязан по просьбе налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) поставить отметку на копии налоговой декларации (копии расчета) о принятии и дату ее получения.

К числу **основных прав налоговых органов** относятся:

- взыскание недоимки по налогам и сборам, а также пени;
- проведение налоговых проверок;
- привлечение частных субъектов к налоговой ответственности и взыскание налоговых санкций.

Прочие права (учет налогоплательщиков, осмотр помещений и территорий, приостановление операций по счетам и др.), предоставленные Налоговым кодексом, как правило, используются налоговыми органами в целях реализации основных прав.

Следует отметить, что термин «права» в статье 31 НК РФ применен недостаточно корректно (права налоговых органов по отношению к частным субъектам одновременно являются обязанностями налоговых органов по отношению к государству), более верным было бы использование термина «полномочия». В постановлении КС РСФСР от 14 января 1992 г. № 1-П-У было разъяснено, что один из основополагающих принципов конституционного строя заключается в том, что любой государственный орган может принимать только такие решения и осуществлять такие действия, которые входят в его компетенцию, установленную в соответствии с Конституцией России. По справедливому замечанию Ю.А. Тихомирова, публичная сфера предполагает соединенность прав и обязанностей в формулу «полномочия» как правообязанность, которую нельзя не реализовать в публичных интересах¹. С.Н. Егоров отмечает, что

¹ Тихомиров Ю.А. Теория компетенции. — С. 56.

права и обязанности субъекта политической власти должны совпадать¹. Разделение на права и обязанности налоговых органов в статьях 31 и 32 НК РФ в основном произведено по следующему критерию: чем именно является соответствующее полномочие налогового органа по отношению к частному лицу: правом или обязанностью.

Поскольку налоговые органы являются частью системы органов исполнительной власти, в определении КС РФ от 5 июля 2005 г. № 301-О указано, что при осуществлении своих функций налоговые органы обязаны взаимодействовать с иными федеральными органами исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации и органами местного самоуправления (п. 4 ст. 30 НК РФ).

Следует также учесть, что ряд норм, регламентирующих деятельность налоговых органов (в том числе право предъявлять в суде и арбитражном суде иски о признании сделок недействительными и взыскании в доход государства всего полученного по таким сделкам), содержатся в Законе Российской Федерации «О налоговых органах Российской Федерации» и в иных нормативных правовых актах. В связи с этим представляют интерес разъяснения, содержащиеся в постановлении Пленума ВАС РФ от 10 апреля 2008 г. № 22. В частности, суд разъяснил, что требование налогового органа о применении предусмотренных статьей 169 ГК РФ последствий недействительности сделки, обосновываемое тем, что данная сделка совершена с целью уклонения от уплаты налогов, выходит за рамки полномочий налогового органа, так как взыскание в доход Российской Федерации всего полученного (причитавшегося) по сделке не является мерой, направленной на обеспечение поступления в бюджет налогов (п. 6).

Как правило, система налоговых органов обладает трехуровневой структурой.

3-й уровень — федеральный орган (ФНС России);

2-й уровень — налоговые органы по субъектам Российской Федерации (например, Управление ФНС России по Нижегородской области);

1-й уровень — налоговые инспекции по районам, городам, районам в городах, межрайонные налоговые инспекции, иные налоговые инспекции (например, на территории Нижегородской области — Межрайонная инспекция ФНС России по крупнейшим нало-

¹ Егоров С.Н. Аксиоматические основы теории права. — С. 142.

гоплательщикам по Нижегородской области; на территории Сормовского района Н. Новгорода — Инспекция ФНС России по Сормовскому району города Н. Новгорода; на территории города Выкса, Навашинского и Кулебакского районов Нижегородской области — Межрайонная инспекция ФНС России № 4 по Нижегородской области).

Положение о территориальных органах ФНС России утверждено приказом Минфина России от 9 августа 2005 г. № 101н. Оно включает соответствующие положения об инспекции ФНС России по району, району в городе, городу без районного деления и инспекции ФНС России межрайонного уровня. Кроме того, как это установлено в пункте 8.1 Регламента Федеральной налоговой службы (утв. приказом ФНС России от 15 февраля 2007 г. № САЭ-3-18/62@), территориальные налоговые органы образуются в целях осуществления полномочий ФНС России на определенной территории в соответствии с утвержденной в установленном порядке схемой размещения территориальных налоговых органов.

Важное определение, имеющее отношение и к налоговым органам, дано в статье 6 БК РФ: администратор доходов бюджета — орган государственной власти (государственный орган), орган местного самоуправления, орган местной администрации, орган управления государственным внебюджетным фондом, Центральный банк Российской Федерации, бюджетное учреждение, осуществляющие в соответствии с законодательством Российской Федерации контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты, начисление, учет, взыскание и принятие решений о возврате (зачете) излишне уплаченных (взысканных) платежей, пеней и штрафов по ним, являющихся доходами бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, если иное не установлено Бюджетным кодексом.

К группе **частных субъектов** налогового права относятся следующие основные субъекты.

Налогоплательщики, плательщики сборов, налоговые агенты. Нормативные определения налогоплательщиков и плательщиков сборов даны в статье 19 НК РФ, налоговых агентов — в статье 24 НК РФ. Следует учесть, что орган власти (публичный субъект), зарегистрированный как юридическое лицо, может одновременно являться налогоплательщиком и (или) налоговым агентом, т.е. частным субъектом. Так, налогоплательщиками ЕСН и налоговыми агентами по НДФЛ являются все налоговые инспекции в связи с выплатой заработной платы своим работникам.

Банки. Основная роль банков следует из пункта 1 ст. 60 НК РФ: банки обязаны исполнять поручение налогоплательщика на перечисление налога в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства, а также поручение налогового органа на перечисление налога в бюджетную систему Российской Федерации за счет денежных средств налогоплательщика или налогового агента в очередности, установленной гражданским законодательством Российской Федерации.

Налоговые представители. В соответствии со статьей 26 НК РФ налогоплательщик (налоговый агент, плательщик сборов) может участвовать в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах через законного или уполномоченного представителя, если иное не предусмотрено Налоговым кодексом. В некоторых случаях налогоплательщик (юридическое лицо, несовершеннолетний ребенок и др.) может участвовать в налоговых правоотношениях только через представителя.

Следует учесть, что представительство в налоговых правоотношениях существенно отличается от представительства, например, в гражданских правоотношениях. Так, статья 182 ГК РФ предусматривает, что полномочие может также явствовать из обстановки, в которой действует представитель (продавец в розничной торговле, кассир и т.п.). В налоговых правоотношениях подобное правило отсутствует. Кроме того, если в гражданских правоотношениях в силу статьи 185 ГК РФ нотариальное удостоверение доверенности, выданной физическим лицом, является необходимым не во всех случаях, то в соответствии с пунктом 3 ст. 29 НК РФ уполномоченный представитель налогоплательщика — физического лица осуществляет свои полномочия только на основании нотариально удостоверенной доверенности или доверенности, приравненной к нотариально удостоверенной в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации.

Субъекты, предоставляющие информацию налоговым органам. Категория указанных лиц достаточно широка и включает в том числе некоторые органы государственной власти. Данная обязанность может быть установлена как в Налоговом кодексе, так и в иных нормативных актах. Цель возложения данной обязанности — обеспечить налоговые органы существующей для налогообложения информацией: о налогоплательщиках, их месте нахождения, осуществляемой ими деятельности, о наличии у них облагаемого имущества и др.

Как следует из пункта 1 ст. 86 НК РФ, банк обязан сообщить об открытии или о закрытии счета, об изменении реквизитов счета организации (индивидуального предпринимателя) в налоговый орган

по месту своего нахождения в течение пяти дней со дня соответствующего открытия, закрытия или изменения реквизитов такого счета.

В статье 85 НК РФ обязанность по предоставлению информации, связанной с учетом налогоплательщиков, возложена на широкий круг лиц: органы юстиции (о нотариусах); адвокатские палаты субъектов Российской Федерации (об адвокатах); органы, осуществляющие регистрацию физических лиц по месту жительства (о фактах регистрации); органы загса (о фактах рождения и смерти); органы, осуществляющие государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним (о недвижимом имуществе, правах на него и сделках с ним); органы ГИБДД (о транспортных средствах и их владельцах); нотариусов (о выдаче свидетельств о праве на наследство и о нотариальном удостоверении договоров дарения) и т.д.

В соответствии с пунктом 1 постановления Правительства Российской Федерации от 4 сентября 1995 г. № 876 «Об упорядочении учета плательщиков земельного налога и арендной платы за землю» на районные и городские комитеты по земельным ресурсам и землеустройству возложено обеспечение налоговых органов подготовленными на основе данных государственного земельного кадастра списками юридических лиц и граждан — плательщиков земельного налога.

Следует отметить, что информация от некоторых государственных органов и должностных лиц является для налоговых органов достаточным основанием для исчисления и истребования налога у налогоплательщиков. По ряду поимущественных налогов государство не возлагает на налогоплательщиков — владельцев имущества обязанности по представлению налоговой декларации, поскольку облагаемое имущество регистрируется в соответствующих органах, а последние сообщают эту информацию в налоговые органы. Так, в соответствии с пунктом 1 ст. 362 НК РФ сумма транспортного налога, подлежащая уплате налогоплательщиками, являющимися физическими лицами, исчисляется налоговыми органами на основании сведений, которые представляются в налоговые органы органами ГИБДД (другими регистрирующими органами). Согласно статье 52 и пункту 3 ст. 363 НК РФ налогоплательщики транспортного налога, являющиеся физическими лицами, уплачивают транспортный налог на основании налогового уведомления, направляемого налоговым органом.

Субъекты, способствующие контрольной деятельности налоговых органов. Категория указанных субъектов также достаточно широка. К ней относятся свидетели (ст. 90 НК РФ), эксперты (ст. 95

НК РФ), специалисты (ст. 96 НК РФ), переводчики (ст. 97 НК РФ), понятые (ст. 98 НК РФ) и др.

В соответствии с пунктом 1 ст. 90 НК РФ в качестве свидетеля для дачи показаний может быть вызвано любое физическое лицо, которому могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля. Как видно, указанная норма позволяет привлечь в качестве свидетеля практически любое физическое лицо. В статье 128 НК РФ предусмотрена ответственность за неявку либо уклонение от явки без уважительных причин лица, вызываемого по делу о налоговом правонарушении в качестве свидетеля, а также за неправомерный отказ свидетеля от дачи показаний, а равно дачу заведомо ложных показаний.

В законодательстве предусмотрены и **иные частные субъекты** налогового права. Так, в соответствии с пунктом 4 ст. 58, подпунктом 3 п. 3 ст. 45 НК РФ в качестве одного из возможных способов уплаты налога (при отсутствии банка) предусмотрено внесение физическим лицом в кассу местной администрации либо в организацию федеральной почтовой связи наличных денежных средств для их перечисления в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства. Денежные средства, принятые местной администрацией от налогоплательщика (налогового агента) в наличной форме, в течение пяти дней со дня их приема подлежат внесению в банк или организацию федеральной почтовой связи для их перечисления в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства. Соответственно, на местные администрации и на организации федеральной почтовой связи законодательство о налогах и сборах возлагает ряд обязанностей.

В статье 25 НК РФ, утратившей силу с 1 января 2007 года, указанная категория субъектов обозначалась как сборщики налогов и (или) сборов. В.Ф. Евтушенко справедливо отмечает, что исторически прототипом сборщиков являлся институт откупщиков, который был известен еще в Древней Греции¹. При сборе налогов через откупщиков государство предоставляло право сбора налогов на определенной территории частному субъекту, а данный субъект одну часть собранной суммы передавал государству, другую часть оставлял себе.

В научной литературе предлагаются и другие способы классификации субъектов налогового права. Так, Ю.А. Крохина выделяет

¹ *Евтушенко В.Ф.* Налоговые агенты как субъекты налоговых правоотношений. — М.: Юриспруденция, 2006. — С. 51.

четыре категории субъектов: 1) государственные органы; 2) налогоплательщики; 3) лица, содействующие уплате налогов; 4) налоговые представители¹. Н.П. Кучерявенко подразделяет субъектов налогового права на властвующих и обязанных².

Правоотношение обычно определяется в теории права как охраняемое государством общественное отношение, урегулированное правом и характеризующееся наличием субъективных прав и обязанностей у его участников.

Следовательно, **налоговое правоотношение** — охраняемое государством общественное отношение, урегулированное налоговым правом и характеризующееся наличием субъективных прав и обязанностей у его участников.

Налоговый кодекс в статье 2 определяет круг общественных отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах. В некоторых положениях Кодекса прямо используется термин «налоговые правоотношения». Например, раздел II Кодекса назван «Налогоплательщики и плательщики сборов. Налоговые агенты. Представительство в налоговых правоотношениях».

Естественно, субъект правоотношения — более узкая категория, чем субъект права. Субъекты правоотношений — персонально индивидуализированные лица, участвующие в конкретном правоотношении. Не все субъекты права на практике становятся субъектами правоотношений.

В определение отрасли налогового права ранее были включены общественные отношения по уплате налогов, поскольку именно эти общественные отношения являются наиболее массовыми и важными; именно они предопределяют конечную цель правового регулирования — финансовое обеспечение деятельности публично-правовых образований. Общественные отношения по уплате налогов являются наиболее массовыми и важными, существуют только как правоотношения (не как фактические отношения). Кроме того, **отношения по уплате налогов имеют свои особенности**. Их можно охарактеризовать следующим образом:

1) **являются имущественными** (но не гражданско-правовыми и не деликтными). При этом деньги в силу статьи 128 ГК РФ определяются как вид имущества;

¹ Крохина Ю.А. Указ. соч. — С. 64.

² Кучерявенко Н.П. Указ. соч. Т. II: Введение в теорию налогового права. — С. 125.

2) **возникают вследствие экономически результативной правомерной деятельности налогоплательщика** (но не по его инициативе и не по инициативе государственного органа);

3) **предусматривают одностороннюю активную обязанность** налогоплательщика по уплате налога государству в установленный срок и не предусматривают никакого юридически обязательного встречного представления от государства;

4) **по общему правилу не могут быть изменены** ни налогоплательщиком, ни государственным органом. Сумма налога, подлежащая уплате, не может быть увеличена или уменьшена ни в каком случае. Налогоплательщик не имеет права по своему желанию изменить срок уплаты, хотя может уплатить налог досрочно. Исключения представляют случаи, когда по инициативе налогоплательщика индивидуальным актом налогового (таможенного) органа изменяется срок уплаты налога (гл. 9 НК РФ, реструктуризация). Кроме того, безнадежные долги по налогам могут быть списаны в порядке, установленном органами исполнительной власти (ст. 59 НК РФ).

Д.В. Винницкий обоснованно отмечает особенности отношений по уплате (взиманию) налогов и сборов. В этих отношениях налоговый орган практически не обладает никакими полномочиями по принятию обязательных для исполнения правоприменительных (индивидуальных) актов, которые могут порождать (изменять, прекращать) эти правоотношения. Он не может по своему усмотрению увеличить или уменьшить сумму налога для конкретного налогоплательщика (руководствуясь, например, соображениями целесообразности или требованием эффективности использования средств), определить для него объект налогообложения иначе, чем это предусмотрел законодатель, и т.п. Единственная задача налогового органа в сфере отношений по уплате (взиманию) налога или сбора — это наиболее точным образом исполнить закон о налоге (сборе)¹. Для случая, когда налогоплательщик своевременно и в полном объеме уплачивает налог, налоговый орган действительно не может влиять на соответствующие правоотношения путем принятия обязательных для исполнения правоприменительных актов.

Следует отметить, что **прочие общественные отношения**, регулируемые налоговым правом, **имеют совершенно иные особенности**.

Так, **отношения по уплате сборов** традиционно регламентируются налоговым правом («право сборов» в настоящее время не выделяется, хотя и не исключено, что со временем это произойдет), имеют

¹ Винницкий Д.В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. — С. 91.

имущественный характер, но, как правило, инициируются по воле самого плательщика, поскольку уплата сбора в силу пункта 2 ст. 8 НК РФ является одним из условий совершения в отношении плательщика юридически значимых действий. В общем случае плательщик самостоятельно уплачивает сбор и представляет доказательства его уплаты для совершения в его отношении юридически значимых действий.

Отношения по установлению (введению) налогов не имеют имущественного характера, возникают между органами власти (например, при реализации законодательной инициативы), а налогоплательщики в них не участвуют, поскольку прямая демократия в данном случае невозможна.

Отношения налогового контроля также не имеют имущественного характера, возникают между контролирующими и контролируемые субъектами по инициативе контролирующих субъектов и, как правило, изменяются и прекращаются по воле последних. Так, в соответствии с пунктом 1 ст. 93 НК РФ должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, вправе истребовать у проверяемого лица необходимые для проверки документы посредством вручения этому лицу (его представителю) требования о предоставлении документов.

Отношения по обжалованию актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц (гл. 19, 20 НК РФ), наоборот, возникают по инициативе лиц, подающих жалобу, но также не носят имущественного характера.

Отношения налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения (гл. 16, 18 НК РФ) являются имущественными, возникают между правонарушителем и государством, но не вследствие экономически результативной правомерной деятельности, а вследствие совершения правонарушения, и реализуются путем принятия налоговым органом решения о привлечении к налоговой ответственности.

Таким образом, налоговое право регулирует комплекс различных общественных отношений, имеющих существенные отличия. При этом отношения по уплате налогов являются наиболее важными и массовыми. Соответственно, когда говорят о налоговых правоотношениях, обычно имеют в виду именно правоотношения по уплате налогов.

В.К. Бабаев указывает на то, что в юридической литературе существует деление правоотношений также на абсолютные и относительные. В относительных правоотношениях точно определены все участники. В абсолютных правоотношениях (правоотношения соб-

ственности, авторских прав, изобретательские...) известно лишь одно лицо — носитель субъективного права. Все остальные субъекты являются обязанными, т.е. не должны препятствовать осуществлению субъективного права лицом управомоченным¹. Одно из оснований для выделения абсолютных правоотношений — позиция, в соответствии с которой нарушить соответствующее субъективное право (в том числе собственности) управомоченного лица может только то лицо, которое является участником правоотношения. В налоговом праве (как и в иных публичных отраслях) не выделяется абсолютных правоотношений, все правоотношения являются только относительными, с однозначным определением состава участников, их прав и обязанностей.

ТЕСТЫ

1. Всех участников правоотношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, можно условно разделить на:

- а) налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов;
- б) публичных участников и частных участников;
- в) налогоплательщиков, плательщиков сборов и публичных участников.

2. Существуют ли участники налоговых правоотношений, не указанные в статье 9 НК РФ:

- а) не существуют, так как перечень, установленный статьей 9 НК РФ, является закрытым;
- б) не существуют, так как налоговое законодательство в действительности предоставляет права и возлагает обязанности только на тех лиц, которые прямо указаны в статье 9 НК РФ;
- в) существуют, так как налоговое законодательство в действительности предоставляет права и возлагает обязанности не только на тех лиц, которые прямо указаны в статье 9 НК РФ.

3. Налоговые инспекции могут являться:

- а) только публичными участниками налоговых правоотношений;
- б) как публичными, так и частными участниками налоговых правоотношений;
- в) только частными участниками налоговых правоотношений.

¹ Теория государства и права: Учебник / Под ред. В.К. Бабаева. — С. 416.

4. Российская Федерация, субъекты Российской Федерации, муниципальные образования могут являться:

- а) только публичными участниками налоговых правоотношений;
- б) как публичными, так и частными участниками налоговых правоотношений;
- в) только частными участниками налоговых правоотношений.

5. Всегда ли одним из участников налогового правоотношения является орган власти:

- а) орган власти всегда является участником налогового правоотношения;
- б) орган власти не всегда является участником налогового правоотношения;
- в) орган власти никогда не является участником налогового правоотношения.

6. Какие налоговые правоотношения являются наиболее массовыми:

- а) правоотношения по установлению (введению) налогов;
- б) правоотношения по уплате налогов;
- в) правоотношения по обжалованию актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц.

7. Может ли правоотношение по уплате налога возникнуть (измениться, прекратиться) вследствие принятия налоговым органом индивидуального акта:

- а) может возникнуть в специально указанных случаях, измениться или прекратиться не может;
- б) не может ни возникнуть, ни измениться, ни прекратиться;
- в) возникнуть не может, может измениться и прекратиться в специально указанных случаях.

8. С какого момента возникает налоговая дееспособность у юридического лица:

- а) с момента государственной регистрации;
- б) с момента постановки на налоговый учет в налоговой инспекции;
- в) с момента получения от налоговой инспекции сообщения о постановке на учет.

9. Директор организации, действующий на основании учредительных документов, является:

- а) законным представителем организации в налоговых правоотношениях;

- б) уполномоченным представителем организации в налоговых правоотношениях;
- в) законным представителем организации только в гражданских правоотношениях.

§ 1.9. НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКИ. ВИДЫ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ

В силу статьи 19 НК РФ налогоплательщиками признаются организации и физические лица, на которых в соответствии с законодательством о налогах возложена обязанность по уплате конкретных налогов.

В указанной статье под налогоплательщиками конкретного налога понимаются только те субъекты, которые уже несут субъективную обязанность уплачивать этот налог, т.е. участвующие в правоотношении по уплате этого налога в качестве обязанного лица. Но следует учесть, что в законодательстве о налогах под налогоплательщиками обычно подразумеваются лица, которые в конкретный момент времени могут и не иметь обязанности по уплате какого-либо налога и которых можно обозначить как потенциальных налогоплательщиков. О.В. Бойков в связи с этим дает следующее определение: налогоплательщик по Налоговому кодексу — это лицо, признаваемое субъектом возможных отношений по уплате налога¹.

Так, в соответствии с подпунктом 1 п. 2 ст. 23 НК РФ налогоплательщики — организации и индивидуальные предприниматели 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. Очевидно, что данные обязанности никак не связаны с наличием или отсутствием обязанности по уплате какого-либо налога, т.е. речь идет о субъектах права — организациях и индивидуальных предпринимателях.

Другой пример: согласно статье 143 НК РФ организации признаются налогоплательщиками НДС. При этом из анализа главы 21

¹ См.: Интервью с заместителем Председателя ВАС РФ О.В. Бойковым // ЭЖ-Юрист. — 2003. — № 20.

НК РФ не следует, что все существующие организации, соответствующие определению, данному в пункте 2 ст. 11 НК РФ, обязаны уплачивать НДС. Такой обязанности нет: при отсутствии в их деятельности объекта налогообложения, указанного в статье 146 НК РФ; при использовании права на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика в соответствии со статьей 145 НК РФ, а также в других случаях. Следовательно, в статье 143 НК РФ термин «налогоплательщики» используется в широком смысле — как лица, у которых потенциально может возникнуть объект налогообложения и обязанность по уплате НДС. Таким образом, в действующем налоговом законодательстве под налогоплательщиками могут пониматься как субъекты права — «потенциальные» налогоплательщики, так и субъекты правоотношения по уплате конкретного налога.

В пункте 2 ст. 11 НК РФ приводятся термины, существенные для понимания определения налогоплательщиков:

лица (лицо) — организации и (или) физические лица;

физические лица — граждане Российской Федерации, иностранные граждане и лица без гражданства;

организации — юридические лица, образованные в соответствии с законодательством Российской Федерации (российские организации), а также иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, филиалы и представительства указанных иностранных лиц и международных организаций, созданные на территории Российской Федерации (и иностранные организации).

Как видно из указанных определений, налогоплательщиками по общему правилу могут быть только лица, обладающие гражданской правоспособностью. Указанный вывод подтверждается тем, что налог может быть уплачен только из денежных средств, принадлежащих налогоплательщику на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления (п. 1 ст. 8 Кодекса). По этой причине налогоплательщиками российских налогов, в частности, могут являться любые физические лица, а не только граждане Российской Федерации.

Налоговый кодекс в статье 19 предусматривает, что филиалы и иные обособленные подразделения российских организаций исполняют обязанности этих организаций по уплате налогов и сборов по месту нахождения этих филиалов и иных обособленных подразделений в порядке, установленном Налоговым кодексом. Нельзя не

отметить некорректность данного положения, так как оно, по сути, предполагает наличие у филиала (обособленного подразделения) российской организации некой специальной налоговой правоспособности, поскольку филиал (обособленное подразделение) назван в качестве обязанного лица. Более правильным было бы указание на то, что организации исполняют обязанность по уплате налогов и сборов по месту нахождения своих филиалов (обособленных подразделений) в порядке, предусмотренном Налоговым кодексом.

Тем не менее филиалы и иные обособленные подразделения российских организаций специально исключены Налоговым кодексом из числа налогоплательщиков, поскольку они не обладают собственной гражданской правоспособностью. В пункте 9 постановления Пленума Верховного Суда и Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 11 июня 1999 г. № 41/9 «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации» разъяснено, что в соответствии с Налоговым кодексом филиалы и представительства российских юридических лиц не рассматриваются в качестве участников налоговых правоотношений и не имеют статуса налогоплательщиков, налоговых агентов и иных обязанных лиц. Ответственность за исполнение всех обязанностей по уплате налогов, сборов, пеней и штрафов несет юридическое лицо, в состав которого входит соответствующий филиал (представительство).

В то же время филиалы и представительства иностранных организаций, созданные на территории Российской Федерации, согласно пункту 2 ст. 11 НК РФ признаются разновидностью организаций-налогоплательщиков, поскольку в противном случае было бы затруднительно требовать исполнения обязанностей по уплате налогов с организации, зарегистрированной в другом государстве, но создавшей на территории Российской Федерации филиал (представительство).

Действующие нормативные правовые акты о конкретных налогах из числа налогоплательщиков также не исключают некоммерческие организации (ст. 50 ГК РФ). На практике некоммерческие организации, как правило, уплачивают налоги по результатам своей предпринимательской или иной приносящей доход деятельности, по результатам оплаты труда своих сотрудников, а также в связи с владением некоторыми видами имущества.

Как уже отмечалось, публично-правовые образования (Российская Федерация, ее субъекты и муниципальные образования), не являясь юридическими лицами в смысле статьи 48 ГК РФ, обладают гражданской правоспособностью, являются субъектами граждан-

ского права и на равных началах вступают в гражданские правоотношения с гражданами и юридическими лицами (ст. 124 ГК РФ). Но публично-правовые образования никогда не могут быть налогоплательщиками, в том числе по той причине, что они не входят в объем понятия «организации», данного в пункте 2 ст. 11 НК РФ. Частный случай указанного правила был отмечен Президиумом Высшего Арбитражного Суда в пункте 6 информационного письма от 22 декабря 2005 г. № 98: в соответствии со статьей 246 НК РФ субъекты Федерации, как и иные публично-правовые образования, не являются плательщиками налога на прибыль; поскольку налоговый агент удерживает в соответствующих случаях налог у лица, являющегося плательщиком налога (ст. 24 НК РФ), в данном случае при выплате дивидендов по принадлежащим субъекту Федерации акциям у источника выплаты не возникает обязанность по удержанию налога с указанного лица.

В пункте 2 ст. 11 НК РФ также специально выделяется особая группа физических лиц — **индивидуальные предприниматели** — физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, главы крестьянских (фермерских) хозяйств. 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 Налоговым кодексом, не вправе ссылаться на то, что они не являются индивидуальными предпринимателями.

В соответствии с пунктами 1 и 2 ст. 23 ГК РФ гражданин вправе заниматься предпринимательской деятельностью без образования юридического лица с момента государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя. Глава крестьянского (фермерского) хозяйства, осуществляющего деятельность без образования юридического лица, признается предпринимателем с момента государственной регистрации крестьянского (фермерского) хозяйства.

Поскольку объем прав и объем обязанностей должны соответствовать друг другу, если зарегистрированный индивидуальный предприниматель эффективно осуществляет предпринимательскую деятельность, то у него, как правило, возникают более высокие, по сравнению с обычной деятельностью, доходы и налоговые обязательства. Налогоплательщиками многих налогов законодательство называет только тех физических лиц, которые зарегистрированы в

качестве индивидуальных предпринимателей (НДС, ЕСН, акцизы). Кроме того, с индивидуальных предпринимателей, как и с организаций, налоги, пени и штрафы могут быть взысканы во внесудебном порядке (п. 2 ст. 45, ст. 46, ст. 47 НК РФ).

В действующем законодательстве особым образом определяется статус таких налогоплательщиков, как нотариусы и адвокаты. В статье 1 Основ законодательства Российской Федерации о нотариате от 11 февраля 1993 г. № 4462-1 определено, что нотариальная деятельность не является предпринимательством и не преследует цели извлечения прибыли. Согласно пункту 2 ст. 1 Федерального закона от 31 мая 2002 г. № 63-ФЗ «Об адвокатской деятельности и адвокатуре в Российской Федерации» адвокатская деятельность не является предпринимательской. В Налоговом кодексе деятельность указанных лиц также не признается предпринимательской, но для нотариусов, занимающихся частной практикой, и для адвокатов, учредивших адвокатский кабинет, предусмотрен повышенный объем обязанностей, сравнимый с объемом обязанностей индивидуальных предпринимателей. Так, в силу подпункта 5 п. 1 ст. 23 НК РФ по месту жительства индивидуального предпринимателя, нотариуса, занимающегося частной практикой, адвоката, учредившего адвокатский кабинет, указанные лица по запросу налогового органа обязаны представлять книгу учета доходов и расходов и хозяйственных операций.

Индивидуальные предприниматели в соответствии с пунктом 2 ст. 23 НК РФ обязаны письменно сообщать в налоговый орган по месту жительства индивидуального предпринимателя об открытии или о закрытии счетов, используемых ими в предпринимательской деятельности, в течение семи дней со дня открытия (закрытия) таких счетов. В силу пункта 3 ст. 23 НК РФ нотариусы, занимающиеся частной практикой, и адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, обязаны письменно сообщать в налоговый орган по месту своего жительства об открытии (закрытии) счетов, предназначенных для осуществления ими профессиональной деятельности.

Достаточно интересным является вопрос о налоговых последствиях деятельности, соответствующей определению предпринимательской (ст. 2 ГК РФ), осуществляемой физическими лицами, не зарегистрированными в установленном порядке.

С одной стороны, в пункте 2 ст. 11 НК РФ специально указывается, 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 Налоговым кодексом, не вправе ссылаться на то, что они не являются индивидуальными предпринимателями.

В то же время анализ Налогового кодекса не позволяет определить, какие именно обязанности прямо возлагаются на лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, но не зарегистрировавшихся в качестве индивидуальных предпринимателей в нарушение требований гражданского законодательства Российской Федерации. Можно привести пример исключения: статья 221 НК РФ, в соответствии с которой, если налогоплательщики НДФЛ не в состоянии документально подтвердить свои расходы, связанные с деятельностью в качестве индивидуальных предпринимателей, профессиональный налоговый вычет производится в размере 20% общей суммы доходов, полученной индивидуальным предпринимателем от предпринимательской деятельности; данное положение не применяется в отношении физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, но не зарегистрированных в качестве индивидуальных предпринимателей. В указанной норме скорее установлены ограничения для применения вычетов данной категорией лиц, чем на них возложены какие-либо обязанности.

В постановлениях Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 3 мая 2005 г. и от 21 декабря 2005 г. № А28-12960/ 2004-565/23 фактически сделан вывод, что лица, не зарегистрировавшиеся в качестве индивидуальных предпринимателей в нарушение требований гражданского законодательства Российской Федерации, по результатам своей предпринимательской деятельности обязаны уплачивать налоги как индивидуальные предприниматели.

В данном случае можно провести определенную аналогию с пунктом 4 ст. 23 ГК РФ: гражданин, осуществляющий предпринимательскую деятельность без образования юридического лица с нарушением требований о государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя, не вправе ссылаться в отношении заключенных им при этом сделок на то, что он не является предпринимателем. Суд может применить к таким сделкам правила Гражданского кодекса об обязательствах, связанных с осуществлением предпринимательской деятельности.

В особенной части налогового права специально выделяются отдельные категории лиц. Так, в силу пункта 2 ст. 207 НК РФ нало-

говыми резидентами признаются физические лица, фактически находящиеся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев. Цель введения данного понятия следует из пункта 1 ст. 207 НК РФ: налогоплательщиками НДФЛ признаются физические лица, являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации, а также физические лица, получающие доходы от источников в Российской Федерации, не являющиеся ее налоговыми резидентами.

Как следует из изложенного, если рассматривать нормативное регулирование отношений по уплате конкретного налога, то изначально обязанными участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах, являются частные субъекты — лица (физические и юридические). Актом законодательства об этом налоге могут быть выделены лица, в деятельности которых потенциально может возникнуть объект налогообложения по этому налогу (потенциальные налогоплательщики конкретного налога). На данных лиц при наличии объекта налогообложения может быть возложена обязанность по уплате этого налога, в этом случае их с полным основанием можно обозначить как налогоплательщики (что, собственно, и сделано в статье 19 НК РФ).

Следует отметить, что в ряде случаев законодатель косвенно указывает в качестве налогоплательщиков не организации и физических лиц, а иных субъектов, что вызывает определенные теоретические и практические трудности. Так, согласно пункту 3 ст. 161 НК РФ обязанности налогового агента по НДС возложены на арендаторов государственного (муниципального) имущества. Указанные лица обязаны исчислить, удержать из доходов, уплачиваемых арендодателю (публично-правовому образованию в лице соответствующих органов), и перечислить в бюджет соответствующую сумму НДС. Поскольку налоговый агент не может существовать без налогоплательщика, в данном примере налогоплательщиком косвенно является публично-правовое образование, что явно противоречит природе налога. Но в определении КС РФ от 2 октября 2003 г. № 384-О подобная правовая конструкция не была признана неконституционной.

Еще один пример: в определении КС РФ от 1 ноября 2007 г. № 719-О-О рассматривался вопрос налогообложения НДС реализации лесхозами древесины, полученной от рубок ухода за лесом. При этом данная древесина лесхозам на каком-либо праве не принадлежит (входит в состав казны публично-правового образования). Суд указал, что законодатель вправе определить элемент юридического

состава НДС, каковым является субъект данного налога (налогоплательщик), таким образом, чтобы осуществляющие государственные функции организации, обладающие правами юридического лица, признавались налогоплательщиками независимо от того, закреплено ли соответствующее имущество за этими организациями на праве хозяйственного ведения (оперативного управления) либо оно входит в состав казны. Исходя из данной логики, не исключено рассмотрение публично-правового образования, из казны которого реализуется древесина, как налогоплательщика, при том что данная обязанность фактически исполняется лесхозами.

В то же время в пункте 6 информационного письма Президиума ВАС РФ от 22 декабря 2005 г. № 98 разъяснено, что публично-правовое образование не является плательщиком налога на прибыль, вследствие чего при выплате ему дивидендов по акциям налог на прибыль не удерживается.

Определение налогоплательщиков, данное в статье 19 НК РФ, является достаточно узким. Например, в Положении о налогах и обязательных платежах ФРГ от 16 марта 1976 г. дано более широкое нормативное определение: налогоплательщиком является тот, кто имеет налоговое обязательство, является ответственным за уплату налога, обязан удерживать и отчислять налог за счет третьих лиц, обязан подавать налоговую декларацию, вносить обеспечение, вести учет и отчетность и выполнять другие обязанности, возложенные на него налоговым законодательством¹.

ТЕСТЫ

1. Не может выступать в качестве налогоплательщика:

- а) налоговая инспекция;
- б) федеральный орган исполнительной власти;
- в) субъект Российской Федерации.

2. В статье 143 НК РФ в качестве налогоплательщиков НДС указаны организации, следовательно:

- а) все российские юридические лица по итогам каждого месяца обязаны уплачивать НДС;
- б) все российские юридические лица обязаны уплачивать НДС при возникновении в их деятельности объекта налогообло-

¹ Налоги от А до Я. — Изд. Федерального министерства финансов ФРГ, 2001. — С. 5.

жения и отсутствии (недостаточности) освобождений (льгот, вычетов);

- в) все организации (независимо от наличия статуса юридического лица) обязаны уплачивать НДС при возникновении в их деятельности объекта налогообложения и отсутствии (недостаточности) освобождений (льгот, вычетов).

3. Налоговый кодекс Российской Федерации возлагает на индивидуальных предпринимателей, осуществляющих предпринимательскую деятельность:

- а) те же обязанности, что и на физических лиц без такого статуса;
- б) больший объем обязанностей по сравнению с физическими лицами без такого статуса;
- в) только обязанности по уплате законно установленных налогов.

4. Некоммерческие организации — юридические лица в Российской Федерации:

- а) не уплачивают никаких налогов в силу их особой социальной значимости;
- б) не уплачивают никаких налогов в силу отсутствия соответствующей гражданской правоспособности;
- в) обязаны уплачивать налоги при возникновении в их деятельности объекта налогообложения и отсутствии (недостаточности) освобождений (льгот, вычетов).

5. Филиалы российских юридических лиц:

- а) являются налогоплательщиками и обязаны уплачивать налоги при возникновении в их деятельности объекта налогообложения и отсутствии (недостаточности) освобождений (льгот, вычетов);
- б) являются налогоплательщиками только федеральных налогов;
- в) не являются налогоплательщиками.

6. Плательщиком налога, введенного в Российской Федерации, может являться:

- а) только гражданин Российской Федерации;
- б) только гражданин Российской Федерации либо иностранный гражданин;
- в) гражданин Российской Федерации, иностранный гражданин, лицо без гражданства.

§ 1.10. ОСНОВНЫЕ ПРАВА И ОБЯЗАННОСТИ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ

Как уже отмечалось, в статьях нормативных актов и в учебной (научной) литературе термин «налогоплательщик» зачастую используется с несовпадающими значениями. В статье 19 НК РФ термин «налогоплательщик» нормативно определяется в достаточно узком смысле — как лицо, обязанное уплачивать конкретный налог. В данном случае налогоплательщик участвует в правоотношении по уплате этого налога в качестве обязанного лица. Его субъективной обязанностью будет уплата этого налога в полном объеме и не позднее установленного в законодательстве срока. Поскольку налоговые правоотношения в силу индивидуальной безвозмездности налога являются по общему правилу односторонними (обязанности налогоплательщика по уплате налога корреспондирует право публично-правового образования на получение налога в бюджет, встречного юридически обязательного представления со стороны публично-правового образования не предусмотрено), никаких субъективных прав в данном правоотношении налогоплательщик обычно не имеет. Существуют отдельные исключения из этого правила. Например, в силу подпункта 4 п. 1 ст. 21 НК РФ при наличии определенных условий (ст. 64 НК РФ) налогоплательщик имеет право на отсрочку или рассрочку по уплате налога. Кроме того, на основании подпункта 3 п. 1 ст. 21 НК РФ, если соответствующая возможность предусмотрена в законодательстве о конкретном налоге, налогоплательщик вправе использовать налоговые льготы (ст. 56 НК РФ), вычеты и расходы, снижающие размер подлежащего уплате налога. Н.П. Кучерявенко справедливо отмечает, что налогоплательщик, как субъект отношений, наделен прежде всего обязанностями. Это не исключает закрепления за ним и ряда полномочий дозволительного характера (право на использование налоговой льготы, право на обращение в суд и т.д.), которые носят зависимый или производный характер относительно налоговых обязанностей¹. При этом сам термин «налоговая обязанность» Н.П. Кучерявенко предлагает определить как всю систему обязанностей налогоплательщика, связанных с уплатой налогов и сборов².

¹ Кучерявенко Н.П. Указ. соч. Т. II: Введение в теорию налогового права. — С. 66.

² Кучерявенко Н.П. Указ. соч. Т. III: Учение о налоге. — С. 383, 386.

В то же время основные права налогоплательщиков, перечисленные в виде открытого перечня в статье 21 НК РФ, и основные обязанности налогоплательщиков, закрепленные в статье 23 НК РФ, никак не связаны с наличием обязанности по уплате конкретного налога. Так, подпункт 4 п. 1 ст. 23 устанавливает правило, в силу которого налогоплательщики обязаны представлять в установленном порядке в налоговый орган по месту учета налоговые декларации (расчеты), если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах. При этом в пункте 7 информационного письма Президиума ВАС РФ от 17 марта 2003 г. № 71 разъяснено, что отсутствие у налогоплательщика по итогам конкретного налогового периода суммы налога к уплате само по себе не освобождает его от обязанности представления налоговой декларации по данному налоговому периоду, если иное не установлено законодательством о налогах и сборах. Другой пример: подпункт 13 п. 1 ст. 21 НК РФ предусматривает право налогоплательщиков на соблюдение и сохранение налоговой тайны. Очевидно, данное право никак не связано с наличием обязанности по уплате какого-либо налога.

Соответственно, конкретные права (обязанности) лиц, установленные в законодательстве как права (обязанности) налогоплательщиков, могут относиться не столько к налогоплательщикам, как их определяет статья 11 НК РФ, сколько к лицам вообще (физическим лицам и организациям).

Целесообразно как права, так и обязанности налогоплательщиков условно поделить на две группы — основное право (основная обязанность) и прочие права (прочие обязанности).

Основным правом налогоплательщика является право на информацию (полную и непротиворечивую: об условиях налогообложения, правах и обязанностях участников налоговых правоотношений). Реализация данного права возможна, если все акты законодательства о налогах как нормативные правовые акты, затрагивающие права, свободы и обязанности человека и гражданина, в силу статьи 15 Конституции Российской Федерации будут официально опубликованы для всеобщего сведения. Каждое лицо имеет право точно знать, какие налоговые обязательства у него могут возникнуть и в каком случае. Гарантацией реализации указанного права является пункт 7 ст. 3 НК РФ, согласно которому все неустраиваемые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах толкуются в пользу налогоплательщика. Кроме того, исходя из пункта 4 ст. 29 Конституции России, каждый имеет право свободно искать, получать, передавать, производить и распространять информацию любым законным способом. Соответственно, в силу

подпункта 1 п. 1 ст. 21 НК РФ налогоплательщик имеет право получать по месту своего учета от налоговых органов бесплатную информацию (в том числе в письменной форме) о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также получать формы налоговых деклараций (расчетов) и разъяснения о порядке их заполнения. Еще одним частным случаем права на информацию являются положения Налогового кодекса, рассмотренные в определении КС РФ от 12 июля 2006 г. № 267-О. Суд указал, что из статьи 24 Конституции России следует право налогоплательщика знать, в чем его обвиняют, и представлять возражения на обвинения.

Регламент организации работы с налогоплательщиками, плательщиками сборов, страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и налоговыми агентами (утвержденный приказом ФНС России от 9 сентября 2005 г. № САЭ-3-01/444@) в пункте 4.3.2.3 устанавливает, что ответ должен быть дан налогоплательщику в течение 30 календарных дней с даты поступления запроса в налоговый орган от налогоплательщика (лично или по почте). При необходимости срок рассмотрения письменного обращения может быть продлен заместителем руководителя, но не более чем на 30 дней, с одновременным информированием заявителя и указанием причин продления. Кроме того, приказом ФНС России от 27 апреля 2007 г. № ММ-3-25/267@ утвержден Единый стандарт обслуживания налогоплательщиков.

Обязанности по информированию налогоплательщиков законодательство предусматривает не только для налоговых, но и для финансовых органов (в том числе Минфина России). В соответствии с подпунктом 2 п. 1 ст. 21 НК РФ налогоплательщик имеет право получать от Минфина России письменные разъяснения по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, от финансовых органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований — по вопросам применения соответственно законодательства субъектов Федерации о налогах и сборах и нормативных правовых актов муниципальных образований о местных налогах и сборах. Статья 34.2 НК РФ устанавливает, что Минфин России, финансовые органы субъектов Российской Федерации и муниципальных образований дают письменные разъяснения по вопросам применения законодательства о налогах и сборах в пределах своей компетенции в течение двух ме-

сяцев со дня поступления соответствующего запроса. По решению руководителя (заместителя руководителя) соответствующего финансового органа указанный срок может быть продлен, но не более чем на один месяц. Поскольку в настоящее время ФНС России входит в систему Минфина России, в подпункте 5 п. 1 ст. 32 НК РФ установлено, что налоговые органы обязаны руководствоваться письменными разъяснениями Минфина России по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах.

Подготовленный органом власти ответ на запрос обычно направляется адресату по почте. Типовая инструкция по делопроизводству в федеральных органах исполнительной власти (утвержденная приказом Минкультуры России от 8 ноября 2005 г. № 536) предусматривает, что документы, подлежащие отправке, должны обрабатываться и отправляться в день их подписания или не позднее следующего рабочего дня (п. 3.4). Сроки доставки почтовой корреспонденции установлены в постановлении Правительства России от 24 марта 2006 г. № 160 «Об утверждении нормативов частоты сбора из почтовых ящиков, обмена, перевозки и доставки письменной корреспонденции, а также контрольных сроков пересылки письменной корреспонденции».

Нельзя не отметить тот факт, что действующая редакция статей 21, 32, 34.2 НК РФ, устанавливающая полномочия Минфина России и налоговых органов по информированию налогоплательщиков, недостаточно четко разграничивает круг вопросов, по которым указанные органы компетентны проводить информирование.

К числу **прочих прав** налогоплательщика можно отнести право на обжалование в установленном порядке ненормативных актов налоговых органов и действий (бездействия) их должностных лиц. Налогоплательщик может быть обязан к определенному поведению ненормативным актом уполномоченного органа (например, уплатить налог по требованию об уплате налога — ст. 69 НК РФ; представить необходимые для проверки документы по требованию о представлении документов — ст. 93 НК РФ). Процессуальные кодексы (п. 1 ст. 249 ГПК РФ, п. 5 ст. 200 АПК РФ) в этом случае возлагают обязанность по доказыванию законности оспариваемого ненормативного правового акта, действий (бездействия) на налоговый орган или лицо, которые приняли акт, решение или совершили действия (бездействие).

Естественно, перечисленные права налогоплательщиков являются отражением общегражданских прав в сфере налогообложения. Налоговый кодекс в пункте 2 ст. 22 предусматривает, что права налогоплательщиков обеспечиваются соответствующими обязанно-

стями должностных лиц налоговых органов и иных уполномоченных органов.

Обязанности налогоплательщиков определяются основной целью правового регулирования в сфере налогообложения — формирование государственных доходов по результатам экономической деятельности налогоплательщиков за счет их имущества. Н.П. Кучерявенко отмечает, что нормативно-правовое закрепление налоговой обязанности выражается в специфическом подходе к построению правоспособности субъектов налоговых правоотношений, когда правосубъектность обязанных субъектов «смещена» в сторону обязанностей, тогда как правосубъектность представителей государства в большей степени ориентирована на права¹.

Основной обязанностью налогоплательщика является уплата законно установленных налогов. При наличии объекта налогообложения и при отсутствии (недостаточности) льгот (освобождений, вычетов, расходов) законно установленные налоги должны уплачиваться своевременно, в полном объеме, в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд). Именно в силу очевидной важности данной обязанности она закреплена в статье 57 Конституции России. Но следует учесть, что уплачивать какой-либо налог исключительно на основании Конституции невозможно, поскольку никакие существенные элементы налогов в ней не урегулированы. Конкретизируется обязанность по уплате налогов в федеральных законах и иных нормативных актах о конкретных налогах.

Все прочие обязанности налогоплательщика так или иначе сопряжены с его основной обязанностью. Большинство из них можно охарактеризовать как обязанности по формированию, хранению и представлению государству определенной информации о своей деятельности.

Так, по ряду налогов на налогоплательщиков возлагается обязанность по представлению налоговой декларации (ст. 80 НК РФ). Налоговая декларация дает государству возможность без проведения налоговых проверок взыскать налог принудительно в случае его неуплаты в срок. По этой причине срок представления налоговой декларации обычно устанавливается до наступления срока уплаты налога либо в тот же срок.

В силу пункта 2 ст. 23 НК РФ налогоплательщики — организации и индивидуальные предприниматели обязаны письменно сообщать в налоговый орган соответственно по месту нахождения орга-

¹ Кучерявенко Н.П. Указ. соч. Т. II: Введение в теорию налогового права. — С. 105.

низации, 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. Информация о наличии и реквизитах счетов организации (индивидуального предпринимателя) в банках может быть использована налоговым органом, в частности, при принятии решения о взыскании налога за счет денежных средств (ст. 46 НК РФ). При этом следует учитывать специальные определения, данные в пункте 2 ст. 11 НК РФ: счета (счет) — расчетные (текущие) и иные счета в банках, открытые на основании договора банковского счета, на которые зачисляются и с которых могут расходоваться денежные средства организаций и индивидуальных предпринимателей, нотариусов, занимающихся частной практикой, адвокатов, учредивших адвокатские кабинеты; лицевые счета — счета, открытые в органах Федерального казначейства (иных органах, осуществляющих открытие и ведение лицевых счетов) в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации.

Как следует из подпункта 8 п. 1 ст. 23 НК РФ, налогоплательщики обязаны 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. Следует отметить, что если обязанность по хранению документов не исполняется налогоплательщиком, подпункт 7 п. 1 ст. 31 НК РФ предусматривает для этого случая особое право налоговых органов: они имеют право определять суммы налогов, подлежащие уплате налогоплательщиками в бюджетную систему Российской Федерации, расчетным путем на основании имеющейся у них информации о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках в случаях отказа налогоплательщика допустить должностных лиц налогового органа к осмотру производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения непредставления в течение более двух месяцев налоговому органу необходимых для расчета налогов документов, отсутствия учета доходов и расходов, учета объектов налогообложения или ведения учета с нарушением установленного порядка, приведшего к невозможности исчислить налоги. В отношении данной нормы в опреде-

лении КС РФ от 5 июля 2005 г. № 301-О разъяснено, что допустимость применения расчетного пути исчисления налогов непосредственно связана с обязанностью правильной, полной и своевременной их уплаты и обусловливается неправомерными действиями (бездействием) налогоплательщика.

При этом в постановлении Президиума ВАС РФ от 25 мая 2004 г. № 668/04 рассмотрено дело о доначислении подоходного налога в связи с утратой налогоплательщиком документов о расходах. Суд указал, что определение расчетным путем суммы налога, подлежащего внесению в бюджет, производится на основании данных о доходах и расходах. При невозможности установить одну из составляющих, необходимых для исчисления налога, следует руководствоваться соответствующим правилом, предусмотренным статьей 31 НК РФ, создающим дополнительные гарантии прав налогоплательщика и обеспечивающим баланс публичных и частных интересов. Особенности исчисления НДС по подпункту 7 п. 1 ст. 31 НК РФ разъяснены в постановлении Президиума ВАС РФ от 30 октября 2007 г. № 8686/07: право на вычеты налогоплательщик может подтверждать только документами.

ТЕСТЫ

1. Нормы налогового права:

- а) регламентируют только обязанности налогоплательщика;
- б) регламентируют как права, так и обязанности налогоплательщика;
- в) регламентируют только права налогоплательщика.

2. Права налогоплательщиков установлены:

- а) в виде закрытого перечня в Федеральном законе «Об основах налоговой системы Российской Федерации»;
- б) в виде открытого перечня в статье 21 НК РФ;
- в) в виде закрытого перечня в Конституции Российской Федерации.

3. Налогоплательщики обязаны:

- а) в течение трех дней с момента получения письменного указания от налогового инспектора устранить выявленные им нарушения законодательства о налогах и сборах;
- б) в течение четырех лет обеспечивать сохранность документов, подтверждающих уплату налогов;

- в) уплачивать налоги исключительно через те банки, перечень которых установлен приказом Федеральной налоговой службы.

4. Основной обязанностью налогоплательщика является:

- а) выполнение законных требований налоговых органов;
- б) уплата законно установленных налогов;
- в) представление налоговых деклараций.

5. Основным правом налогоплательщика является:

- а) право на информацию об условиях налогообложения, правах и обязанностях участников налоговых правоотношений;
- б) право на обжалование действий (бездействия) налоговых органов и их должностных лиц;
- в) право на участие в налоговых правоотношениях через своего представителя.

6. Налогоплательщик имеет право получить информацию о своих правах и обязанностях:

- а) бесплатно, от налогового органа по месту своего учета;
- б) бесплатно, от любого налогового органа;
- в) от налогового органа по месту своего учета, за плату в соответствии с тарифами, утвержденными Минфином России.

Глава 2

НАЛОГИ И СБОРЫ

ЮРИДИЧЕСКОЕ ОПРЕДЕЛЕНИЕ И ПРИЗНАКИ НАЛОГА. ФУНКЦИИ НАЛОГОВ § 2.1. И НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Налог может быть рассмотрен с различных точек зрения (государства, налогоплательщика, общества и т.д.), исходя из его правовых, экономических или иных особенностей. Так, с точки зрения современного государства налоги представляют собой основные денежные публично-правовые доходы государства. С позиции общества налоги могут быть рассмотрены как выплаты государству, предназначенные для обеспечения решения государством задач, стоящих перед обществом. Налогоплательщик обычно рассматривает налог и как юридическую обязанность, и как процесс ее испол-

нения — платеж, и как не являющееся наказанием законное ограничение его права собственности, и как один из результатов экономической деятельности и т.д. Универсального определения налога, в котором были бы корректно отражены все его стороны, в настоящее время не существует. Различные определения налога обычно отражают либо те, либо иные его особенности. Кроме того, с течением времени представления о сути налога также меняются. Так, В.А. Парыгина и А.А. Тедеев приводят более двадцати определений налога, которые были даны различными российскими и советскими юристами в разные годы¹.

По указанным причинам в учебных пособиях и научных работах, посвященных налогам, обычно доминирует либо экономический, либо правовой аспект налога, поскольку в основном налог проявляет себя как экономическое, так и как правовое явление. Налог можно рассмотреть как последствие определенной экономической деятельности и как платеж. С точки зрения права налог представляет собой именно правовое последствие, юридически обязательен, в том числе может быть взыскан принудительно.

При рассмотрении определения налога как модели является актуальной позиция Д.М. Жилина: требования адекватности и экономичности, предъявляемые к одной и той же модели, противоречат друг другу. Поскольку качество любого объекта проявляется во множестве свойств, которые взаимосвязаны между собой, адекватная модель должна отражать как можно больше свойств. Однако чем больше свойств отражает модель, тем она сложнее, а значит, тем труднее с ней работать, т.е. тем менее она экономична. Для каждой модели существует область применимости, т.е. набор объектов и свойств, которые описываются моделью адекватно². Кроме того, с указанных позиций нормативное определение налога может быть рассмотрено только как прагматическая модель (т.е. модель, под которую подгоняется реальность). С другой стороны, в случае исследования налога с точки зрения правовой науки, экономики, социологии и т.д. определение налога может быть и познавательной моделью (т.е. такой моделью, которая описывает реальность).

Нормативное определение налога дано в пункте 1 ст. 8 НК РФ: под **налогом** понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйст-

¹ Тедеев А.А., Парыгина В.А. Налоговое право: Учебник. — С. 51.

² Жилин Д.М. Теория систем: опыт построения курса. — М.: ЛКИ, 2007. — С. 30—32.

венного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.

В.М. Пушкарева приводит данные, что термин «финансы» этимологически берет свое начало от латинского *finis*, т.е. конец. В средневековой латыни это слово употребляли для обозначения срока уплаты, а затем и для обозначения документов, доказывающих погашение долга, которыми заканчивалась сделка. Впоследствии всякий принудительный платеж стал обозначаться этим же термином¹.

В постановлении КС РФ от 11 ноября 1997 г. № 16-П, принятом еще до Налогового кодекса, было дано определение налогового платежа (по сути — налога): **налоговый платеж** представляет собой основанную на законе денежную форму отчуждения собственности с целью обеспечения расходов публичной власти, осуществляемого в том числе на началах обязательности, безвозвратности, индивидуальной безвозмездности; указанный сбор поступает в специальный бюджетный фонд. В постановлениях КС РФ от 17 декабря 1996 г. № 20-П и от 21 марта 1997 г. № 5-П судом применен термин **налоговое обязательство** в значении обязанности по уплате налога.

В Положении о налогах и обязательных платежах ФРГ от 16 марта 1976 г. дано следующее нормативное определение: налоги — это денежные выплаты, не являющиеся встречной платой за какую-либо особую услугу, которыми общество в лице соответствующего публично-правового образования в целях получения доходов облагает всех лиц, в связи с деятельностью которых возникает факт, с которым закон связывает налоговое обязательство. Получение дохода может быть побочной целью². Нельзя не отметить существенную особенность данного определения — частного субъекта облагает налогами не столько государство (публично-правовое образование), сколько само общество в лице учрежденного им государства.

Один из ведущих российских ученых С.Г. Пепеляев предложил научное определение налога: налог — единственно законная (устанавливаемая законом) форма отчуждения собственности физических и юридических лиц на началах обязательности, индивидуальной безвозмездности, безвозвратности, обеспеченная государствен-

¹ Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов. — М.: Финансы и статистика, 2003. — С. 37.

² См.: Налоги от А до Я. — С. 5.

ным принуждением, не носящая характер наказания или контрибуции, с целью обеспечения платежеспособности субъектов публичной власти¹.

Другой известный ученый, С.В. Запольский, считает, что отталкиваясь от формулировки, приведенной в статье 57 Конституции России, остается только предположить, что налоги есть некие юридические фикции, выражающиеся либо в абсолютных суммах, но чаще в установленном в законе порядке расчета этих абсолютных сумм, способные трансформироваться при соответствующих обстоятельствах в обязанность их (абсолютных сумм) безвозмездной уплаты в доход государства. Будучи установленным, налог представляет собой юридически бестелесное образование, рассчитанное на будущее применение в ходе налогообложения².

То, что налог не может являться инструментом для немедленного наполнения государственного бюджета, подтверждается практикой Европейского Суда по правам человека. В отношении ее Высший Арбитражный Суд в информационном письме от 20 декабря 1999 г. № С1-7/СМП-1341 «Об основных положениях, применяемых Европейским Судом по правам человека при защите имущественных прав и права на правосудие» разъяснил: Европейский Суд по правам человека допускает, что государство может в исключительных случаях ограничивать частные имущественные права во имя поддержания публичного общественного порядка. Такие ограничения не должны носить фискального характера. В большинстве случаев ограничения частных имущественных прав допустимы лишь при условии возмездности.

В Толковом словаре живого великорусского языка В.И. Даля дано следующее толкование: налог — подати, повинности деньгами или припасами, платежи, налагаемые на сословия, на торговлю, промыслы и проч.³.

Исходя из приведенных определений, можно выделить следующие основные признаки налога.

Безвозмездность. Исполнение налогоплательщиком обязанности по уплате налога не порождает каких-либо встречных обязательств со стороны государства. Тот объем социальных услуг, которые может получить от публично-правового образования конкретное лицо, никак не связан с суммой налогов, которые оно уплатило.

¹ Пепеляев С.Г. Указ. соч. — С. 26.

² Запольский С.В. Указ. соч. — С. 79.

³ Даль В.И. Толковый словарь живого великорусского языка. — М.: Терра, 1998. — С. 1134.

В частности, для получения гарантированных государством образования, пособий, медицинской помощи, перемещения по дорогам общего пользования и т.п. объем налогов, уплаченных некоторым лицом, значения не имеет. Кроме того, если некоторые социальные услуги незаконно не были предоставлены налогоплательщику публично-правовым образованием либо были получены им в ненадлежащем объеме (ненадлежащего качества), то это не означает, что налогоплательщик может отказаться платить налоги либо потребовать возврата уже уплаченных налогов. С той же точки зрения налогоплательщик, не исполняющий своих обязанностей по уплате налогов, не лишается права требовать от государства соответствующих социальных услуг. Налог лично безвозмезден, но общественно возмезден. Общество в целом имеет право получить от учрежденного им государства тот объем социальных услуг, который соответствует сумме налогов, уплаченных всеми членами данного общества (за вычетом разумных расходов на содержание самого государства). Можно отметить, что активно высказываются мнения относительно того, какой именно процент полученных в бюджет средств современное государство может затратить на свое содержание. Например, как полагает С.Ю. Глазьев, общемировой стандарт — не более 20% государство должно тратить на силовые структуры и на бюрократию¹.

Индивидуальность. Возникшая обязанность по уплате налога по общему правилу должна быть исполнена налогоплательщиком лично, из его денежных средств. *Servitia personalia sequuntur personam* — личные повинности следуют за лицом². Невозможно перевести обязанность по уплате налога на другое лицо путем заключения гражданско-правового договора, а также прекратить данную обязанность иначе, чем это предусмотрено в законодательстве о налогах (в том числе путем зачета с гражданско-правовым требованием, путем уплаты другим лицом и др.). *Jus publicum privatorum pactis mutari non potest* — публичное право не может быть изменено соглашением отдельных лиц³. Даже если налогоплательщик участвует в налоговых правоотношениях через своего представителя (ст. 26 НК РФ), налоги должны уплачиваться из имущества налогоплательщика. Конституционный Суд Российской Федерации в определении от 22 января 2004 г. № 41-О разъяснил, что представительство в налоговых

¹ Доступно на http://www.duma-er.ru/content_files/15821.doc, http://www.glazev.ru/position_glazev/1184

² Латинские юридические изречения. — С. 349.

³ Там же. — С. 226.

правоотношениях означает совершение представителем действий от имени и за счет собственных средств налогоплательщика — представляемого лица.

Исключения из этого правила немногочисленны и имеют косвенный характер (уплата налога поручителем налогоплательщика — п. 2 ст. 74 НК РФ, уплата поимущественных налогов наследниками умершего наследодателя в пределах стоимости наследственного имущества — подп. 3 п. 3 ст. 44 НК РФ и др.). По сведениям, приведенным Г.П. Толстопятенко, в налоговом законодательстве европейских стран применяется термин «налоговый должник» — это лицо, которое независимо от того, налогоплательщик оно или нет, должно уплатить налог¹.

Следует учитывать, что в указанном определении Конституционного Суда от 22 января 2004 г. № 41-О разъяснено следующее: положения пунктов 1 и 2 ст. 45 НК РФ в их взаимосвязи свидетельствуют о том, что в целях надлежащего исполнения обязанности по уплате налога налогоплательщик обязан самостоятельно, т.е. от своего имени и за счет своих собственных средств, уплатить соответствующую сумму налога в бюджет. При этом на факт признания обязанности налогоплательщика по уплате налога исполненной не влияет то, в какой форме — безналичной или наличной — происходит уплата денежных средств; важно, чтобы из представленных платежных документов можно было четко установить, что соответствующая сумма налога уплачена именно этим налогоплательщиком и именно за счет его собственных денежных средств. Иное толкование понятия «самостоятельное исполнение налогоплательщиком своей обязанности по уплате налога» приводило бы к невозможности четко персонифицировать денежные средства, за счет которых производится уплата налога, и к недопустимому вмешательству третьих лиц в процесс уплаты налога налогоплательщиком, что не только препятствовало бы результативному налоговому контролю за исполнением каждым налогоплательщиком своей обязанности по уплате налога, но и создавало бы выгодную ситуацию для уклонения недобросовестных налогоплательщиков от законной обязанности уплачивать налоги путем неотражения на своем банковском счете поступающих доходов.

Тем не менее представляется, что в современном варианте требование индивидуальности налога урегулировано и трактуется на практике излишне жестко. Введение продуманного исключения из

¹ Толстопятенко Г.П. Указ. соч. — С. 171.

данного правила и установление нормы, в соответствии с которой некоторое лицо (например, с согласия налогового органа) могло бы уплатить налог за налогоплательщика (при условии, что налог считался бы уплаченным в момент фактического зачисления денежных средств на бюджетный счет), позволило бы снизить общий объем недоимки и явных злоупотреблений спровоцировать не должно. Это предложение необходимо реализовывать с учетом данной правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации, для исключения возможности уклонения от обязанности по уплате налога в том числе должны быть обеспечены: четкая персонификация денежных средств, поступивших в бюджет (в счет уплаты какого налога и за какого именно налогоплательщика); результативный налоговый контроль.

Кроме того, в этом плане представляет интерес дело, рассмотренное ФАС Волго-Вятского округа в постановлении от 30 марта 2005 г. по делу № А79-6306/ 2002-СК1-5526: учредитель ООО, в отношении которого была введена процедура банкротства, погасил задолженность данного ООО по обязательным платежам в бюджет. По мнению суда, пункт 1 ст. 113 Федерального закона от 26 октября 2002 г. № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» предусматривает специальную (по отношению к статье 45 НК РФ) норму, в силу которой любое лицо в любое время до окончания внешнего управления в целях прекращения производства по делу о банкротстве вправе удовлетворить все требования кредиторов в соответствии с реестром требований кредиторов или предоставить должнику денежные средства, достаточные для удовлетворения всех требований кредиторов, в соответствии с реестром требований кредиторов. Названная норма не содержит исключений относительно возможности исполнения обязательств должника его учредителями при исполнении обязанности по уплате налогов.

Налог устанавливается публично-правовым образованием в фискальных целях, но не исключена цель косвенного регулирования деятельности частных субъектов. Определенные платежи обладают некоторыми признаками налогов. Так, штрафы и алименты являются обязательными и индивидуально безвозмездными платежами. Но только налоги, имея те же признаки, как правило, уплачиваются в целях финансового обеспечения деятельности публично-правовых образований (фискальная цель). Слово «фискальный» происходит от латинского *fisc (fiscus)* — казна государства, правительства или короля¹.

¹ Латинские юридические изречения. — С. 165.

Иногда налоги применяются и для косвенного регулирования деятельности частных субъектов (см. определение из Положения о налогах и обязательных платежах ФРГ — получение дохода может быть побочной целью). Например, некоторые исследователи относят таможенные пошлины к налогам. Данный вид платежей может вводиться не столько в фискальных целях, сколько в целях обеспечения экономической безопасности страны путем установления больших либо меньших финансовых обременений при экспорте (импорте) товаров. В то же время налоги никогда не могут носить характера наказания, поскольку они являются следствием только правомерной экономической деятельности и не вводятся в целях предупреждения неправомерного поведения. Виды деятельности, которые государство желает косвенно ограничить, вводя повышенное налогообложение, остаются при этом законными (например, деятельность игорных заведений, производство алкоголя и др.). Можно отметить, что в силу статьи 1062 ГК РФ требования граждан и юридических лиц, связанные с организацией игр и пари или с участием в них, по общему правилу не подлежат судебной защите. При этом полученный физическим лицом от участия в играх (пари) доход государство облагает налогом по повышенной ставке. В соответствии с пунктом 2 ст. 224, пунктом 28 ст. 217 НК РФ налоговая ставка по НДФЛ в отношении выигравшей, превышающих 4 тыс. руб., устанавливается в размере 35%.

Обязательность. Обязанность по уплате налога, как и большинство юридических обязанностей, обеспечена государственным принуждением. Не исполненная в срок обязанность по уплате налога может быть исполнена принудительно путем обращения взыскания на имущество налогоплательщика. Но ее возникновение зависит только от правомерной экономической деятельности самого налогоплательщика и норм права, установленных государством. Обязанность по уплате налога не может ни возникнуть, ни прекратиться в силу договора с государством. Также обязанность по уплате налога не может возникнуть, но в очень редких, специально указанных случаях может прекратиться в силу принятия органом власти индивидуального акта (например, списание безнадежных долгов по налогам — ст. 59 НК РФ). Налогоплательщик может избрать различные варианты своей деятельности, но практически никогда не может влиять на налоговые последствия избранного варианта деятельности (исключения: освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика НДС — ст. 145 НК РФ, применение упрощенной системы налогообложения — гл. 26.2 НК РФ и др.).

Уплата в денежной форме. Государство всегда возлагает на лиц, попадающих под его юрисдикцию, большой объем обязанностей (уплата налогов, служба в армии, передача государственным органам определенной информации, оказание помощи терпящим бедствие и др.). Но далеко не все обязанности можно охарактеризовать как налоги. Известный русский финансист И.И. Янжул считал, что под именем налогов должно разуметь односторонние экономические пожертвования, потому что существуют личные пожертвования, службой, трудом, например в форме воинской повинности, не имеющей почти ничего общего с налогами¹. Соответственно, налоги всегда носят экономический характер и представляют собой передачу части имущества в собственность государства (публично-правового образования). В настоящее время налоги в соответствии со статьей 8 НК РФ должны уплачиваться только денежными средствами.

Обязанность по уплате налога может быть возложена только на лиц, обладающих гражданской правоспособностью (за исключением публично-правовых образований). Налоги могут уплачиваться только из денежных средств, принадлежащих плательщику на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления и являются результатом его самостоятельной экономической деятельности. При этом публично-правовые образования обладают гражданской правоспособностью (гл. 5 ГК РФ), но сами не могут выступать в качестве налогоплательщиков.

Все перечисленные признаки есть только у налогов. Если некоторый платеж имеет все признаки, соответствующие признакам налога, он является налогом вне зависимости от названия. Подчеркнем, указанные выше признаки налога фактически выделены с точки зрения налогоплательщика. Если для государства налоги — основные денежные публично-правовые доходы, права на их получение, то для налогоплательщика — расходы, установленные законом последствия правомерной экономической деятельности, заключающиеся в обязанности по передаче части имущества в виде денежных средств государству.

Соответственно, если некоторый платеж не соответствует какому-либо из вышеуказанных признаков, он и не является налогом, вне зависимости от названия. В определении КС РФ от 8 июня 2004 г. № 224-О была рассмотрена правовая природа платежа, установленного в Законе Российской Федерации от 12 декабря 1991 г.

¹ Янжул И.И. Указ. соч. — С. 240.

№ 2023-1 «О налоге на операции с ценными бумагами» (в настоящее время утратил силу). Суд заключил, что указанный платеж является сбором, а не налогом, поскольку он взимается за совершение юридически значимых действий.

Нормативное определение налога в статье 8 НК РФ не устанавливает обязательного перехода права собственности на денежные средства к государству (муниципальному образованию). Государственное учреждение, владеющее федеральным имуществом на праве оперативного управления и не осуществляющее предпринимательской деятельности, может нести обязанность по уплате определенного налога в федеральный бюджет (например, ЕСН в связи с выплатой заработной платы сотрудникам). Формально смены собственника денежных средств не происходит. Но это обстоятельство не изменяет сути такого платежа, как налог. Собственность отчуждается от частного субъекта к публично-правовому образованию, хотя собственник — публично-правовое образование может и не измениться. Поэтому налог не столько ограничение права собственности, сколько ограничение некоторых вещных прав (собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления).

Интересную точку зрения высказывает Н.М. Казанцев. По его мнению, суть налогообложения состоит в том, что в каждом доходе и имуществе любого лица по закону имеется доля собственности государства. Это отчуждение собственности государством в форме налога производится в обмен на компенсацию признания и защиты государством права граждан, иных лиц быть субъектами права как такового, а также их объективного права собственности в целом и их права быть субъектами субъективного права владения конкретным имуществом и иным достоянием¹. При этом очевидно, что налогами облагаются не только доходы (имущество), а также не каждый вид дохода (имущества); налоги уплачиваются без всякой встречной компенсации конкретному плательщику, а признание и защита прав должны производиться государством вне связи с уплаченными суммами налогов. Тем не менее данная точка зрения в определенной степени отражает суть налогообложения, вследствие чего можно утверждать, что одно из важнейших проявлений налога состоит в том, что в установленных законом случаях, в экономически значимых результатах деятельности частных субъектов в силу закона образуется доля государства (муниципального образования).

¹ Казанцев Н.М. Указ. соч. — С. 72.

Одно из значений термина «функция» (от лат. *functio* — исполнение, осуществление) — внешнее проявление свойств какого-либо объекта в данной системе отношений¹. Н.П. Кучерявенко полагает, что функции налогов подчеркивают нацеленность и ориентацию налогового регулирования². Несколько упрощенно определить функции налогов можно, ответив на вопрос: зачем государством вводятся налоги? Как это следует из пункта 1 ст. 8 НК РФ, **основной функцией налогов является финансовое обеспечение деятельности государства и (или) муниципальных образований**. Эта функция, напомним, обозначается как **фискальная**. С другой стороны, что тоже было отмечено, налоги могут применяться и для достижения иных публичных целей (за исключением превенции правонарушений), обычно для целей повышения или снижения экономической привлекательности какой-либо деятельности, при этом фискальная функция остается, но становится второстепенной. Соответственно, кроме фискальной функции налогов также выделяют **регулирующую** функцию.

Нормы закона о налоге не предписывают осуществление определенной правомерной экономической деятельности, но могут устанавливать ее правовые последствия в виде передачи части имущества (денежных средств) публично-правовому образованию. Имея информацию о налоговых последствиях различных видов деятельности, налогоплательщик может избрать тот или иной вариант. Иными словами, норма закона о налоге может стимулировать к некоторому экономически значимому поведению, но не обязывать к нему (либо снижать интерес к некоторому поведению, но не запрещать его). В определении КС РФ от 4 июня 2007 г. № 320-О-П отмечено, что налоговое законодательство не регулирует порядок и условия ведения финансово-хозяйственной деятельности.

Для определенных категорий налогоплательщиков или видов деятельности могут быть введены более или менее обременительные налоговые последствия. Конституционный Суд Российской Федерации в постановлении от 27 мая 2003 г. № 9-П разъяснил, что недопустимо установление ответственности за такие действия налогоплательщика, которые хотя и имеют своим следствием неуплату налога либо уменьшение его суммы, но заключаются в использовании предоставленных налогоплательщику законом прав, связанных с освобождением на законном основании от уплаты налога или с выбором наиболее выгодных для него форм предпринимательской деятельности и соответственно — оптимального вида платежа.

¹ Российский энциклопедический словарь: в 2 кн. / Под ред. А.М. Прохорова. — Кн. 2. — С. 1704.

² Кучерявенко Н.П. Указ. соч. Т. III: Учение о налоге. — С. 104.

В пункте 4 постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 разъяснено, что возможность достижения того же экономического результата с меньшей налоговой выгодой, полученной налогоплательщиком путем совершения других предусмотренных или не запрещенных законом операций, не является основанием для признания налоговой выгоды необоснованной.

В определенной степени регулирующая функция налогов также проявляется в том, что любой налог в силу статьи 8 НК РФ должен уплачиваться только денежными средствами. Соответственно, для уплаты налога налогоплательщик должен по меньшей мере, располагать денежными средствами. При этом по ряду налогов с реальных результатов деятельности денежные средства для уплаты налога у налогоплательщика должны иметь место исходя из сути самого налога (например, при получении дохода в денежной форме и его обложении налогом на доходы). В то же время по другим налогам, в которых способность к уплате налога презюмируется (например, по поимущественным налогам; по подоходным налогам в случае получения дохода в натуральной форме), наличие денежных средств для уплаты налога у налогоплательщика также презюмируется. Указанное обстоятельство стимулирует налогоплательщика к ведению правомерной деятельности, в результате которой у налогоплательщика появляются денежные средства (получению дохода в денежной форме, возмездной реализации товаров (работ, услуг) с оплатой денежными средствами и др.).

Соответственно, регулирующее воздействие налогов является **косвенным** (опосредованным). Косвенные методы регулирования экономики также применяются, например, при предложении государством целевых льготных кредитов для организации определенных видов бизнеса либо при введении усложненных (более обременительных) правил лицензирования некоторых видов деятельности. Лицо, деятельность которого государство стремится урегулировать косвенным способом, самостоятельно определяет направления своей законной деятельности, при том, что некоторые из них государство делает более или менее привлекательными. Р. Меллингхофф полагает, что предложениями в области финансов государство может побуждать граждан к определенному поведению: затруднить занятие конкретной деятельностью путем взимания соответствующих сборов либо субсидированием поддерживать определенные экономические сферы¹. Как отмечает Ф. Люшер, налого-

¹ Меллингхофф Р. Конституционные аспекты налогового права в Германии / В кн.: Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2005 года. — С. 39.

вая система может быть организована для достижения цели, представляющей общественный интерес, с тем чтобы стимулировать некоторые виды деятельности (экономической, социальной, культурной), которую государственные органы считают необходимой для развития общества¹.

В советские времена в основном применялись прямые (административно-командные) методы регулирования экономики, хотя не исключались и косвенные методы. И.А. Цинделиани приводит сведения о том, что советский период развития налогового законодательства, особенно в период нэпа, показал, что только грамотное использование налоговых инструментов может значительно изменить экономическую систему государства. С 1929 года налоговая политика страны была нацелена на решение задач коллективизации деревни, ликвидации кулачества². Один из недавних исторических примеров налога, в котором регулирующая функция явно превалировала над фискальной, — налог на холостяков, одиноких и бездетных граждан СССР, введенный Указом Президиума Верховного Совета СССР от 21 ноября 1941 г. и отмененный только с 1 января 1992 года в связи с принятием постановления Верховного Совета РСФСР от 7 декабря 1991 г. № 1999-1 «О порядке введения в действие Закона РСФСР «О подоходном налоге с физических лиц». Следует отметить, что в настоящее время предлагается ввести такой налог для улучшения демографической ситуации в нашей стране³. Также следует отметить, что по сведениям, приведенным Г.П. Толстопятенко, в налоговом законодательстве европейских стран ставка подоходного налога для одиноких налогоплательщиков выше, чем для супружеских пар⁴.

В современных налогах в ряде случаев также прослеживается регулирующая функция. Так, в статье 219 НК РФ установлены социальные налоговые вычеты по НДФЛ. В том числе налогоплательщик имеет право уменьшить свой налогооблагаемый доход на сумму, уплаченную в налоговом периоде за свое обучение в образовательных учреждениях (с определенными ограничениями). Тем самым государство косвенно стимулирует получение платного образования. В определении КС РФ от 10 марта 2005 г. № 63-О разъяснено, что в целях стимулирования граждан к улучшению своих жилищных ус-

¹ Люшер Ф. Указ. соч. — С. 223.

² Цинделиани И.А. и др. Указ. соч. — С. 39, 29.

³ Смолякова Т. Не хочешь рожать — плати. Депутаты готовы ввести налог на бездетность // Российская газета. — 2006. — 15 сент.

⁴ Толстопятенко Г.П. Указ. соч. — С. 127.

ловий путем приобретения жилых помещений (жилых домов или квартир) в собственность Налоговый кодекс в статье 220 закрепил право плательщиков налога на доходы физических лиц на получение имущественного налогового вычета при осуществлении нового строительства либо приобретения на территории России жилого дома или квартиры и определил основания, порядок предоставления и размер этого вычета. Другой пример — в статье 164 НК РФ предусмотрено налогообложение НДС по ставке 0% при реализации товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта. Указанное положение в большинстве случаев означает возможность возврата экспортерам НДС, который они ранее уплатили поставщикам товаров в России. Как следует из определения КС РФ от 19 января 2005 г. № 41-О, данная мера направлена на поддержку отечественных товаропроизводителей с целью усилить конкурентоспособность экспортируемых товаров на мировом рынке, поскольку по общему правилу обложение НДС экспортируемых товаров осуществляется в стране назначения.

По мнению А.А. Соколова, налог может служить орудием для достижения различных экономических и социально-политических целей, однако не следует забывать, что это орудие, во-первых, не единственное, во-вторых, не наиболее совершенное и, в-третьих, ограниченное по силе своего действия¹. В качестве примера можно привести некоторую заведомо убыточную деятельность — налоговые льготы по ней, очевидно, неэффективны.

Что касается **функций налогообложения**, то в их состав, естественно, входят фискальная и регулирующая функции. Но, поскольку налогообложение — более широкое понятие, в качестве функций налогообложения некоторые ученые дополнительно выделяют распределительную, социальную, контрольную и иные функции. Под распределительной функцией обычно понимают функцию перераспределения собственности от частных лиц к публично-правовым образованиям в порядке участия в государственных (муниципальных) расходах. В качестве социальной функции обычно рассматривают функцию перераспределение доходов от имущих лиц к малоимущим. Под контрольной функцией, как правило, понимают функцию контроля за исполнением обязанностями лицами норм налогового права.

¹ Соколов А.А. Теория налогов. — М.: ЮрИнфоР-Пресс, 2003. — С. 253.

ТЕСТЫ

1. Штрафы отличаются от налогов тем, что:

- а) штрафы не являются индивидуальными платежами;
- б) штрафы не уплачиваются в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований;
- в) штрафы не являются безвозмездными платежами.

2. Алименты отличаются от налогов тем, что:

- а) алименты не являются индивидуальными платежами;
- б) алименты не являются безвозмездными платежами;
- в) алименты не уплачиваются в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.

3. Налогоплательщик поставил администрации муниципального образования товаров на 1000 руб. и по итогам налогового периода обязан уплатить в местный бюджет 1500 руб. местного налога, из которых он уплатил 500 руб., после чего сделал заявление о зачете задолженности. В этом случае:

- а) налогоплательщик остается должен 1000 руб. местного налога;
- б) налогоплательщик не имеет задолженности по местному налогу;
- в) налогоплательщик остается должен 1500 руб. местного налога.

4. Устанавливая налог, публичная власть преследует:

- а) исключительно цель финансового обеспечения деятельности публично-правового образования;
- б) цель финансового обеспечения деятельности публично-правового образования либо иную публичную цель (за исключением наказания за правонарушения);
- в) любую законную цель, за исключением цели финансового обеспечения деятельности публично-правового образования.

5. Регулирующая функция налога заключается в том, что:

- а) норма закона о конкретном налоге прямо предписывает налогоплательщику, какую деятельность он должен осуществлять и какие налоговые последствия этой деятельности исполнить;

- б) норма закона о конкретном налоге прямо предписывает налогоплательщику, в какой сумме и в какой срок он обязан уплатить налог по результатам своей деятельности;
- в) норма закона о конкретном налоге устанавливает, какие налоговые последствия по результатам какой именно деятельности могут возникнуть у налогоплательщика.

**ПОНЯТИЕ И ПРАВОВОЕ ЗНАЧЕНИЕ
ЮРИДИЧЕСКОГО СОСТАВА НАЛОГА.
СУЩЕСТВЕННЫЕ И ФАКУЛЬТАТИВНЫЕ
ЭЛЕМЕНТЫ ЮРИДИЧЕСКОГО СОСТАВА**

§ 2.2. НАЛОГА

Известный русский финансист Н.И. Тургенев в работе «Опыт теории налогов», впервые изданной в 1818 году, утверждал, что «количество налога, время и образ платежа должны быть определены, известны платящему и независимы от власти собирателей. — Выгоды наблюдения сего правила очевидны как для народа, так и для самого правительства. Напротив, неопределенность налога в отношении как к количеству оного, так и ко времени платежа отдаст платящих на произвол собирателей. Сверх того, в сем случае обязанные платить, не зная ни количества налога, ни времени платежа, должны иметь всегда в готовности известную часть своего капитала, которая, находясь таким образом в бездействии, бывает отнята от обращения, чрез что терпит все общество»¹.

В соответствии с пунктом 6 ст. 3 НК РФ при установлении налогов должны быть определены все элементы налогообложения. Акты законодательства о налогах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги, когда и в каком порядке он должен платить.

Указанная норма является отражением общеправового требования определенности нормативных актов, в свою очередь, происходящего из принципа законности. Поскольку, исходя из пункта 6 ст. 3 НК РФ, конкретный налог обязана уплачивать определенная категория лиц, вследствие появления прямо перечисленных юридических фактов, в однозначно определенной (определимой) сумме и до наступления некоторого момента времени, то именно эта информация должна следовать из нормативного правового акта о кон-

¹ У истоков финансового права. Т. 1. — М.: Статут, 1998. — С. 137.

кретном налоге. Иначе говоря, нормативный правовой акт должен дать ответ на **5 вопросов**: кто, в каком случае, в какой сумме; в какое время и куда (в бюджет какого именно публично-правового образования) должен уплатить налог.

Следовательно, в нормативном правовом акте о конкретном налоге должны быть указаны такие существенные элементы, как:

- 1) **лица**, которые потенциально могут являться налогоплательщиками этого налога — субъекты налога;
- 2) **юридический факт**, следствием которого является обязанность по уплате налога — объект налога;
- 3) **сумма** налога или способ ее исчисления;
- 4) **сроки** (периодичность) уплаты;
- 5) **получатель** суммы налога.

Разумеется, подобный перечень существенных элементов может быть использован не только при описании налогов, но и иных правовых обязательств по уплате денежных средств (кто, в каком случае, сколько, когда и кому должен уплатить). Указанные элементы являются существенными (обязательными). При исключении любого элемента норма закона о налоге утратит определенность, а налог будет невозможно исчислять (уплачивать). Л. Остерло и Т. Джобс приводят сведения из практики Федерального конституционного суда ФРГ: суд применяет термин «состав налогового обязательства»¹.

На основании изложенного **юридический состав налога** — система существенных элементов налога, которые необходимы и достаточны для его однозначного исчисления и уплаты.

Поскольку в науке традиционно выделяются такие элементы нормы права, как гипотеза, диспозиция и санкция, то элемент 2 следует отнести к гипотезе, а элементы 3, 4 и 5 — к диспозиции нормы закона о конкретном налоге.

Предлагаемый перечень существенных элементов налога можно назвать кратким, поскольку элементы 3 и 4 в нем максимально укрупнены².

Соответственно, эти элементы можно разбить на более мелкие, их общее число увеличится, но они в совокупности в любом случае

¹ Остерло Л., Джобс Т. Конституционные принципы налогов и сборов в ФРГ / В кн.: Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2003 года. Под ред. С.Г. Пепеляева. — М.: Статус-Кво 97, 2004. — С. 100.

² Тютин Д.В., Байборodin О.Л. Краткий перечень существенных элементов юридического состава налога // Экономические споры. — 2005. — № 2.

останутся существенными. Далее для удобства изучения будут рассматриваться элементы краткого перечня, а также элементы, полученные на основе их разбиения, и элементы юридического состава налога, установленные в Налоговом кодексе.

В Кодексе перечислены элементы налога, которые федеральный законодатель устанавливает как существенные. В соответствии со статьей 17 НК РФ налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и элементы налогообложения, а именно:

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

Применительно к данному выше краткому перечню существенных элементов налога, налогоплательщик соответствует элементу 1; объект налогообложения — 2; налоговая база, налоговая ставка, порядок исчисления налога — 3; налоговый период, порядок и сроки уплаты налога — элементам 4 и 5.

Следует отметить, что в литературе предлагаются и иные перечни существенных элементов налога. Например, П. Кирххоф считает, что с точки зрения государственного права законодательству надлежит определить четыре основных элемента налоговой системы: субъект обложения, объект обложения, расчетный базис и налоговую ставку¹.

Помимо существенных элементов в акте законодательства о налогах могут быть дополнительно указаны элементы, которые являются **факультативными**, не входят в юридический состав налога, но используются для его исчисления (уплаты).

Лицо, обязанное исчислять налог (ст. 52 НК РФ). По общему правилу налог должен исчислять сам налогоплательщик, но в особых случаях эта обязанность может быть возложена на иных лиц — налогового агента или налоговый орган.

Налоговый агент (ст. 24 НК РФ) обязан исчислить налог, удержать его из денежных средств, выплачиваемых им налогоплательщику, и перечислить в бюджетную систему России. Известный пример налога, который обязан исчислять налоговый агент — НДФЛ, удерживаемый работодателем из дохода (зарботной платы) работ-

¹ Государственное право Германии. Т. 2. — М.: ИГП РАН, 1994. — С. 145.

ника — налогоплательщика. В данном случае срок уплаты налога налогоплательщика также не касается, поскольку собственный срок перечисления удержанного НДФЛ установлен для Налогового агента (п. 6 ст. 226 НК РФ — не позднее дня фактического получения в банке наличных денежных средств на выплату дохода).

Налоговый орган, как правило, исчисляет поимущественные налоги для физических лиц, получая информацию об облагаемом имуществе от соответствующих государственных органов. Так, налоговый орган исчисляет и предлагает физическим лицам уплатить транспортный налог путем направления налогового уведомления (п. 4 ст. 57, ст. 52 НК РФ). Информация о подлежащих налогообложению транспортных средствах предоставляется в том числе органами ГИБДД (п. 4 ст. 85, п. 4 ст. 362 НК РФ).

Налоговые льготы (ст. 56 НК РФ), вычеты, расходы, освобождения, особенности налогообложения. Применение налоговых льгот, (вычетов, расходов, освобождений) позволяет налогоплательщику на законных основаниях уплачивать меньшую сумму налога по сравнению с исчисленной на основании общих норм либо вообще не уплачивать налог. *Omnis exceptio est ipsa quoque regula* — каждое исключение само есть правило¹. Соответственно, налоговые льготы (вычеты, расходы, освобождения) относятся к элементу 3 краткого перечня существенных элементов налога. Очевидно, что справедливость налогообложения в ряде случаев может быть реализована только при условии применения при исчислении налога льгот (вычетов, расходов, освобождений). В постановлении Президиума ВАС РФ от 15 июня 1997 г. № 2484/96 фактически разъяснено, что налоговый орган, доначисляющий налог, обязан учесть возможные льготы и освобождения. В то же время в определении КС РФ от 1 ноября 2007 г. № 719-О-О разъяснено, что в тех случаях, когда законодатель имеет намерение вывести из-под налогообложения те или иные субъекты либо объекты, он прямо на это указывает. Соответственно, наличие налоговых льгот при исчислении конкретного налога не презюмируется — они должны быть прямо указаны.

Нормативное определение налоговых льгот, данное в статье 56 НК РФ, является достаточно узким. Налоговые льготы в соответствии с нормативным определением представляют собой исключения из общего правила, предоставляются категории налогоплательщиков, которые могут отказаться от их использования. Налоговые льготы регламентируются в части второй Налогового кодекса доста-

¹ Латинские юридические изречения. — С. 283.

точно редко: в статье 239 (гл. 24 «Единый социальный налог»), статье 381 (гл. 30 «Налог на имущество организаций»), статье 395 (гл. 31 «Земельный налог»). Так, в силу статьи 381 освобождаются от налогообложения по налогу на имущество организаций в том числе религиозные организации — в отношении имущества, используемого ими для осуществления религиозной деятельности. Следует учесть, что термин «налоговые льготы» может применяться в специальной литературе в широком значении, включающем все возможные преимущества налогоплательщиков. М.Н. Карасев характеризует формулировку статьи 56 НК РФ как довольно спорную, в том числе по той причине, что понятия «категория налогоплательщиков», «преимущества» являются весьма неопределенными¹.

Налоговые вычеты не являются исключением из общего правила, предоставляются всем налогоплательщикам и сводятся к возможности уменьшения суммы налога при наличии определенных условий. Единственное упоминание о налоговых вычетах в части первой Налогового кодекса — в пункте 8 ст. 88: при камеральной налоговой проверке налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика документы, подтверждающие в соответствии со статьей 172 правомерность применения налоговых вычетов по НДС. Возможности отказа от применения налогового вычета, вообще говоря, в законодательстве не предусмотрено, но в ряде норм предусмотрено право (а не обязанность) по их применению. Так, в соответствии с подпунктом 2 п. 1 ст. 220 НК РФ при определении размера налоговой базы по НДФЛ налогоплательщик имеет право на получение имущественного налогового вычета в сумме, израсходованной им на приобретение квартиры на территории Российской Федерации. С другой стороны, в силу пункта 2 ст. 243 НК РФ сумма ЕСН, подлежащая уплате в федеральный бюджет, уменьшается налогоплательщиками на сумму начисленных ими за тот же период страховых взносов на обязательное пенсионное страхование (налоговый вычет). Налоговые вычеты, применяемые при исчислении косвенных налогов (ст. 171, 172, 200, 201 НК РФ), интересны тем, что в ряде случаев позволяют не только не уплачивать налог, но и требовать от публично-правового субъекта возмещения денежных средств из бюджета (ст. 176, 203 НК РФ).

Нормы о расходах не обозначаются в законодательстве как налоговые вычеты, хотя имеют практически идентичный с ними механизм действия. В части первой Налогового кодекса указанный тер-

¹ Карасев М.Н. Налоговая политика и правовое регулирование налогообложения в России. — С. 36.

мин применяется в том числе в подпункте 3 п. 1 ст. 23: налогоплательщики обязаны вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах. Во второй части Налогового кодекса расходы регламентируются достаточно часто. Статья 247 НК РФ устанавливает, что объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком. При этом прибылью для российских организаций признаются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов. Соответственно, учет налогоплательщиком произведенных расходов в соответствии с главой 25 НК РФ в итоге позволяет уменьшать размер налога на прибыль организаций.

Кроме того, в законодательстве о налогах предусмотрены нормы, которые условно можно обозначить как регламентирующие льготное налогообложение, но вообще не относящиеся ни к льготам, ни к вычетам, ни к расходам. Отказ от применения данных норм не предусмотрен в принципе. Например, в статье 164 НК РФ предусмотрена общая ставка НДС при реализации товаров (работ, услуг) — 18% и пониженная ставка 10% для реализации отдельных видов товаров: масла растительного, яиц и яйцепродуктов, некоторых товаров для детей, медицинских товаров и др. В постановлении Президиума ВАС РФ от 19 июня 2006 г. № 16305/05 был рассмотрен случай, когда налогоплательщик НДС ошибочно применил вместо ставки 0% ставку 18%. Суд указал, что налогоплательщик не вправе произвольно по своему усмотрению изменять установленную налоговым законодательством ставку налога. Другой пример: в законодательстве применяется термин «освобождение». Так, согласно подпункту 20 п. 2 ст. 149 НК РФ не подлежит налогообложению НДС (освобождается от налогообложения) реализация на территории Российской Федерации услуг, оказываемых учреждениями культуры и искусства.

Также следует отметить, что некоторые нормы, предусматривающие пониженное налоговое бремя, обозначены в законодательстве как «особенности налогообложения» (хотя данным термином могут обозначаться и не только такие нормы). В подпункте 3 п. 1 ст. 185 НК РФ предусмотрено, что при ввозе подакцизных товаров на таможенную территорию Российской Федерации и при их помещении под таможенный режим беспошлинной торговли акциз не уплачивается.

В пункте 1 постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 введен обобщенный термин «налоговая выгода», под

которой понимается уменьшение размера налоговой обязанности вследствие, в частности, уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, а также получение права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета.

Налоговая декларация (ст. 80 НК РФ), **сроки (периодичность) ее представления в налоговый орган.** В соответствии с пунктом 1 ст. 80 НК РФ налоговая декларация представляет собой письменное заявление налогоплательщика об объектах налогообложения, о полученных доходах и произведенных расходах, об источниках доходов, о налоговой базе, налоговых льготах, об исчисленной сумме налога и (или) о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты налога.

Иными словами, налоговая декларация представляет собой официальное заявление налогоплательщика об исчисленной им сумме конкретного налога за налоговый период, содержащее расчет данной суммы. Кроме определения собственно налоговой декларации в пункте 1 ст. 80 НК РФ дано определение **расчета авансового платежа**, т.е. расчета предварительного платежа по налогу, уплачиваемого до окончания налогового периода (п. 3 ст. 58 НК РФ). Расчет авансового платежа представляет собой письменное заявление налогоплательщика о базе исчисления, об используемых льготах, исчисленной сумме авансового платежа и (или) о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты авансового платежа.

Соответственно, исходя из логики данных норм, по итогам налогового периода может быть только одна налоговая декларация, а до его окончания — один или несколько расчетов авансовых платежей. Однако, к сожалению, можно привести примеры иного подхода законодателя: статья 289 НК РФ предписывает представлять налоговые декларации по налогу на прибыль организаций по истечении каждого отчетного и налогового периода; сходные нормы предусмотрены в статье 346.10 НК РФ относительно представления налоговых деклараций по ЕСХН. При этом за непредставление расчета авансового платежа может быть применена ответственность по пункту 1 ст. 126 НК РФ (50 руб.), а за непредставление налоговой декларации ответственность по статье 119 Кодекса существенно строже. Возможность применения штрафа по статье 119 НК РФ при непредставлении квартальных налоговых деклараций по налогу на прибыль организаций подтверждается в пункте 20 информационного письма Президиума ВАС РФ от 17 марта 2003 г. № 71.

Обязанность по своевременному представлению налоговой декларации не менее важна, чем обязанность по уплате налога. Воз-

возможности государства для принудительного взыскания налога достаточно велики, но для их применения необходима достоверная, полученная законным путем информация о наличии задолженности. Одним из способов получения этой информации является налоговая декларация.

В некоторых случаях, в том числе если налогоплательщики нанимают работников и их среднесписочная численность за предшествующий календарный год превышает 100 человек (п. 3 ст. 80 НК РФ), налоговые декларации должны представляться в налоговый орган по установленным форматам в электронном виде.

В постановлении КС РФ от 14 июля 2005 г. № 9-П выражена правовая позиция, в соответствии с которой система налогообложения основывается на информации о доходах, представляемой прежде всего самим налогоплательщиком. Есть основания полагать, что такая позиция Конституционного Суда несколько ограничена. Определенно не только доходы являются объектами налогообложения. Более корректным было бы следующее утверждение: система налогообложения основывается на информации об обязанностях налогоплательщика по уплате налогов, представляемой самим налогоплательщиком, а в установленных законом случаях — иными лицами.

Исходя из принципа презумпции добросовестности налогоплательщика, продекларированная им сумма считается достоверной, пока не будет доказано иное. При представлении уточненной налоговой декларации в порядке статьи 81 НК РФ достоверной будет считаться сумма, продекларированная в уточненной налоговой декларации. Если налогоплательщик не уплатит продекларированную им сумму налога, налоговый орган вправе взыскать ее принудительно на основании налоговой декларации (расчета авансового платежа), не проводя выездной проверки.

Следует также отметить, что штрафы за неуплату налога зависят от суммы налога (20% или 40%), но не зависят от времени просрочки уплаты (ст. 122 НК РФ). Штрафы за непредставление налоговой декларации также зависят от суммы налога, но возрастают в зависимости от времени просрочки и не ограничены в размере, в том числе могут превысить 100% от суммы налога (ст. 119 НК РФ).

При этом законодательством установлен достаточно длительный срок хранения организациями налоговых деклараций (очевидно, их копий, с отметками налоговых органов о принятии) — не менее 10 лет (п. 2.4.2 Указаний по применению Перечня типовых управленческих документов, образующихся в деятельности организаций, с указанием сроков хранения и статьи 170 данного Перечня,

утвержденного руководителем Федеральной архивной службы России 6 октября 2000 г.). В налоговых органах представленные налогоплательщиками налоговые декларации также подлежат хранению. В пунктах 236, 255 и 257 Перечня документов, образующихся в деятельности МНС России, его территориальных органов и подведомственных организаций, с указанием сроков хранения, утвержденно-го приказом МНС России от 21 апреля 2004 г. № САЭ-3-18/297@, предусмотрено, что налоговые декларации подлежат хранению не менее 5 лет.

Важнейшим правилом является подписание налоговой декларации (расчета) надлежащим лицом. В силу пункта 5 ст. 80 НК РФ налогоплательщик (плательщик сбора, налоговый агент) или его представитель подписывает налоговую декларацию (расчет), подтверждая достоверность и полноту сведений, указанных в налоговой декларации (расчете). Если достоверность и полноту сведений, указанных в налоговой декларации (расчете), подтверждает уполномоченный представитель налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента), в налоговой декларации (расчете) указывается основание представительства (наименование документа, подтверждающего наличие полномочий на подписание налоговой декларации (расчета). При этом к налоговой декларации (расчету) прилагается копия документа, подтверждающего полномочия представителя на подписание налоговой декларации (расчета).

Соответственно, подписание налоговой декларации (расчета) лицом без должных полномочий лишает данный документ статуса налоговой декларации (расчета). При представлении такого документа налоговая декларация в действительности не является представленной, налоговый орган не сможет взыскать указанную в нем сумму налога, но налогоплательщик может быть привлечен к ответственности по статье 119 НК РФ за непредставление налоговой декларации.

Кроме того, декларация должна быть именно подписана. В постановлении ФАС Волго-Вятского округа от 11 апреля 2008 г. по делу № А11-2499/2007-К2-24/126 разъяснено, что из анализа законодательства о налогах и сборах следует, что иного, кроме как собственноручного или с использованием электронно-цифровой подписи, способа оформления подписи налоговой декларации не предусмотрено. Воспроизведение подписи посредством факсимиле предусмотрено лишь в гражданском законодательстве (ч. 2 ст. 160 ГК РФ), однако с учетом положений пункта 7 ст. 80 НК РФ в данной ситуации норма гражданского законодательства неприменима.

Следует учесть, что законодательством предусмотрены различные документы, именуемые «декларация», но далеко не все из них являются налоговыми декларациями. Так, Указом Президента Российской Федерации от 15 мая 1997 г. № 484 «О представлении лицами, замещающими государственные должности Российской Федерации, и лицами, замещающими государственные должности государственной службы и должности в органах местного самоуправления, сведений о доходах и имуществе» утверждена форма декларации о доходах гражданина и имуществе, принадлежащем ему на праве собственности, которая подается в налоговые органы по месту постоянного жительства гражданина не позднее 1 апреля года, следующего за отчетным. Данная декларация хотя и представляется в налоговый орган, не является налоговой декларацией, в том числе по той причине, что никакого расчета налога не содержит.

Иногда в качестве элементов налога выделяются юридические последствия неуплаты налога, общие для всех налогов и относящиеся к санкции нормы права.

1. Пени за неуплату налога (ст. 75 НК РФ), начисляемые за каждый календарный день просрочки уплаты налога в размере 1/300 ставки рефинансирования Банка России от суммы налога (т.е. несколько больше, чем по ставке рефинансирования Банка России).

Пени в действующем налоговом законодательстве формально не относятся к мерам ответственности (в том числе начисляются без учета вины налогоплательщика в неуплате налога), имеют целью скомпенсировать государству (муниципальному образованию) в упрощенном порядке временную невозможность использования суммы налога. В постановлении от 17 декабря 1996 г. № 20-П Конституционный Суд Российской Федерации выразил правовую позицию, в соответствии с которой по смыслу статьи 57 Конституции России налоговое обязательство состоит в обязанности налогоплательщика уплатить определенный налог, установленный законом. Неуплата налога в срок должна быть компенсирована погашением задолженности по налоговому обязательству, полным возмещением ущерба, понесенного государством в результате несвоевременного внесения налога. Поэтому к сумме собственно не внесенного в срок налога (недоимки) законодатель вправе добавить дополнительный платеж — пеню как компенсацию потерь государственной казны в результате недополучения налоговых сумм в срок в случае задержки уплаты налога. В постановлении КС РФ от 14 июля 2005 г. № 9-П недоимка и соответствующая ей пеня объединены общим термином «налоговый долг». В определении КС РФ от 4 июля 2002 г.

№ 200-О разъяснено следующее: анализ статьи 75 НК РФ в целом, а также других положений Налогового кодекса приводит к выводу, что уплата пеней связывается законодателем не с налоговым или отчетным периодом, а с днем уплаты налога, установленным законодательным актом об этом налоге.

По общему правилу пеня за неуплату налога начисляется в случае любой просрочки уплаты налога. То, что пеня подлежит начислению вне зависимости от вины налогоплательщика в неуплате налога, подтверждено в пункте 18 постановления Пленумов Верховного Суда и Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 11 июня 1999 г. № 41/9. В пунктах 3 и 8 ст. 75 НК РФ предусматриваются особые случаи, в том числе 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 налогоплательщика. Следует отметить, что на практике налогоплательщику достаточно сложно доказать, что указанные действия налогового органа или суда являются причиной, по которой было невозможно вовремя уплатить налог. Судебная практика применения данного положения незначительна. В частности, в постановлении ФАС Волго-Вятского округа от 7 мая 2004 г. по делу № А29-10316/2001А разъяснено, что единственным основанием освобождения налогоплательщика от начисления пени является наличие причинной связи между невозможностью погасить недоимку и решением налогового органа о приостановлении операций налогоплательщика в банке или наложения ареста на его имущество. В постановлении ФАС Волго-Вятского округа от 3 июня 2005 г. по делу № А82-264/2003-А/9 сделан вывод, что отсутствует причинно-следственная связь между приостановлением операций по счетам налогоплательщика и неисполнением обязанности по уплате налогов.

Наиболее интересный случай неначисления пени предусмотрен с 1 января 2007 года в пункте 8 ст. 75 НК РФ: не начисляются пени на сумму недоимки, которая образовалась у налогоплательщика в результате выполнения им письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты налога или по иным вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти (уполномоченным должностным лицом этого органа) в пределах его компетенции. Указанное положение фактически идентично тому, которое закреплено в подпункте 3 п. 1 ст. 111 НК РФ, и устанавливает обстоятельства, исключая-

щие вину лица в совершении налогового правонарушения, т.е. регламентирующего применение налоговой ответственности. Данный способ правового регулирования в определенной степени сближает пени со штрафами.

Следует учесть, что указанное новое правовое регулирование имело бы обратную силу (п. 2 ст. 54 Конституции России), если бы пени действующим законодательством и судебной практикой признавались мерами ответственности. Но, поскольку пени таковыми не признаются, новая редакция пункта 8 ст. 75 НК РФ может применяться только после 1 января 2007 года.

Кроме того, как это указано в постановлении Президиума ВАС РФ от 6 ноября 2007 г. № 8241/07, после истечения пресекательного срока взыскания задолженности по налогу пени не могут служить способом обеспечения исполнения обязанности по уплате налога и с этого момента не подлежат начислению. В определении КС РФ от 8 февраля 2007 г. № 381-О-П, в котором был сделан сходный вывод, разъясняется, что обязанность по уплате пеней производна от основного налогового обязательства и является не самостоятельной, а обеспечивающей (акцессорной) обязанностью, способом обеспечения исполнения обязанности по уплате налога.

Специальные случаи неначисления пени урегулированы в пункте 4 ст. 346.3, пункте 4 ст. 346.13 НК РФ: при наличии определенных условий налогоплательщик утрачивает право на применение специального налогового режима (ЕСХН или УСН) с начала того периода, в котором возникли указанные условия. В данном периоде налогоплательщикам необходимо уплатить налоги по общей системе налогообложения, но пени и штрафы за несвоевременную уплату налогов по общей системе налогообложения не уплачиваются.

Также следует учесть, что Федеральный закон от 26 октября 2002 г. № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» предусматривает ряд ограничений относительно возможности начисления принудительного взыскания пени за неуплату налога. Соответствующие разъяснения содержатся в пунктах 26—29 постановления Пленума ВАС РФ от 22 июня 2006 г. № 25 «О некоторых вопросах, связанных с квалификацией и установлением требований по обязательным платежам, а также санкциям за публичные правонарушения в деле о банкротстве».

Тем не менее представляется, что пеня за неуплату налога (ст. 75 НК РФ) не совсем удачно помещена законодателем в главу 11 НК РФ «Способы обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов» и сгруппирована с залогом имущества (ст. 73 НК РФ), поручительством (ст. 74 НК РФ), приостановлением опе-

раций по счетам в банке (ст. 76 НК РФ) и наложением ареста на имущество налогоплательщика (ст. 77 НК РФ). Принципиальная особенность пени за неуплату налога состоит в том, что обязанность по ее уплате возникает у налогоплательщика в силу закона при просрочке уплаты налога, без каких-либо особых действий (решений) налогового органа. Прочие способы обеспечения для их реализации требуют либо оформления договора с налоговым органом (залог и поручительство), либо решения налогового органа (приостановление операций по счетам в банке, наложение ареста на имущество налогоплательщика). Кроме того, основная цель пени за неуплату налога — упрощенная компенсация публично-правовому образованию временной невозможности использования суммы налога, а не обеспечение исполнения данной обязанности.

Штрафы за неуплату налога (ст. 122 НК РФ) в размере от 20 до 40% от суммы неуплаченного налога (в зависимости от формы вины). Как следует из статей 112 и 114 НК РФ, при наличии обстоятельств, смягчающих ответственность, сумма штрафа может быть снижена налоговым органом или судом не менее чем в два раза а при наличии обстоятельств, отягчающих ответственность, — увеличена в два раза, т.е. может составить 80% от суммы неуплаченного налога, но практика его применения крайне незначительна. Соответствующее решение о привлечении к налоговой ответственности, например, обжаловалось налогоплательщиком в Арбитражном суде Нижегородской области в рамках дела № А43-9496/2006-30-244 (см. архив Арбитражного суда Нижегородской области).

Следует также отметить иные (административные — ст. 16.22 КоАП РФ, уголовные — ст. 194, 198 УК РФ) меры ответственности налогоплательщика за неуплату налога.

Представляется, что использование предлагаемого краткого перечня существенных элементов налога позволяет эффективнее решать некоторые теоретические и практические задачи.

Например, в соответствии со статьей 346.27, пунктом 4 ст. 346.29 НК РФ при исчислении ЕНВД необходимо учитывать повышающий коэффициент К1: устанавливаемый на календарный год коэффициент-дефлятор. Поскольку Налоговый кодекс фактически делегировал полномочия по установлению данного коэффициента Правительству Российской Федерации, а распоряжением Правительства от 25 декабря 2002 г. № 1834-р данная функция в порядке дальнейшего делегирования возложена на Минэкономразвития России, в 2008 году налогоплательщики ЕНВД обязаны увеличивать базовую доходность по ЕНВД, исчисленную в соответствии с НК РФ, на коэффициент-дефлятор $K1 = 1,081$ (приказ Минэко-

номразвития России от 19 ноября 2007 г. № 401). Примечательно, что сомнений относительно конституционности введения данного повышающего коэффициента практически не высказывается. Возможно, это происходит по той причине, что законодатель не относит данный коэффициент непосредственно к элементам юридического состава ЕНВД, а предписывает в пункте 4 ст. 346.29 НК РФ умножать на этот коэффициент базовую доходность.

Тем не менее если отбросить указанную «маскировку» и исходить из предлагаемого краткого перечня, то Налоговый кодекс обязывает уплачивать ЕНВД в **сумме** большей, чем она исчислена в соответствии с актами законодательных (представительных) органов власти об этом налоге (в 2008 году — на 8,1%). Для расчета данной повышающей «добавки» предписывается использовать принятый специально с этой целью нормативный акт органа исполнительной власти — Минэкономразвития России. Такой порядок исчисления ЕНВД не соответствует Конституции Российской Федерации, что прямо следует из ряда правовых позиций Конституционного Суда Российской Федерации, в том числе из выраженной в постановлении от 11 ноября 1997 г. № 16-П.

ТЕСТЫ

1. Юридический состав налога — это:

- а) система нормативных актов, регламентирующих уплату этого налога;
- б) система существенных элементов налога, которые необходимы и достаточны для его однозначного исчисления и уплаты;
- в) совокупность юридических фактов, в результате появления которой у налогоплательщика возникает обязанность по уплате налога.

2. Какой набор элементов является необходимым и достаточным для того, чтобы налог являлся установленным и мог уплачиваться:

- а) налогоплательщик, объект налога, сумма налога, срок (периодичность) уплаты, получатель платежа;
- б) налогоплательщик, сумма налога, срок (периодичность) уплаты, получатель платежа;
- в) налогоплательщик, сумма налога, налоговые льготы, получатель платежа.

3. Налоговые льготы (вычеты, расходы):

- а) являются обязательным элементом любого налога;
- б) являются факультативным элементом любого налога;
- в) являются обязательным элементом косвенных налогов.

4. При отсутствии в федеральном законе о конкретном федеральном налоге налоговых льгот (расходов, вычетов):

- а) налог является установленным;
- б) налог не является установленным;
- в) налог является установленным, если в соответствии с этим федеральным законом принято постановление Правительства Российской Федерации, установившее налоговые льготы и вычеты.

5. Налоговая декларация — это:

- а) письменное заявление налогоплательщика об исчисленной им и подлежащей уплате за налоговый период сумме конкретного налога;
- б) письменное уведомление, направляемое налоговым органом налогоплательщику о сумме конкретного налога, подлежащей уплате за налоговый период;
- в) письменное заявление налогоплательщика об отсутствии у него налоговых обязательств по конкретному налогу за налоговый период.

ПРЕДМЕТ И ОБЪЕКТ НАЛОГА.

§ 2.3. ВИДЫ ПРЕДМЕТОВ И ОБЪЕКТОВ НАЛОГА. МАСШТАБ И ЕДИНИЦА НАЛОГА

В Налоговом кодексе термины «предмет налога», «масштаб налога» не определяются. В то же время предмет налога как один из его элементов выделяется в науке налогового права. В пункте 1 ст. 38 НК РФ дается определение: объект налогообложения — 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. Следовательно, объект налогообложения, по мнению законодателя, представляет собой некоторое явление, имеющее стоимостную, количественную или физическую характеристики, с наличием которого законодательство о налогах и сборах связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога.

В науке налогового права определение объекта налога обычно дается иначе, а также вводятся понятия предмета, масштаба, единицы налога.

Объект налога — юридический факт, наличие которого установлено в законодательстве о налогах в качестве основания для возникновения у налогоплательщика обязанности по уплате конкретного налога.

Следует учесть, что налогоплательщик, в деятельности которого возник объект налога, не во всех случаях будет нести обязанность по уплате данного налога: в том числе не исключено применение им льгот (вычетов, расходов, освобождений и др.). Соответственно, более точно объект налога можно определить как юридический факт, наличие которого установлено в законодательстве о налогах в качестве основания для вступления налогоплательщика в соответствующие правоотношения, в рамках которых он либо будет обязан уплатить данный налог, либо, применив льготы (вычеты, расходы, освобождения), сможет снизить сумму налога или полностью освободиться от его уплаты.

Кроме того, в пункте 1 ст. 38 НК РФ некорректно приведены примеры объектов налогообложения. Если реализация товаров (работ, услуг) является юридическим фактом, то имущество, прибыль, доход и расход таковыми не являются. Более корректным были бы формулировки: владение имуществом, получение прибыли (дохода), осуществление расхода.

Предмет налога — явление материального мира, находящееся в определенной связи с налогоплательщиком и обладающее стоимостной, физической или иной характеристикой.

Очевидно, что явление материального мира существует независимо от того, установил ли законодатель некоторый налог, в котором данное явление предусмотрено в качестве предмета налога.

Масштаб налога — характеристика предмета налога (стоимостная, физическая или иная).

Единица налога — единица масштаба налога.

Объект налога соответствует элементу 2 в кратком перечне существенных элементов налога, а предмет, масштаб и единица представляют собой часть элемента 3.

Так, объектом налога на имущество (квартиру) является факт владения квартирой, а предметом — сама квартира. У квартиры можно измерить площадь, объем, стоимость, количество окон (разные масштабы). Если выбрать масштаб — площадь, то ее можно измерить в квадратных метрах, десятках квадратных метров, квадратных дюймах (разные единицы масштаба).

Объектом акциза, как правило, является реализация произведенных подакцизных товаров, а предметом — характеристика данного действия через характеристику подакцизных товаров. В ста-

тые 193 НК РФ урегулированы самые разнообразные варианты масштабов (единиц) акциза в зависимости от вида подакцизного товара: литр (единицы литров) безводного этилового спирта в алкогольной и спиртосодержащей продукции; штука (единицы штук) для сигар и штука (единицы тысяч штук) для сигарилл; килограмм (единицы килограммов) для табака; лошадиная сила (единицы лошадиных сил) мощности двигателя для автомобилей; тонна (единицы тонн) для бензина автомобильного.

Возникновение у налогоплательщика субъективной юридической обязанности по уплате какого-либо налога должно являться следствием появления определенного юридического факта (объекта налога) и соответственно вступления налогоплательщика в правоотношение по уплате этого налога. В соответствии с пунктом 2 ст. 44 НК РФ обязанность по уплате конкретного налога возлагается на налогоплательщика с момента возникновения установленных законодательством о налогах обстоятельств, предусматривающих уплату данного налога.

Объект налога, если рассматривать его как юридический факт, сам по себе не может иметь какой-либо стоимостной, физической или иной характеристики. Такую характеристику может иметь только некоторое явление материального мира — предмет налога. Нормы налогового права придают юридическое значение уже существующей связи между предметом налога и налогоплательщиком, устанавливая для нее статус объекта налога. Также нормы налогового права придают юридическое значение стоимостной, физической или иной характеристике предмета налога, используя ее в качестве масштаба налога. Но как само явление материального мира, выбранное законодателем в качестве предмета некоторого налога, так и связь между ним и лицом, выбранным законодателем в качестве потенциального налогоплательщика этого налога, существовали бы и в отсутствие закона об этом налоге. Так, существовали бы товары и действия некоторого лица по их реализации и получению денежных средств; существовало бы имущество и право собственности некоторого лица на это имущество.

Традиционно в теории права юридические факты классифицируются на действия, состояния, события. А.В. Чуркин обоснованно заключил, что объекты налога могут устанавливаться в законодательстве только как действия налогоплательщика или как состояния (являющиеся следствием действий налогоплательщика), но не как события¹.

¹ Чуркин А.В. Понятие объекта налогообложения и проблемы его определения в законодательстве: Автореф. дисс... канд. юрид. наук. — М.: ИГП РАН, 2002. — С. 16.

Так, даже если в отношении физического лица имеет место некоторое событие (выигрыш в лотерее), то в конечном итоге именно от действий этого лица зависит получение выигрыша. Налоговые обязательства налогоплательщика должны зависеть только от норм права и самого налогоплательщика. В качестве примера можно привести подпункт 5 п. 1 ст. 228 НК РФ: исчисление и уплату НДФЛ в соответствии с данным положением производят физические лица, получающие выигрыши, выплачиваемые организаторами лотерей, тотализаторов и, других, основанных на риске игр (в том числе с использованием игровых автоматов), — исходя из сумм таких выигрышей. Иными словами, если некоторое лицо не хочет уплачивать НДФЛ со своего выигрыша, оно вполне может не получать свой выигрыш у организатора лотереи. Следует иметь в виду: пункт 28 статьи 217 НК РФ предусматривает, что не подлежат налогообложению НДФЛ доходы в виде стоимости любых выигрышей и призов, не превышающие 4 тыс. руб. за налоговый период, сумма превышения подлежит налогообложению по повышенной ставке 35% (п. 2 ст. 224 НК РФ).

Исходя из отсутствия у налога признаков санкции, любой объект налога может быть только правомерным юридическим фактом (действием или состоянием). Совершение действий (нахождение в состоянии), являющихся объектом налогообложения, должно в конечном итоге являться правом, а не обязанностью налогоплательщика. В постановлении КС РФ от 13 марта 2008 г. № 5-П отмечается, что налоговые обязательства граждан являются прямым следствием их деятельности в экономической сфере и потому неразрывно с ней связаны. Возникновению налоговых обязательств, как правило, предшествует вступление гражданина в гражданские правоотношения, т.е. налоговые обязательства базируются на гражданско-правовых отношениях либо тесно с ними связаны.

Законодательство о налогах не может обязывать налогоплательщиков зарабатывать деньги или владеть облагаемым имуществом. В нормативных актах может быть определено, какие именно виды деятельности и имущество подлежат налогообложению и на каких условиях. Соответственно, объем налоговых поступлений в бюджет в первую очередь зависит от того, в каком объеме частноправовые субъекты занимаются облагаемыми видами деятельности и владеют облагаемым имуществом, а не от активности налоговых органов. С.В. Запольский в связи с этим подчеркивает, что создание денежных накоплений предприятия — экономический результат производства, который возникает независимо от функционирования финансовой системы и связан с ней лишь в конечном счете¹.

¹ Запольский С.В. Указ. соч. — С. 39.

В соответствии с пунктом 3 ст. 3 НК РФ налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными. Именно предмет налога — явление материального мира, является экономическим основанием налога. Предмет налога предопределяет возможности налогоплательщика к уплате налога. Древнее латинское изречение гласит: *ultra posse nemo tenetur* — никто не может быть обязан выше своих возможностей¹.

Наиболее древним и упрощенным обычно является **подушное налогообложение**. Объектом подушного налога является факт нахождения лица на территории, подпадающей под юрисдикцию данной власти (состояние). При подушном налогообложении презюмируется наличие у лица возможностей для уплаты налога только исходя из факта существования этого лица. Предметом подушного налога является человек (лицо); масштабом — единицы людей (лиц). С учетом позиции Д. Брюмерхоффа при подушном налогообложении совпадают предмет налогообложения и налогоплательщик². Не допустить возникновения обязанности по уплате подушного налога можно, только переместившись на другую территорию, на которую не распространяется власть данного государства. При этом еще И.Н. Тургенев отмечал, что поголовные налоги собираются с каждого поровну, иногда же сообразуются со званием или чином. В начале существования Древнего Рима поголовные налоги (*ex capite*) были в большом употреблении и составляли почти единственный доход правительства. Главное неудобство поголовных, или подушных, налогов состоит в том, что они не сообразуются с доходом каждого; но оно обычно вознаграждается маловажностью подати³. В современных государствах подушное налогообложение практически не применяется, хотя могут иметь место исключения. Д. Брюмерхофф приводит пример существующего налога на пожарную охрану в Баварии, который взимается только с мужчин определенного возраста, если они не являются членами добровольной пожарной дружины⁴. До 1 января 2004 года в России тоже взимался фактически подушный местный налог (в части, относящейся к физическим лицам) — целевой сбор на содержание милиции, на благоустройство территорий, на нужды образования и

¹ Латинские юридические изречения. — С. 370.

² Брюмерхофф Д. Теория государственных финансов / Под ред. А.Л. Кудрина, В.Д. Дзгоева. — Владикавказ: Пионер-Пресс, 2001. — С. 193.

³ Тургенев И.Н. Опыт теории налогов / В сб.: Золотые страницы финансового права России. Т. 1. — М.: Статут, 1998. — С. 177.

⁴ Брюмерхофф Д. Указ. соч. — С. 193.

другие цели (подп. «ж» п. 1 ст. 21 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»). В совместном письме Госналогслужбы России от 2 июня 1992 г. № ИЛ-6-04/176, Минфина России от 2 июня 1992 г. № 04-05-20 и Комиссии Совета Республики Верховного Совета Российской Федерации по бюджету, планам, налогам и ценам от 2 июня 1992 г. № 5.1/693, которым были утверждены Примерные положения (рекомендации) по отдельным видам местных налогов и сборов, в качестве плательщиков данного налога было рекомендовано указывать граждан, проживающих на соответствующей территории.

Также достаточно древним является **поимущественное налогообложение**. Оно применяется в настоящее время (налоги на имущество физических лиц и организаций, земельный налог, транспортный налог) и скорее всего сохранится в обозримом будущем. Объектом поимущественного налога является факт владения на определенном праве некоторыми видами имущества (состояние). При этом владение не обязательно должно осуществляться на праве собственности. Так, статья 14 Основного закона ФРГ устанавливает, что собственность обязывает; ее использование должно одновременно служить общему благу. П. Кирххоф, рассматривая указанное положение, отмечает, что данная статья допускает налоговое обложение частной собственности при пользовании, а в смягченной форме — только при владении ею¹. К примеру, пункт 1 ст. 388 НК РФ устанавливает, что налогоплательщиками земельного налога являются лица, обладающие земельными участками на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения. При поимущественном налогообложении презюмируется наличие у лица возможностей для уплаты налога исходя из факта владения имуществом, его использования и содержания. Иногда данную презумпцию объясняют так: владелец имущества получает (может получать) доход от использования данного имущества. Однако некоторые виды имущества не предназначены для получения дохода (например — единственная квартира, используемая собственником для проживания). Презюмирование возможности к уплате земельного налога было достаточно четко выражено в статье 3 Федерального закона от 11 октября 1991 г. № 1738-1 «О плате за землю» (в настоящее время утратил силу): размер земельного налога не зависит от результатов

¹ Государственное право Германии. — Том 2. — С. 144.

хозяйственной деятельности собственников земли, землевладельцев, землепользователей и устанавливается в виде стабильных платежей за единицу земельной площади в расчете на год. Предметом поимущественного налога является имущество некоторых видов; возможными вариантами масштаба — единицы имущества, стоимость имущества, мощность двигателя, регистровые тонны валовой вместимости и т.п. Поимущественного налогообложения можно избежать, не владея облагаемым имуществом на той территории, где оно введено.

Наиболее значимый на сегодняшний день вид налогообложения — **налогообложение деятельности**. Объектом налога является факт осуществления определенной деятельности (действий). Предметом налога является определенная деятельность (действия), имеющая экономически значимый результат (реальный или презюмируемый). Следует учесть, что результатом не обязательно должно быть приращение имущества налогоплательщика — пункт 1 ст. 38 НК РФ в качестве одного из возможных вариантов объектов налогообложения называет расход (что, в частности, реализовано в ЕСН с работодателей). При реальном результате деятельности в качестве масштаба налога используются характеристики результата (НДФЛ, ЕСН, налог на прибыль организаций и др.); при презюмируемом — внешние характеристики самой деятельности (ЕНВД, УСН на основе патента, налог на игорный бизнес и др.). Избежать такого вида налогообложения можно, не осуществляя облагаемых налогом видов деятельности на той территории, где оно введено. Существенный объем налоговых поступлений в федеральный бюджет (основная часть НДС, налога на прибыль организаций и др.) является следствием особого вида деятельности налогоплательщиков — предпринимательской (ст. 2 ГК РФ). Такой налог, как ЕНВД, уплачивается только лицами, осуществляющими определенные виды предпринимательской деятельности (п. 2 ст. 346.26 НК РФ). Как справедливо отмечают В.В. Витрянский и С.А. Герасименко, налоговые обязательства субъектов предпринимательской деятельности в большинстве случаев являются прямым следствием именно их предпринимательской деятельности¹. Представляют интерес данные, которые приводит Т.В. Шевцова: в перечне т.н. крупнейших налогоплательщиков на 1 сентября 2005 года числилось 2521 предприятие, а доля их в общем объеме начисле-

¹ Витрянский В.В., Герасименко С.А. Налоговые органы, налогоплательщик и Гражданский кодекс. — М.: МЦФЭР, 1995. — С. 4.

ний по федеральным налогам и сборам по России составляет 77%¹. С учетом пункта 6 разд. I «Критериев отнесения организаций — юридических лиц к крупнейшим налогоплательщикам, подлежащим налоговому администрированию на федеральном и региональном уровнях» (утв. приказом ФНС России от 16 мая 2007 г. № ММ-3-06/308@ «О внесении изменений в приказ МНС России от 16 апреля 2004 г. № САЭ-3-30/290@»), крупнейшими налогоплательщиками, деятельность которых формирует большую часть федерального бюджета в Российской Федерации, являются только коммерческие организации.

Соответственно, предметы налогообложения можно свести к трем основным группам: человек (лицо), деятельность человека (лица), иные предметы (в основном — имущество)². Д. Брюммерхофф также предлагает сходную классификацию: персоны, имущество и виды экономической деятельности³. В настоящее время наиболее актуальны последние два вида предметов налогообложения. При этом имуществу соответствует объект налога — владение имуществом на определенном праве (состояние).

Следует учесть, что не только владение имуществом может быть избрано законодателем в качестве налогооблагаемого состояния. Например, статьей 212 НК РФ урегулировано налогообложение НДФЛ предполагаемого дохода — материальной выгоды. В том числе объектом НДФЛ является факт задолженности физического лица, связанной с ранее полученным от организаций или индивидуальных предпринимателей под небольшие проценты (либо без процентов) кредитом (займом). В частности, при беспроцентном займе исчисляется презюмируемый доход, соответствующий 3/4 ставки рефинансирования Банка России, с которого необходимо уплачивать НДФЛ.

В пункте 1 ст. 38 НК РФ предусмотрено, что каждый налог имеет самостоятельный объект налогообложения, определяемый в соответствии с частью второй НК РФ и с учетом положений данной статьи. Ранее в статье 6 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» было предусмотрено, что один и тот же объект может облагаться налогом одного вида

¹ ФНС России об администрировании крупнейших налогоплательщиков / В кн.: Правовые проблемы налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков — М.: Волтерс Клувер, 2006. — С. IX.

² Тютин Д. В. Вопросы классификации объектов и предметов налогообложения // Экономические споры. — 2004. — № 2.

³ Брюммерхофф Д. Указ. соч. — С. 192.

только один раз за определенный законом период налогообложения.

В связи с этим следует отметить, что в отечественной науке и практике уже длительное время обосновывается позиция: каждый налог всегда должен иметь самостоятельный объект налогообложения, т.е. очевидно не совпадающий с объектом налогообложения любого другого налога. Например, Конституционный Суд Российской Федерации в определении от 14 декабря 2004 г. № 451-О изложил следующую правовую позицию: как следует из Налогового кодекса (п. 1 ст. 17, п. 1 ст. 38, п. 1 ст. 53), обязательное требование, предъявляемое к любому налогу, — наличие самостоятельного объекта налогообложения, стоимостная, физическая или иная характеристики которого определяют налоговую базу. Исходя из такого подхода, Суд признал, что налог на имущество организаций и транспортный налог имеют самостоятельные объекты налогообложения и самостоятельные налоговые базы, установленные с учетом дифференцированного подхода к различным характеристикам транспортного средства: по налогу на имущество организаций они определяются его стоимостным выражением, а по транспортному налогу — физическими свойствами, обуславливающими соответствующий уровень воздействия на состояние дорог общего пользования. Итак, по мнению Конституционного Суда Российской Федерации, вследствие владения определенными видами транспортных средств, налогоплательщик обязан уплачивать как налог на имущество организаций, так и транспортный налог.

Представляется, что позиция о невозможности наличия у двух различных налогов одного объекта налогообложения (особенно при рассмотрении объекта налогообложения как юридического факта) является ошибочной. Отстаивание такой позиции вынуждает неоднозначными рассуждениями обосновывать отличия в идентичных объектах налогообложения, как это практически и было сделано в вышеуказанном определении: Суд рассмотрел различие в масштабах налогов и сделал на этом основании вывод о различии объектов налогов.

Наличие в России налогов с идентичными (полностью либо частично) объектами налогообложения, включая рассмотренный Конституционным Судом случай, — объективная реальность. Например, в соответствии с пунктом 1 ст. 146 НК РФ объектом налогообложения НДС признается реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации. В силу пункта 1 ст. 182 НК РФ объектом налогообложения акциза признается реализация на территории Российской Федерации лицами произведенных ими по-

дакцизных товаров. Соответственно, лицо, реализующее на территории России произведенный им подакцизный товар, в общем случае обязано уплачивать как НДС, так и акциз — различие будет состоять только в способе исчисления и величине сумм данных налогов.

ТЕСТЫ

1. Объект налогообложения — это:

- а) явление материального мира, находящееся в определенной связи с налогоплательщиком и обладающее стоимостной, физической или иной характеристикой;
- б) юридический факт (факты), наличие которого установлено в законодательстве о налогах в качестве основания для возникновения у налогоплательщика обязанности по уплате налога;
- в) стоимостная, физическая или иная характеристика предмета налогообложения.

2. Объект налогообложения как юридический факт может быть для налогоплательщика:

- а) событием, состоянием (являющимся результатом действия);
- б) действием, событием;
- в) действием, состоянием (являющимся результатом действия).

3. Наука налогового права выделяет следующий элемент налога, не установленный в Налоговом кодексе Российской Федерации:

- а) объект налогообложения;
- б) предмет налогообложения;
- в) налоговая база.

4. Предмет налогообложения — это:

- а) явление материального мира, находящееся в определенной связи с налогоплательщиком и обладающее стоимостной, физической или иной характеристикой;
- б) юридический факт (факты), наличие которого установлено в законодательстве о налогах в качестве основания для возникновения у налогоплательщика обязанности по уплате налога;
- в) стоимостная, физическая или иная характеристика объекта налогообложения.

5. В качестве объекта налога не может быть установлено:

- а) неправомерное деяние налогоплательщика;
- б) правомерное действие налогоплательщика;

в) правомерное состояние (являющееся результатом действия налогоплательщика).

6. Обязанность по уплате конкретного налога возникает вследствие:

- а) направления налогоплательщику требования об уплате налога налоговым органом;
- б) наступления срока уплаты этого налога;
- в) появления в деятельности налогоплательщика объекта налогообложения по этому налогу.

7. Объект налогообложения по федеральному налогу устанавливается:

- а) в федеральных законах;
- б) в указах Президента Российской Федерации, принятых на основании федеральных законов;
- в) в федеральных конституционных законах.

8. Объект налогообложения по местному налогу устанавливается:

- а) в актах местного органа представительной власти об этом налоге;
- б) в федеральных законах;
- в) в актах местного органа исполнительной власти об этом налоге.

**НАЛОГОВАЯ БАЗА И НАЛОГОВАЯ СТАВКА.
НАЛОГОВЫЙ ОКЛАД. НАЛОГОВЫЙ
И ОТЧЕТНЫЙ ПЕРИОДЫ. СРОКИ И ПОРЯДОК
УПЛАТЫ НАЛОГА. ИЗМЕНЕНИЕ СРОКА
УПЛАТЫ НАЛОГА. ПОЛУЧАТЕЛЬ
§ 2.4. СУММЫ НАЛОГА**

Сумма налога (элемент 3 в кратком перечне существенных элементов налога) как подлежащая уплате налогоплательщиком и не зависящая от каких-либо обстоятельств твердая величина характерна для подушных налогов, но они в настоящее время практически не применяются. Обычно в нормативном акте о конкретном налоге указан способ исчисления суммы налога — налогового оклада, исходя из характеристик имущества или деятельности налогоплательщика.

Сумма налога в некоторых случаях может исчисляться относительно просто. Например, глава 29 НК РФ и закон Нижегородской области от 10 ноября 2003 г. № 100-З «О ставках налога на игорный бизнес» предписывают для исчисления данного налога (с презюмируемых результатов деятельности) умножить количество фактически используемых налогоплательщиком в игорном бизнесе объектов (игровых столов (автоматов), касс тотализаторов (букмекерских контор) на сумму налога, соответствующую данному объекту. Так, при использовании двух игровых автоматов на территории Нижегородской области размер налога за месяц составит 2 автомата $\times \times 7\,500$ руб. / автомат = 15 000 руб. Что касается, например, налога на прибыль организаций (с действительных результатов деятельности), то глава 25 НК РФ сама по себе является наиболее объемной в части второй Налогового кодекса, а потому одного арифметического действия для исчисления данного налога, как правило, недостаточно.

Соответственно, для исчисления суммы налога в зависимости от характеристик предмета налога вводят следующие общие понятия.

Налоговая база — количественное выражение предмета налога через масштаб налога и единицу налога.

Налоговая ставка — размер налога (в рублях) на единицу налога.

Налоговый оклад — произведение налоговой базы на налоговую ставку, т.е. сумма налога.

Налоговая база и налоговая ставка представляют собой оставшуюся часть элемента 3 в кратком перечне существенных элементов налога. В пункте 1 ст. 53 НК РФ даются нормативные определения налоговой базы и налоговой ставки, но они сформулированы несколько иначе, поскольку Налоговый кодекс не оперирует с понятием «предмет налога».

Таким образом, налоговый оклад является итогом всех предшествующих вычислений от предмета налога через масштаб, единицу и налоговую ставку. Налоговый оклад является итогом исчисления элемента 3 в кратком перечне существенных элементов налога. Следует учесть, что сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, может быть меньше налогового оклада (и даже равняться нулю) при наличии и применении налоговых льгот (вычетов, расходов, освобождений).

Рассмотрим налогообложение имущества — квартиры. Если масштабом налога является площадь квартиры, а единицей — квадратные метры, то налоговая база будет, например, 100 кв.м. При налоговой ставке 15 руб./кв.м налоговый оклад составит 1,5 тыс. руб.

Если масштабом налога является стоимость квартиры, а единицей — рубли, то налоговая база будет, например, 100 тыс. руб. При налоговой ставке 2% от стоимости имущества в рублях налоговыйклад составит 2 тыс. руб.

При налогообложении реализации произведенных налогоплательщиком подакцизных товаров — сигар масштаб налога в статье 193 НК РФ установлен как штука (сигара), единица — как единицы штук сигар. Ставка налога установлена как 17,75 руб. за 1 штуку. Соответственно, сигара в магазине в принципе не может стоить дешевле 17,75 руб. В то же время для сигарилл масштаб налога в статье 193 НК РФ установлен как штука (сигарилла), единица — как 1000 штук. Ставка налога на 2008 год установлена как 247 руб. за 1000 штук сигарилл.

Налоговые **ставки** могут быть **твердыми** (выраженными в твердой сумме на каждую единицу налога), например — 15 руб./кв.м; **процентными** (выраженными в виде процента от единицы налога в денежной форме), например — 30% от размера прибыли в рублях. Иногда налоговые ставки устанавливаются в комбинированном виде (ст. 193 НК РФ предусматривает на 2008 год ставку акциза для сигарет с фильтром: 120 руб. за 1000 штук + 5,5% расчетной стоимости, исчисляемой исходя из максимальной розничной цены, но не менее 142 руб. за 1000 штук).

Если ставка налога **не зависит от величины налоговой базы**, ставка является **пропорциональной**. Ставка НДС, как это установлено в статье 224 НК РФ, по большинству видов доходов — 13% и не зависит от величины налоговой базы. Но по некоторым налогам ставки могут меняться в зависимости от величины налоговой базы.

Если ставка **возрастает при увеличении базы**, ставка является **прогрессивной**. Так, в соответствии с постановлением городской Думы г. Н.Новгорода от 22 декабря 1999 г. № 69 «О ставках налога на имущество физических лиц» при стоимости имущества до 300 тыс. руб. ставка налога составляет 0,04% суммарной инвентаризационной стоимости имущества; от 300 тыс. руб. до 500 тыс. руб. — 0,1%; свыше 500 тыс. руб. — 0,3%. Прогрессия в данном случае является простой, при применении которой возможны существенные отличия суммы налога при незначительном отличии стоимости имущества. Так, при стоимости имущества 500 000 руб. налог составит 500 руб., при стоимости имущества 500 001 руб. налог составит 1500 руб.

Если ставка **снижается при увеличении базы**, она является **регрессивной**. Например, в силу пункта 3 ст. 241 НК РФ ставка ЕСН по доходам индивидуальных предпринимателей до 280 000 руб. составля-

ет 10%; при доходах от 280 001 руб. до 600 000 руб. ставка составляет 28 000 руб. + 3,6% с суммы, превышающей 280 000 руб., а по доходам свыше 600 000 руб. ставка составляет 39 520 руб. + 2% с суммы, превышающей 600 000 руб. Регрессия в данном случае является сложной, незначительная вариация дохода влечет соответствующую незначительную вариацию суммы налога.

Налоговый период — период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате за этот период. Налоговый период может состоять из одного или нескольких отчетных периодов.

Вообще говоря, налоговый период обязателен только для тех налогов, у которых в качестве объектов налогообложения установлены юридические факты — состояния (в основном — поимущественные налоги), поскольку в этом случае размер налога должен зависеть от времени нахождения плательщика в налогооблагаемом состоянии. При исключении налогового периода из норм закона о таком налоге, закон утратит определенность.

Для налогов, у которых в качестве объектов налогообложения установлены юридические факты — действия, налоговый период в принципе может отсутствовать. Срок уплаты налога в таком случае можно установить, например, как по прошествии некоторого времени от момента совершения действия; определенность закона о налоге в этом случае сохранится. В законодательстве могут быть предусмотрены так называемые разовые налоги (к которым некоторые исследователи относят таможенную пошлину; до 1 января 2006 года — налог с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения; до 1 января 2001-го — налог на приобретение транспортных средств и др.), для которых налоговый период вообще не устанавливается, поскольку законодатель рассматривает соответствующие объекты налогообложения как появляющиеся разово, эпизодически.

Тем не менее налоговый период установлен для всех введенных налогов с объектами налогообложения — действиями, поскольку удобнее рассмотреть все имевшие место в налоговом периоде объекты налогообложения, соответствующие им льготы (вычеты, расходы, освобождения) и уплачивать налог по итогам налогового периода, а не по итогам каждого действия. В постановлении Президиума ВАС РФ от 27 мая 1997 г. № 118/96 разъяснено, что выявить занижение прибыли можно при соблюдении целостности отчетного периода, поскольку налогооблагаемая прибыль исчисляется не по сделке, а за конкретный отчетный период.

В итоге сумма налога (за налоговый период для периодических налогов) исчислена, элемент 3 в кратком перечне существенных элементов определен. Но одной суммы налога недостаточно, необходимо полностью определить элемент 4 — сроки уплаты. При отсутствии сроков уплаты любой налогоплательщик может с полным основанием не уплачивать налог, ссылаясь на то, что срок уплаты еще не наступил.

В статье 314 ГК РФ установлено, что в случаях, когда обязательство не предусматривает срок его исполнения и не содержит условий, позволяющих определить этот срок, оно должно быть исполнено в разумный срок после возникновения обязательства. По общему правилу обязательство, не исполненное в разумный срок, а равно обязательство, срок исполнения которого определен моментом востребования, должник обязан исполнить в 7-дневный срок со дня предъявления кредитором требования о его исполнении.

Подобных норм в законодательстве о налогах не предусмотрено. Некоторую аналогию можно провести только с налоговым уведомлением (ст. 52 НК РФ), которое должно направляться налоговым органом не позднее 30 дней до наступления срока платежа (обычно налогоплательщикам — физическим лицам по поимущественным налогам). В соответствии с пунктом 4 ст. 57 НК РФ в случаях, когда расчет налоговой базы производится налоговым органом, обязанность по уплате налога возникает не ранее даты получения налогового уведомления. Пункт 6 ст. 58 НК РФ устанавливает, что налогоплательщик обязан уплатить налог в течение одного месяца со дня получения налогового уведомления, если более продолжительный период времени для уплаты налога не указан в этом налоговом уведомлении.

Срок уплаты налога — определенная (определимая) календарная дата, следующая из акта законодательства о налогах, до наступления которой (включительно) налогоплательщик обязан уплатить налог. Пункт 3 ст. 57 НК РФ предусматривает, что сроки уплаты налогов и сборов определяются календарной датой или истечением периода времени, исчисляемого годами, кварталами, месяцами и днями, а также указанием на событие, которое должно наступить или произойти, либо действие, которое должно быть совершено. В современных нормативных актах о конкретных налогах, как правило, используется формулировка «налог подлежит уплате не позднее такой-то календарной даты». Например, в соответствии с пунктом 1 ст. 174 НК РФ уплата НДС производится за истекший налоговый период не позднее 20-го числа месяца, следующего за

истекшим налоговым периодом. В силу статьи 163 НК РФ налоговый период по НДС устанавливается как квартал.

Нормативные определения налогового периода и срока уплаты налога даны в статьях 55 и 57 НК РФ. Максимальный размер налогового периода по конкретным налогам — календарный год (налог на прибыль организаций, НДСЛ, ЕСН, поимущественные налоги и др.), но для некоторых налогов он установлен как квартал (НДС, ЕНВД, водный налог и др.) и календарный месяц (акциз, налог на игорный бизнес и др.).

Срок уплаты налога предусмотрен для любого налога и обычно устанавливается по окончании (по итогам) налогового периода, при этом одновременно уплачивается вся сумма налога (п. 1 ст. 58 НК РФ). Так, в силу статьи 346.30 НК РФ налоговым периодом по ЕНВД признается квартал. Как указано в пункте 1 ст. 346.32 НК РФ, уплата ЕНВД производится налогоплательщиком по итогам налогового периода не позднее 25-го числа первого месяца следующего налогового периода.

Срок уплаты конкретного налога должен однозначно следовать из нормативных актов об этом налоге и по общему правилу не может быть изменен налогоплательщиком или государственным органом. В соответствии с пунктом 2 ст. 57 НК РФ при уплате налога с нарушением срока уплаты налогоплательщик уплачивает пени (ст. 75 НК РФ). В случае пропуска налогоплательщиком срока уплаты налога у налоговых органов возникает право взыскать налог, а также соответствующую сумму пени принудительно (ст. 46—48 НК РФ), с возможным применением в отношении организаций и индивидуальных предпринимателей приостановления операций по счетам в банке (ст. 76 НК РФ) и ареста имущества (ст. 77 НК РФ).

Вообще говоря, не исключены и иные способы установления срока (сроков) уплаты: исходя из анализа статьи 5 Закона Российской Федерации «О налогах на имущество физических лиц», налоговым периодом по данному налогу является календарный год. На основании пункта 9 ст. 5 этого же Закона уплата налога производится владельцами равными долями в два срока — не позднее 15 сентября и 15 ноября за текущий год. Таким образом, уплата данного налога должна производиться в полном объеме до окончания налогового периода. Статья 192 НК РФ устанавливает, что налоговым периодом по акцизу признается календарный месяц. В пункте 3 ст. 204 НК РФ предусмотрено, что уплата акциза при реализации налогоплательщиками произведенных ими некоторых подакцизных товаров производится за истекший налоговый период 2 равными долями не позднее 25-го числа месяца, следующего за отчетным

месяцем, и не позднее 15-го числа второго месяца, следующего за отчетным месяцем.

Если налог является разовым, то в отсутствие налогового периода срок его уплаты может исчисляться либо от момента появления объекта налогообложения, либо от момента истребования налога налоговым органом (следующим за моментом появления объекта налогообложения). Так, в статье 7 Закона Российской Федерации от 18 октября 1991 г. № 1759-1 «О дорожных фондах в Российской Федерации» (в настоящее время утратил силу) был установлен налог на приобретение автотранспортных средств (отменен с 1 января 2001-го). В соответствии с пунктом 78 Инструкции о порядке исчисления и уплаты налогов, поступающих в дорожные фонды, утвержденной приказом МНС России от 4 апреля 2000 г. № 59 (в настоящее время не применяется), налогоплательщики были обязаны уплатить налог на приобретение транспортных средств по месту регистрации или перерегистрации автотранспортного средства в течение 5 дней со дня перехода к ним права собственности на автотранспортные средства. В силу пунктов 5 и 6 ст. 5 Закона Российской Федерации от 12 декабря 1991 г. № 2020-1 «О налоге с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения» (отменен с 1 января 2006 года) уплата налога производилась плательщиком на основании платежного извещения, вручаемого ему налоговым органом. Физические лица, проживающие в Российской Федерации, обязаны были уплатить налог не позднее трехмесячного срока со дня вручения им платежного извещения.

По ряду налогов, имеющих длительные налоговые периоды, законодатель иногда делит налоговый период на несколько частей — **отчетные периоды** (п. 1 ст. 55 НК РФ) и может установить обязанность по представлению расчетов авансовых платежей (п. 1 ст. 80 НК РФ) и по уплате авансовых платежей (п. 3 ст. 58 НК РФ). Отчетные периоды и авансовые платежи установлены, например, по ЕСН (для работодателей), налогам на прибыль и имущество организаций. Налоговый период по указанным налогам — календарный год, а отчетные — первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года. Для авансовых платежей (предварительных платежей по налогу, уплачиваемых в течение налогового периода — п. 3 ст. 58 НК РФ) устанавливаются собственные сроки уплаты, а по итогам налогового периода налог следует доплатить, если он уплачен авансовыми платежами в недостаточном размере (либо вернуть, если он уплачен авансовыми платежами в излишнем размере). Следует учитывать, что в соответствии с пунктом 3 ст. 57 НК РФ в случае уплаты авансовых платежей в более поздние по сравнению с установленными

ми законодательством о налогах и сборах сроки на сумму несвоевременно уплаченных авансовых платежей начисляются пени (ст. 75 НК РФ), но нарушение порядка исчисления и (или) уплаты авансовых платежей не может рассматриваться в качестве основания для привлечения лица к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах (ст. 122 НК РФ). Соответствующее разъяснение в отношении ранее действовавшей редакции части первой Налогового кодекса дано в пункте 20 постановления Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. № 5 и в пункте 16 информационного письма Президиума ВАС РФ от 17 марта 2003 г. № 71.

В то же время, как это следует из пункта 8 ст. 58 НК РФ, взыскание не уплаченных в срок авансовых платежей по налогу возможно по той же процедуре, что и взыскание самого налога, исчисленного по итогам налогового периода. Соответствующее разъяснение в отношении ранее действовавшей редакции части первой Налогового кодекса было дано в пункте 12 информационного письма Президиума ВАС РФ от 22 декабря 2005 г. № 98.

Следует учесть, что момент возникновения обязанности по уплате налога и срок уплаты налога — вообще говоря, различные моменты времени. Желательно, чтобы срок уплаты налога не предшествовал моменту возникновения обязанности по уплате налога (что, впрочем, не соблюдается в ряде случаев: п. 9 ст. 5 Закона Российской Федерации «О налогах на имущество физических лиц» — уплата налога на имущество физических лиц равными долями не позднее 15 сентября и 15 ноября текущего года; п. 2.2 ст. 9 закона Нижегородской области «О транспортном налоге» — уплата транспортного налога физическими лицами в полном объеме не позднее 1 августа текущего года). Очевидно, что сделать однозначный вывод о размере поимущественного налога можно только по окончании налогового периода.

Интересный подход к данной проблеме дан в пункте 8 постановления Пленума ВАС РФ от 22 июня 2006 г. № 25: в силу пункта 1 ст. 38 и пункта 1 ст. 44 НК РФ обязанность исчисления и уплаты налога возникает у налогоплательщика при наличии у него объекта налогообложения и налоговой базы. Объект налогообложения как совокупность налогозначимых операций (фактов) является сформировавшимся к моменту окончания налогового периода. При этом он формируется применительно не к отдельным финансово-хозяйственным операциям или иным имеющим значение для налогообложения фактам, а к совокупности соответствующих операций (фактов), совершенных (имевших место) в течение налогового периода. Это означает, что возникновение обязанности по уплате на-

лога определяется наличием объекта налогообложения и налоговой базы, а не наступлением последней даты срока, в течение которого соответствующий налог должен быть исчислен. Таким образом, датой возникновения обязанности по уплате налога является дата окончания налогового периода, а не дата представления налоговой декларации или дата окончания срока уплаты налога.

Определенно, данный подход может быть применен только для периодических налогов. Для разовых налогов датой возникновения обязанности по уплате налога является дата возникновения объекта налога в деятельности налогоплательщика.

Порядок уплаты налога может быть определен как последовательность действий налогоплательщика или иного лица, в результате осуществления которой налог считается уплаченным. Порядок уплаты налога может быть отнесен к одной из двух групп: самостоятельная уплата налога налогоплательщиком и прочие (несамостоятельные) варианты прекращения обязанности по уплате налога (удержание налога налоговым агентом, принудительное взыскание налога и др.).

В силу пункта 1 ст. 45 НК РФ налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах. Соответственно, при самостоятельной уплате налога налогоплательщик не позднее срока уплаты уплачивает налог в наличной или в безналичной форме (однократно полной суммой по итогам налогового периода или иным способом — в том числе по частям авансовыми платежами с возможным последующим перерасчетом по итогам налогового периода). Особый вариант самостоятельной уплаты налога, в соответствии с подпунктом 3 п. 3 ст. 45, пунктом 4 ст. 58 НК РФ — внесение физическим лицом в кассу местной администрации либо в организацию федеральной почтовой связи наличных денежных средств для их перечисления в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства.

Для прочих (несамостоятельных) способов прекращения обязанности по уплате налога как таковой уплаты налога налогоплательщиком не происходит, но налог считается уплаченным с определенного момента времени. Если налог принудительно взыскивается с налогоплательщика за счет денежных средств или иного имущества в порядке, предусмотренном статьями 46—48 НК РФ, то обязанность по уплате налога считается исполненной с момента фактического получения денежных средств (в том числе от реализации имущества — п. 6 ст. 47, п. 7 ст. 48 НК РФ) и погашения ими

обязанности по уплате налога. В силу подпункта 5 п. 3 ст. 45 НК РФ, если обязанность по исчислению и удержанию налога из денежных средств налогоплательщика возложена в соответствии с Налоговым кодексом на налогового агента, обязанность налогоплательщика по уплате налога считается выполненной со дня удержания налога налоговым агентом.

Обязанность налогоплательщика по уплате налога также считается выполненной (подп. 4 п. 3 ст. 45 НК РФ) со дня вынесения налоговым органом решения о зачете сумм излишне уплаченных (ст. 78 НК РФ) или сумм излишне взысканных (ст. 79 НК РФ) налогов в счет погашения задолженности по этому налогу. Данное решение может быть вынесено как по заявлению налогоплательщика, так и без такого заявления (п. 5 ст. 78 НК РФ). Но поскольку для реализации такого способа уплаты налога необходимо специальное решение налогового органа, более верным является его отнесение к несамостоятельным способам. В особенной части Кодекса также могут быть предусмотрены специальные варианты прекращения обязанности по уплате налога (например, погашение недоимки путем возмещения (зачета) косвенного налога — п. 4 ст. 176, п. 2 ст. 203 НК РФ).

Кроме того, в силу статьи 59 НК РФ безнадёжная задолженность по налогам может быть списана налоговым органом, что также прекращает обязанность по уплате налога (но не в порядке уплаты налога).

При этом налоговое законодательство содержит ряд диспозитивных норм, которые дают возможность налогоплательщику требовать принятия индивидуального акта, позволяющего перенести срок уплаты конкретной суммы налога на более поздний, конкретно определенный момент времени.

В соответствии с пунктом 1 ст. 61 НК РФ изменением срока уплаты налога признается перенос установленного срока уплаты налога на более поздний срок. В Кодексе прямо предусматриваются три формы изменения срока уплаты налога: отсрочка и рассрочка (ст. 64 НК РФ), инвестиционный налоговый кредит (ст. 66 НК РФ). По общему правилу, если срок уплаты налога изменен, пени на сумму налога не начисляются, но могут начисляться проценты (от 1/2 до 3/4 ставки рефинансирования Банка России, что несколько меньше ставки пени).

В статье 63 НК РФ предусмотрено, какие именно органы (в основном — налоговые) вправе принимать решение об изменении срока уплаты налога (в зависимости от вида налога). Если принято решение об изменении срока уплаты налога, налогоплательщик

правомерно не уплачивает налог, а сам налог на может быть взыскан до наступления момента, определенного в решении об изменении срока уплаты налога.

Правила Налогового кодекса об изменении срока уплаты налога распространяются также и на начисленную сумму пени, но не распространяются на штрафы за налоговые правонарушения. Следует отметить, что пеня за неуплату налога собственного срока уплаты не имеет, поскольку начисляется за каждый день просрочки уплаты налога. Срок уплаты пени, начисленной за определенный день, — следующий день.

Приказом ФНС России от 21 ноября 2006 г. № САЭ-3-19/798@ утвержден Порядок организации работы по предоставлению отсрочки, рассрочки, инвестиционного налогового кредита по уплате налогов и сборов.

В соответствии с пунктом 2 ст. 61 НК РФ **изменение срока уплаты налога** допускается в порядке, предусмотренном главой 9 того же Кодекса. Но федеральное законодательство о налогах состоит не только из Налогового кодекса, но и из других федеральных законов, которые имеют такую же юридическую силу. Так, в законах о федеральных бюджетах и ранее, и в настоящее время предусматривается такой способ изменения срока уплаты налога, как **реструктуризация**, который обычно распространяется на налоги, пени и штрафы за налоговые правонарушения. Например, Федеральный закон от 9 июля 2002 г. № 83-ФЗ «О финансовом оздоровлении сельскохозяйственных товаропроизводителей» и соответствующие Базовые условия реструктуризации долгов сельскохозяйственных товаропроизводителей (утв. постановлением Правительства Российской Федерации от 30 января 2003 г. № 52) предусматривают возможность реструктуризации долгов сельскохозяйственных товаропроизводителей, в том числе по платежам в бюджеты всех уровней. В соответствии со статьей 123 Федерального закона «О федеральном бюджете на 2006 год» Правительство Российской Федерации вправе принять решение о проведении реструктуризации задолженности ОАО «Завод имени И.А. Лихачева», в связи с чем Правительством принято соответствующее постановление (от 22 сентября 2006 г. № 586 «О реструктуризации задолженности открытого акционерного общества «Завод имени И.А. Лихачева»), в том числе по федеральным налогам, пеням и штрафам. Обычно нормативные правовые акты о реструктуризации предоставляют налоговым органам полномочия по принятию соответствующего решения.

Следует учесть, что суды не могут предоставлять отсрочки (рассрочки) по решениям налоговых органов о взыскании налогов за

счет имущества, которые выносятся во внесудебном порядке (ст. 47 НК РФ). В Обзоре законодательства и судебной практики Верховного Суда России за первый квартал 2003 года разъяснено, что при поступлении к судебному приставу-исполнителю исполнительного документа, выданного несудебными органами, в случаях, предусмотренных Федеральным законом «Об исполнительном производстве», он вправе обратиться в орган, выдавший исполнительный документ, с заявлением об отсрочке или о рассрочке исполнения исполнительного документа. Применительно к исполнительным документам, выданным налоговыми органами, судебный пристав-исполнитель обращается в орган, указанный в статье 63 НК РФ, в порядке, установленном главой 9 НК РФ.

В то же время очевидно, что налогоплательщик может, например, обжаловать в суд отказ налогового органа в изменении срока уплаты налога. Кроме того, в случае, если имело место взыскание налога (сбора, пени, штрафа) в судебном порядке, то ответчик (должник) имеет право в соответствии со статьями 324 АПК РФ и 434 ГПК РФ обратиться в суд с заявлением об отсрочке или о рассрочке исполнения судебного акта.

Получателем суммы налога исходя из определения налога (ст. 8 НК РФ) является соответствующее публично-правовое образование (элемент 5 в кратком перечне существенных элементов налога). В этом качестве могут выступать Российская Федерация, ее субъект, муниципальное образование. Каждому публично-правовому образованию соответствует свой бюджет, средства которого находятся в собственности этого публично-правового образования на счетах в кредитных учреждениях.

В.М. Пушкарева отмечает, что само слово «бюджет» — английского происхождения, означающее «мешок». Когда палата общин в Англии в XVI—XVII веках утверждала субсидию королю, то перед окончанием заседания канцлер казначейства (министр финансов) открывал портфель, в котором хранилась бумага с соответствующим законопроектом. Это называлось открытием бюджета, позже название портфеля было перенесено на сам документ. С конца XVII столетия бюджетом стал называться документ, содержащий утверждаемый парламентом план доходов и расходов государства¹.

Элемент 5 необходим, поскольку налогоплательщик должен обладать информацией о том, куда именно он должен уплатить конкретный налог (в какую кредитную организацию и на какой расчет-

¹ Пушкарева В.М. Указ. соч. — С. 47, 154.

ный счет, с каким заполнением реквизитов платежных документов). Такая информация обычно указывается не в нормативных актах о конкретных налогах, а в актах бюджетного и банковского законодательства, либо является общедоступной (в том числе размещается на информационных стендах в налоговых органах, в отделениях банков). Для обеспечения возможности соблюдения правил заполнения платежных поручений (документов) предусмотрена норма подпункта 6 п. 1 ст. 32 НК РФ: налоговые органы обязаны сообщать налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам при их постановке на учет в налоговых органах сведения о реквизитах соответствующих счетов Федерального казначейства, а также в порядке, определяемом федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, доводить до налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов сведения об изменении реквизитов этих счетов и иные сведения, необходимые для заполнения поручений на перечисление налогов, сборов, пеней и штрафов в бюджетную систему Российской Федерации. Приказом Федеральной налоговой службы от 9 ноября 2006 г. № САЭ-3-10/776@ был утвержден соответствующий Порядок доведения сведений.

Согласно пункту 7 ст. 45 НК РФ поручение на перечисление налога в бюджетную систему России на соответствующий счет Федерального казначейства заполняется налогоплательщиком в соответствии с правилами заполнения поручений. Указанные правила устанавливаются Минфином России по согласованию с Центральным банком Российской Федерации. Приказом Минфина России от 24 ноября 2004 г. № 106н утверждены соответствующие Правила указания информации в полях расчетных документов на перечисление налогов, сборов и иных платежей в бюджетную систему Российской Федерации. Кроме того, в соответствии с подпунктом 4 п. 4 ст. 45 НК РФ обязанность по уплате налога не признается исполненной в случае неправильного указания налогоплательщиком в поручении на перечисление суммы налога номера счета Федерального казначейства и наименования банка получателя, повлекшего неперечисление этой суммы в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства.

Определение **бюджетной системы Российской Федерации** дано в статье 6 БК РФ: основанная на экономических отношениях и государственном устройстве Российской Федерации, регулируемая нормами права совокупность федерального бюджета, бюджетов

субъектов Российской Федерации, местных бюджетов и бюджетов государственных внебюджетных фондов.

В соответствии с пунктами 2 и 3 ст. 144 БК РФ, бюджетами государственных внебюджетных фондов Российской Федерации являются:

- 1) бюджет Пенсионного фонда Российской Федерации (ПФР);
- 2) бюджет Фонда социального страхования Российской Федерации (ФСС России);
- 3) бюджет Федерального фонда обязательного медицинского страхования (ФФОМС).

Бюджетами территориальных государственных внебюджетных фондов являются бюджеты территориальных фондов обязательного медицинского страхования (ТФОМС).

Каждый конкретный налог либо уплачивается в один бюджет либо распределяется между несколькими бюджетами (внебюджетными фондами). Публично-правовое образование может перераспределить (частично или полностью) причитающиеся ему в бюджет денежные средства в бюджет другого уровня. По общему правилу:

— федеральный налог зачисляется в федеральный бюджет и может зачисляться в региональные и местные бюджеты, а также в государственные внебюджетные фонды;

— региональный налог зачисляется в региональный бюджет и может зачисляться в местные бюджеты;

— местный налог зачисляется только в местный бюджет.

Следует отметить, что ранее имели место определенные исключения из этого правила. Так, статья 12 Федерального закона от 23 декабря 2003 г. № 186-ФЗ «О федеральном бюджете на 2004 год» предусматривала, что земельный налог (местный в соответствии со статьей 21 действовавшего в тот период Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации») подлежал в том периоде частичному зачислению в региональные бюджеты.

Правила о зачислении налога в определенные бюджеты (внебюджетные фонды) могут содержаться и в нормативных актах об этом налоге, и в актах бюджетного законодательства. Так, в соответствии с пунктом 1 ст. 284 НК РФ налог на прибыль организаций (федеральный налог) в определенных пропорциях зачисляется в федеральный и региональные бюджеты. В соответствии с пунктом 1 ст. 241 НК РФ ЕСН (федеральный налог) в определенных пропорциях зачисляется в федеральный бюджет, ФСС России, ФФОМС и ТФОМС. В силу пункта 2 ст. 56 БК РФ в бюджеты субъектов Рос-

сийской Федерации подлежит зачислению 70% от НДФЛ (федерального налога).

Обычно налогоплательщик уплачивает налог одной суммой, одним платежным поручением (платежным документом) на единый банковский (бюджетный) счет и не обязан учитывать либо контролировать последующее распределение налога по бюджетам. При уплате необходимо верно заполнить реквизиты платежного документа (поручения), так как эта информация впоследствии будет использована органами Федерального казначейства и налоговыми органами при распределении налога по бюджетам и внебюджетным фондам. Но могут быть и редкие исключения из этого правила. Так, в соответствии с пунктом 6 ст. 243 НК РФ уплата ЕСН осуществляется отдельными платежными поручениями в федеральный бюджет, ФСС России, ФФОМС и ТФОМС.

В силу пункта 7 ст. 45 НК РФ при обнаружении налогоплательщиком ошибки в оформлении поручения на перечисление налога, не повлекшей неперечисления этого налога в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства, налогоплательщик вправе подать в налоговый орган по месту своего учета заявление о допущенной ошибке с приложением документов, подтверждающих уплату им указанного налога и его перечисление в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства, с просьбой уточнить основание, тип и принадлежность платежа, налоговый период или статус плательщика. На основании заявления налогоплательщика и акта совместной сверки уплаченных налогоплательщиком налогов, если такая совместная сверка проводилась, налоговый орган принимает решение об уточнении платежа на день фактической уплаты налогоплательщиком налога в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства. При этом налоговый орган осуществляет пересчет пеней, начисленных на сумму налога, за период со дня его фактической уплаты в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства до дня принятия налоговым органом решения об уточнении платежа.

Приказом ФНС от 2 апреля 2007 г. № ММ-3-10/187@ утверждена соответствующая форма решения об уточнении платежа и порядок ее заполнения.

Указанная процедура уточнения платежа, очевидно, отличается от зачета излишне уплаченного налога в счет недоимки (ст. 78 НК РФ). Одно из явных отличий — в результате уточнения налог фактически признается уплаченным должным образом, вследствие

чего основания для начисления пени признаются отсутствующими; в результате зачета излишне уплаченного налога в счет погашения недоимки пени на данную недоимку должны начисляться до момента принятия решения о зачете.

ТЕСТЫ

1. Налоговый период:

- а) может отсутствовать в некоторых налогах;
- б) обязательный элемент для любого налога;
- в) обязательный элемент только для федеральных налогов.

2. Максимальный размер налогового периода в установленных в Российской Федерации налогах:

- а) календарный год;
- б) календарный месяц;
- в) календарный квартал.

3. Срок уплаты налога — это:

- а) момент времени, следующий из акта бюджетного законодательства, до наступления которого (включительно) налогоплательщик обязан уплатить налог;
- б) определенная (определимая) календарная дата, следующая из акта законодательства о налогах, до наступления которой (включительно) налогоплательщик обязан уплатить налог;
- в) определенная (определимая) календарная дата, следующая из акта законодательства о налогах, за сутки до наступления которой налогоплательщик обязан уплатить налог.

4. Срок уплаты налога:

- а) может отсутствовать в некоторых налогах;
- б) обязательный элемент для любого налога;
- в) обязательный элемент только для федеральных налогов.

5. Существуют ли формы изменения срока уплаты налога, не предусмотренные в Налоговом кодексе Российской Федерации:

- а) существуют;
- б) не существуют, так как в соответствии с пунктом 2 ст. 61 НК РФ изменение срока уплаты налога и сбора допускается исключительно в порядке, предусмотренном главой 9 НК РФ;
- в) действующее законодательство о налогах, в том числе Налоговый кодекс Российской Федерации, не предусматривает возможности изменения срока уплаты налога.

6. Предусматривает ли Налоговый кодекс Российской Федерации изменение срока уплаты уже начисленной суммы пени:

- а) предусматривает, в порядке главы 9;
- б) не предусматривает;
- в) предусматривает в порядке статьи 75.

7. Налоговая ставка по федеральному налогу устанавливается:

- а) в федеральных законах;
- б) в указах Президента Российской Федерации, принятых на основании федеральных законов;
- в) в федеральных конституционных законах.

8. Налоговая ставка по региональному налогу устанавливается:

- а) в актах регионального органа исполнительной власти об этом налоге, в пределах, установленных в федеральных законах;
- б) в федеральных законах;
- в) в актах регионального органа законодательной власти об этом налоге, в пределах, установленных в федеральных законах.

**ЛИЦО, ИСЧИСЛЯЮЩЕЕ НАЛОГ.
МОМЕНТ ИСПОЛНЕНИЯ ОБЯЗАННОСТИ
ПО УПЛАТЕ НАЛОГА. ВОЗВРАТ (ЗАЧЕТ)
ИЗЛИШНЕ УПЛАЧЕННОГО (ВЗЫСКАННОГО)
НАЛОГА**

§ 2.5.

Для того чтобы уплатить налог, его необходимо исчислить, т.е. однозначно определить сумму налога, подлежащую уплате. **По общему правилу исчислять налог обязан сам налогоплательщик.** Следует отметить, что неисполнение налогоплательщиком в установленных случаях обязанности по исчислению налога, очевидно, не означает, что обязанности по уплате данного налога у него при этом не возникает. Обязанность по уплате налога является следствием наличия объекта налогообложения (ст. 38 Кодекса), а для периодических налогов — также следствием окончания налогового периода (п. 8 постановления Пленума ВАС РФ от 22 июня 2006 г. № 25).

По некоторым налогам обязанность по исчислению налога может быть возложена на налогового агента или на налоговый орган (ст. 52 НК РФ).

Налоговый агент — лицо, которое выплачивает денежные средства налогоплательщику и на которое в соответствии с Налоговым

кодексом возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации.

Законодательное определение налогового агента дано в пункте 1 ст. 24 НК РФ. Обычно в качестве налоговых агентов выступают работодатели, удерживающие НДФЛ у своих работников при выплате им заработной платы. Если налоговый агент не может удержать налог у налогоплательщика (например, когда работодатель передает работнику в качестве оплаты за труд не денежные средства, а иное имущество), то он обязан письменно сообщать в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог и о сумме задолженности налогоплательщика в течение одного месяца со дня, когда налоговому агенту стало известно о таких обстоятельствах.

Налоговые агенты в соответствии с действующим законодательством не могут уплатить налог из собственных средств за налогоплательщика. Это противоречило бы требованию об уплате налога только из средств самого налогоплательщика (ст. 8 НК РФ). В соответствии с пунктом 3 ст. 45 НК РФ, если обязанность по исчислению и удержанию налога из денежных средств налогоплательщика возложена в соответствии с Налоговым кодексом на налогового агента, обязанность по уплате налога считается исполненной налогоплательщиком со дня удержания сумм налога налоговым агентом.

Кроме исчисления и удержания у налогоплательщика суммы налога, налоговый агент обязан перечислить эту сумму в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд). Сроки перечисления удержанного налога обычно специально устанавливаются для налоговых агентов в законодательстве. Так, в соответствии с пунктом 6 ст. 226 НК РФ налоговые агенты обязаны перечислять суммы исчисленного и удержанного НДФЛ не позднее дня фактического получения в банке наличных денежных средств на выплату дохода. При неисполнении указанной обязанности налоговые агенты могут быть привлечены к налоговой ответственности в виде штрафа по статье 123 НК РФ, а также обязаны уплатить пени в соответствии со статьей 75 НК РФ.

Конституционный Суд Российской Федерации в определении от 22 января 2004 г. № 41-О дал следующие разъяснения: самостоятельность исполнения налоговыми агентами обязанности по перечислению сумм удержанных ими налогов в бюджет заключается в совершении действий по перечислению налогов в бюджет от своего имени и за счет тех денежных средств, которые ими были удержаны из сумм произведенных выплат.

В связи с этим следует отметить проблему, существующую в современной практике. В зависимости от того, исполнил ли налоговый агент свою обязанность — удержал либо не удержал налог из средств, выплачиваемых налогоплательщику, должен быть разрешен вопрос о том, кто именно несет обязанность по перечислению (уплате) данного налога в бюджет. В.Ф. Евтушенко справедливо отмечает, что удержание налога можно определить как бездействие, воздержание от совершения каких-либо действий по выплате налогоплательщиком исчисленного налога; именно поэтому любая попытка провести анализ удержания налогов встречается с трудностями¹. Но очевидно, что налог, не удержанный налоговым агентом, обязан уплатить сам налогоплательщик, а требовать с налогового агента перечисления не удержанного им налога невозможно.

При этом сам по себе факт выплаты налоговым агентом средств налогоплательщику не означает удержания налога. В Налоговом кодексе отсутствует общая презумпция, в силу которой при выплате налоговым агентом средств налогоплательщику сам налоговый агент считался бы удержавшим налог. Следовательно, сделать вывод об удержании налога налоговым агентом, а также о наличии у него обязанности по перечислению данного налога, возможно только на основании анализа документов: бухгалтерских проводок, расчетных ведомостей, договоров, налоговых деклараций и т.д. Впрочем, по тем же причинам можно, например, утверждать, что сам по себе факт получения налогоплательщиком денежных средств не порождает обязанности по уплате какого-либо налога (так, получение денежных средств взаем само по себе не является объектом налогообложения какого-либо российского налога).

Интерес представляет постановление Президиума ВАС РФ от 16 мая 2006 г. № 16058/05. Суд разъяснил, что пени за несвоевременную уплату не удержанного с налогоплательщика налога могут быть взысканы с налогового агента за счет его денежных средств и иного имущества. Данная позиция представляется неоднозначной. Возможно, она является дальнейшим развитием разъяснения, содержащегося в пункте 11 постановления Пленумов Верховного Суда и Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 11 июня 1999 г. № 41/9: при применении пункта 1 ст. 46 НК РФ необходимо иметь в виду, что по смыслу данной нормы неперечисленная налоговым агентом — организацией сумма налога, подлежащая удержанию у налогоплательщика, и пени взыскиваются с налогово-

¹ *Евтушенко В.Ф.* Указ. соч. — С. 80.

го агента по правилам взыскания недоимки и пени с налогоплательщика, т.е. в бесспорном порядке (за исключениями, установленными п. 1 ст. 45 НК РФ). В этом постановлении Пленумов используется термин «сумма налога, подлежащая удержанию у налогоплательщика», а не термин «сумма налога, удержанная у налогоплательщика».

Но очевидно, что возможность удержания ранее не удержанного с налогоплательщика налога существует далеко не всегда (например, если налогоплательщик — работник уволился, если работодатель выплачивает доход исключительно в натуральной форме и др.). При применении указанной позиции Высшего Арбитражного Суда к подобной ситуации пени будут продолжать начисляться, а у налогового агента не будет возможности удержать и перечислить сумму налога. При этом, в частности, пункт 9 ст. 226 НК РФ устанавливает: уплата НДФЛ за счет средств налоговых агентов не допускается. Представляется, что с учетом указанной позиции Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации обязанность налогового агента по уплате пени с сумм неудержанного налога может иметь место только в случае (до того момента времени), когда налоговый агент продолжает выплачивать доходы налогоплательщику и имеет возможность удержать налог из этих доходов. Следует отметить, что пункт 5 ст. 226 НК РФ предусматривает следующее: при невозможности удержать у налогоплательщика исчисленную сумму НДФЛ налоговый агент обязан в течение одного месяца с момента возникновения соответствующих обстоятельств письменно сообщить в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать НДФЛ и сумме задолженности налогоплательщика. Невозможностью удержать НДФЛ, в частности, признаются случаи, когда заведомо известно, что период, в течение которого может быть удержана сумма начисленного НДФЛ, превысит 12 месяцев.

Предлагается следующий вариант решения указанной проблемы: пени с налогового агента, не удержавшего НДФЛ, подлежат начислению до момента, когда налогоплательщику будет вручено налоговое уведомление¹. Однако остается вопрос, как именно налоговый агент сможет узнать о данном моменте времени.

Необходимость наличия в законодательстве о НДФЛ института налоговых агентов, в частности, продиктована тем, что государству проще контролировать одного налогового агента, чем большое количество мелких налогоплательщиков — получателей дохода. Сход-

¹ Рекомендации Научно-консультативного Совета при Федеральном арбитражном суде Волго-Вятского округа «О практике применения налогового законодательства» // Экономические споры. — 2007. — № 2.

ное «упрощение» применено в косвенных налогах, когда государство вынуждает налогоплательщика включить налог в состав цены товаров (работ, услуг), получить его с покупателей и уплатить в бюджет. В данном случае государство предпочитает иметь дело с одним налогоплательщиком, чем с большим количеством конечных мелких потребителей товаров (работ, услуг), облагаемых косвенными налогами (так как не исключено, хотя и затруднительно, взимание косвенного налога непосредственно с конечного потребителя, а не с продавца).

Одним из последствий наличия в законодательстве института налоговых агентов является более высокая степень социальной стабильности. Большинство населения работает по найму и практически не ощущает налогового бремени на свои доходы, поскольку заработную плату получает уже «чистыми», за вычетом НДФЛ. В то же время, если бы каждый работник получал заработную плату в полном объеме, но потом самостоятельно уплачивал бы с нее налоги, в нашей стране ситуация изменилась бы кардинально. Большинство тех людей, которые начали бы уплачивать налоги с заработной платы самостоятельно, из уже полученных денежных средств, в полной мере ощутили бы налоговое бремя. Но как представляется, такие нововведения для России пока преждевременны. По сведениям, приведенным Г.П. Толстопятенко, в большинстве государств — членов Европейского союза налог с доходов наемных работников взимается работодателями (через бухгалтерию). Исключение составляет Франция, где наемные работники уплачивают подоходный налог с заработной платы самостоятельно¹.

Налоговые органы исчисляют поимущественные налоги для физических лиц (налог на имущество физических лиц, транспортный налог, земельный налог). Для исчисления налогов используется информация об имуществе, которая передается в налоговые органы теми государственными органами, которые осуществляют регистрацию налогооблагаемого имущества и прав на него (п. 4 ст. 85 НК РФ). Кроме того, налоговые органы исчисляют для индивидуальных предпринимателей оценочные авансовые платежи по НДФЛ (п. 9 ст. 227 НК РФ) и ЕСН (п. 4 ст. 244 НК РФ) на основании информации о предполагаемом доходе, сообщаемой самими предпринимателями. Следует отметить, что налоговые агенты в силу подпункта 2 п. 3 ст. 24 НК РФ обязаны в течение одного месяца письменно сообщать в налоговый орган по месту своего учета о не-

¹ Толстопятенко Г.П. Указ. соч. — С. 140.

возможности удержать налог у налогоплательщика и о сумме задолженности налогоплательщика. Соответственно, в данном случае сумму налога исчисляет налоговый агент и сообщает об уже исчисленной сумме в налоговый орган.

Исчислив налог, налоговый орган не позднее 30 дней до наступления срока платежа обязан направить налогоплательщику **налоговое уведомление**, в котором должны быть указаны размер налога, подлежащего уплате, расчет налоговой базы, а также срок уплаты налога (ст. 52 НК РФ). В соответствии с пунктом 4 ст. 57 НК РФ в случаях, когда расчет налоговой базы производится налоговым органом, обязанность по уплате налога возникает не ранее даты получения налогового уведомления. Статья 52 НК РФ предусматривает, что при отправке по почте налоговое уведомление считается полученным по истечении шести дней с даты направления заказного письма. Согласно пункту 6 ст. 58 НК РФ налогоплательщик обязан уплатить налог в течение одного месяца со дня получения налогового уведомления, если более продолжительный период времени для уплаты налога не указан в этом налоговом уведомлении.

В действительности обязанность по уплате налога возникает вследствие наличия объекта налогообложения, в том числе факта владения облагаемым имуществом, получения дохода (реального или презюмируемого). Но до истечения месяца со дня получения налогового уведомления налогоплательщик имеет право налог не уплачивать, а налоговый орган не может его истребовать. Соответственно, было бы более логичным в пункте 4 ст. 57 НК РФ указать, что срок уплаты такого налога (авансового платежа) наступает не ранее даты получения налогового уведомления. На том же основании можно утверждать, что даже при пропуске срока уплаты налога, указанного в законодательстве, не подлежат начислению пени за неуплату налога (ст. 75 НК РФ) до момента истечения месяца с даты получения налогового уведомления налогоплательщиком.

Под **моментом исполнения обязанности по уплате налога** понимается момент времени, после которого налогоплательщик считается исполнившим обязанность по уплате налога.

В соответствии с пунктом 4 ст. 58 НК РФ уплата налогов производится в наличной или безналичной форме. При отсутствии банка налогоплательщики (налоговые агенты), являющиеся физическими лицами, могут уплачивать налоги через кассу местной администрации либо через организацию федеральной почтовой связи. Следует отметить, что по настоящее время продолжает действовать Инструкция Минфина СССР от 12 марта 1975 г. № 21 «О порядке приема от населения и внесения в учреждения Госбанка налого-

вых и страховых платежей сельскими Советами депутатов трудящихся». Кроме того, приказом ФНС России от 9 ноября 2006 г. № САЭ-3-10/777@ утверждена форма квитанции о приеме местной администрацией наличных денежных средств от налогоплательщиков (налоговых агентов), являющихся физическими лицами, в счет уплаты налогов (сборов), пеней и штрафов, администрируемых налоговыми органами.

Конституционный Суд Российской Федерации в постановлении от 12 октября 1998 г. № 24-П по делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» указал, что налогоплательщик не несет ответственность за действия всех организаций, участвующих в многостадийном процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет.

В пункте 3 ст. 45 НК РФ установлено, что обязанность по уплате налога считается исполненной налогоплательщиком:

1) с момента предъявления в банк поручения на перечисление в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства денежных средств со счета налогоплательщика в банке при наличии на нем достаточного денежного остатка на день платежа;

2) с момента отражения на лицевом счете организации, которой открыт лицевой счет, операции по перечислению соответствующих денежных средств в бюджетную систему Российской Федерации;

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

4) со дня вынесения налоговым органом в соответствии с Налоговым кодексом решения о зачете сумм излишне уплаченных или сумм излишне взысканных налогов, пеней, штрафов в счет исполнения обязанности по уплате соответствующего налога;

5) со дня удержания сумм налога налоговым агентом, если обязанность по исчислению и удержанию налога из денежных средств налогоплательщика возложена в соответствии с настоящим Кодексом на налогового агента;

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

Указанные нормы (за исключением подпункта 4, предполагающего, что денежные средства уже находятся в бюджете) представ-

ляют собой неопровержимые презумпции. Даже если денежные средства вообще не поступят в бюджет (например, при уплате налога налогоплательщиком через банк, фактически утративший платежеспособность; ошибке банка; неисполнении своих обязанностей налоговым агентом и пр.), добросовестный налогоплательщик будет считаться исполнившим свою обязанность по уплате налога. Данные презумпции представляют собой развитие правовой позиции, выраженной в постановлении КС РФ от 12 октября 1998 г. № 24-П: положение статьи 57 Конституции России предполагает, что конституционная обязанность налогоплательщика — юридического лица по уплате налога считается исполненной в день списания с его расчетного счета в кредитном учреждении денежных средств при наличии на этом счете достаточного денежного остатка. Тем не менее указанные презумпции подлежат применению с учетом норм пункта 4 ст. 45 НК РФ, в котором установлены случаи, когда обязанность по уплате налога не признается исполненной.

При этом в соответствии с пунктом 2 ст. 40 БК РФ денежные средства считаются поступившими в доходы соответствующего бюджета бюджетной системы Российской Федерации с момента их зачисления на единый счет этого бюджета. Во взаимоотношениях участников гражданского оборота, как правило, момент уплаты также считается момент поступления денежных средств на счет (в кассу) их получателя.

Очередность списания денежных средств с банковского счета при их недостаточности регламентируется не налоговым, а гражданским законодательством. Платежи в уплату налогов в статье 855 ГК РФ (с учетом актов бюджетного законодательства) предусмотрены в третьей очереди. Поэтому в соответствии с подпунктом 5 п. 4 ст. 45 НК РФ обязанность по уплате налога не признается исполненной в случае, если на день предъявления налогоплательщиком в банк (орган Федерального казначейства, иной уполномоченный орган, осуществляющий открытие и ведение лицевых счетов) поручения на перечисление денежных средств в счет уплаты налога этот налогоплательщик имеет иные неисполненные требования, которые предъявлены к его счету (лицевому счету) и в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации исполняются в первоочередном порядке, и если на этом счете (лицевом счете) нет достаточного остатка для удовлетворения всех требований.

Следует отметить, что кроме случаев, когда налог фактически уплачивается и поступает в бюджетную систему либо считается уплаченным, обязанность по уплате налога может прекратиться и по иным основаниям. Так, безнадежный долг по налогу может быть

списан индивидуальным актом налогового органа (ст. 59 Кодекса); неисполненная обязанность по уплате налога может прекратиться при вступлении в силу нормативного акта, отменяющего налог и предусматривающего обратную силу (п. 4 ст. 5 НК РФ).

С 1 марта по 31 декабря 2007 года действовал упрощенный порядок легализации физическими лицами сокрытых до 1 января 2006 года доходов путем уплаты 13% декларационного платежа (Федеральный закон от 30 декабря 2006 г. № 269-ФЗ «Об упрощенном порядке декларирования доходов физическими лицами»). В некоторых публикациях нормы данного Закона назывались «налоговая амнистия». На основании подпункта 6 п. 3 ст. 45 НК РФ и указанного Федерального закона уплата декларационного платежа прекращала обязанности по уплате налогов с указанных доходов, в том числе НДФЛ и ЕСН, а также обязанности по представлению деклараций по данным налогам. В итоге, в порядке реализации «налоговой амнистии» в бюджет поступила незначительная в масштабах страны сумма 3,7 млрд руб., что соответствует легализации 28,2 млрд руб.¹ С.В. Запольский отметил, что поскольку само появление дохода, способного быть предметом амнистии, сопряжено с букетом правонарушений, грехи за которые отпускаются даже без их специфицирования, речь идет не об амнистии, а о легализации незаконно полученных доходов — явления, с которым одновременно ведется правовая борьба. Далеко не случайно налоговая амнистия, как и ей подобные акции, не дали ожидаемого эффекта².

Достаточно много вопросов возникает в теории и на практике относительно зачетов и возвратов **излишне уплаченных (взысканных) налогов**.

Налоговый кодекс в пункте 1 ст. 78 НК РФ устанавливает, что 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, предусмотренном данной статьей.

Как следует из пункта 1 ст. 79 НК РФ, сумма излишне взысканного налога подлежит возврату налогоплательщику в порядке, предусмотренном указанной статьей. Возврат налогоплательщику суммы излишне взысканного налога при наличии у него недоимки по иным налогам соответствующего вида или задолженности по соот-

¹ В налоговой сфере // Налоговед. — 2008. — № 3. — С. 25.

² Запольский С.В. Указ. соч. — С. 148.

ветствующим пеням, а также штрафам, подлежащим взысканию в случаях, предусмотренных Кодексом, производится только после зачета этой суммы в счет погашения указанной недоимки (задолженности) в соответствии со статьей 78 НК РФ.

В постановлении Президиума ВАС РФ от 28 февраля 2006 г. № 11074/05 разъяснено, что излишне уплаченной или взысканной суммой налога может быть признано зачисление на счета соответствующего бюджета денежных средств в размере, превышающем подлежащие уплате суммы налога за определенные налоговые периоды.

Соответственно, некоторая сумма, ошибочно перечисленная (взысканная) в бюджет под видом налога, может считаться излишне уплаченным (взысканным) налогом только тогда, когда денежные средства фактически поступили в бюджет. При этом фактическое получение денежных средств адресатом обычно признается уплатой в гражданско-правовых отношениях. Следует учесть, что в силу пункта 3 ст. 45 НК РФ собственно налог в ряде случаев может считаться уплаченным, даже если денежные средства не поступили в бюджет.

Следует дополнительно отметить, что как до введения части первой Налогового кодекса с 1 января 1999 года, так и после указанного момента в различных документах продолжает использоваться термин «переплата» (в том числе в пункте 11 информационного письма Президиума ВАС РФ «Обзор судебной практики применения законодательства о налоге на добавленную стоимость» и пунктах 25 и 42 постановления Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации»). Данный термин нормативно не определен на уровне федеральных законов, но применяется именно в смысле излишне уплаченного (взысканного) налога. Иногда термин «переплата» применяется для обозначения косвенного налога к возмещению. По всей видимости, указанный термин представляет собой «противовес» к термину «недоимка», определенному в пункте 2 ст. 11 НК РФ.

Чем именно может быть обоснован факт излишней уплаты налога, разъяснено в постановлении Президиума ВАС РФ от 28 февраля 2006 г. № 11074/05: право налогоплательщика на зачет и возврат из соответствующего бюджета излишне уплаченных либо взысканных сумм налога непосредственно связано с наличием переплаты сумм налога в этот бюджет и отсутствием задолженности по налогам, зачисляемым в тот же бюджет, что подтверждается определенными доказательствами: платежными поручениями налогоплательщика, инкассовыми поручениями (распоряжениями) нало-

гового органа, информацией об исполнении налогоплательщиком обязанности по уплате налогов, содержащейся в базе данных, формирующейся в отношении каждого налогоплательщика налоговым органом, характеризующей состояние его расчетов с бюджетом по налогам и отражающей операции, связанные с начислением, поступлением платежей, зачетом или возвратом сумм налога. Наличие переплаты выявляется путем сравнения сумм налога, подлежащих уплате за определенный налоговый период, с платежными документами, относящимися к тому же периоду, с учетом сведений о расчетах налогоплательщика с бюджетами.

Иными словами, для установления факта излишней уплаты налога необходимо знать сумму налога, подлежащую уплате на некоторый период (налоговый либо отчетный). Данная информация должна быть известна как налогоплательщику, так и налоговому органу; содержится в ограниченном круге источников: налоговых декларациях самого налогоплательщика (если установлена обязанность по их представлению); налоговых уведомлениях налогового органа, составленных с учетом сведений, представленных регистрирующими органами (ст. 85 НК РФ) либо налоговыми агентами (ст. 24 НК РФ); решениях по результатам налоговых проверок (ст. 101 НК РФ). Кроме того, необходимо иметь информацию о сумме налога, фактически уплаченной налогоплательщиком за данный период: она следует из платежных документов самого плательщика; либо из документов, на основании которых налог был с него удержан (взыскан), при условии фактического поступления сумм в бюджет.

Соответственно, сумма излишне уплаченного (взысканного) налога в действительности налогом не является, а представляет собой уплаченную (взысканную) и поступившую в бюджет под видом налога, но без каких-либо правовых оснований денежную сумму. Лицо, уплатившее данную сумму, в ее отношении не имеет статуса налогоплательщика. Подтверждение такого вывода — пункт 14 ст. 78 и пункт 9 ст. 79 НК РФ, устанавливающий единый режим для излишне уплаченных (взысканных) налогов, авансовых платежей, сборов, пеней, штрафов. Очевидно, что нет никакой разницы между излишне уплаченными (взысканными) платежами: они в действительности не являются ни налогами, ни сборами, ни пенями, ни штрафами.

При этом налоговые органы не могут владеть на каком-либо праве излишне уплаченными (взысканными) суммами налогов. Еще в письме от 23 ноября 1992 г. № С-13/ОП-329 «О практике разрешения споров, связанных с применением налогового законода-

тельства» Высший Арбитражный Суд разъяснил, что при рассмотрении арбитражными судами соответствующих споров в решениях в качестве предмета спора следует указывать — «о возврате из бюджета...», а не «о взыскании...»; в резолютивной части решений по делам о возврате из бюджета незаконно взысканных денежных средств следует указывать: «возвратить из (указать какого) бюджета...», а не «взыскать с расчетного счета органа налоговой службы». В связи с этим Н.П. Кучерявенко отмечает, что осуществляя деятельность в области налогообложения от имени государства, государственные органы не становятся собственниками налоговых поступлений, движением которых они, по сути, управляют, не при-сваивают налогов и сборов¹.

Итак, если имеет место излишняя **уплата** налога, то в соответствии с положениями Налогового кодекса соответствующая сумма может быть:

— зачтена налоговым органом по заявлению налогоплательщика в счет погашения имеющейся задолженности по этому или другому налогу, сбору, пеням, штрафам (п. 5 ст. 78 НК РФ).

Общее правило зачета установлено в пункте 1 ст. 78 НК РФ: 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. Таким образом, сумма излишне уплаченного федерального налога может быть, например, зачтена в счет погашения задолженности по этому налогу (за другой налоговый период), иному федеральному налогу, а также возвращена. Иными словами, в настоящее время действует правило о возможности зачета в рамках одного вида налогов (федеральных, региональных, местных). Поскольку специальные налоговые режимы являются разновидностью федеральных налогов в силу пункта 7 ст. 12 НК РФ, в рамках статьи 78 НК РФ они должны рассматриваться как федеральные налоги.

Как следует из определения КС РФ от 8 февраля 2007 г. № 381-О-П, такой зачет фактически является разновидностью (формой) уплаты налога;

— зачтена налоговым органом без заявления налогоплательщика в счет погашения имеющейся задолженности по этому или другому налогу, сбору, пеням, штрафам (п. 5 ст. 78 НК РФ).

¹ Кучерявенко Н.П. Указ. соч. Т. II: Введение в теорию налогового права. — С. 383.

Данное действие может быть произведено налоговым органом, только если не истекли пресекательные сроки на взыскание налога (сбора, пени, штрафа), в счет погашения задолженности по которому производится зачет (определение КС РФ от 8 февраля 2007 г. № 381-О-П, постановление Президиума ВАС РФ от 24 октября 2006 г. № 5274/06). В отношении задолженности, возможной к взысканию, представляет интерес правовая позиция, изложенная в определении ВАС РФ от 21 мая 2007 г. № 2808/07: из системного анализа пунктов 1, 4, 5 и 7 ст. 78 НК РФ следует, что сумма излишне уплаченного налога подлежит зачету налоговым органом в первую очередь в погашение той недоимки, которая возникла ранее иных сумм недоимок, то есть в порядке календарной очередности;

— зачтена налоговым органом по заявлению налогоплательщика в счет предстоящих платежей налогоплательщика по этому или иным налогам, сборам (п. 4 ст. 78 НК РФ), но только если у налогоплательщика отсутствует задолженность, в счет погашения которой мог бы быть произведен зачет. В данном случае налогоплательщик фактически отказывается от возврата данной суммы, но уменьшает на ее размер свои будущие платежи;

— возвращена налоговым органом по заявлению налогоплательщика (п. 6 ст. 78 НК РФ), при условии отсутствия у налогоплательщика задолженности, в счет погашения которой мог бы быть произведен зачет. Следует учесть, что сумма излишне уплаченного налога подлежит возврату по письменному заявлению налогоплательщика в течение одного месяца со дня получения налоговым органом такого заявления. При этом в пункте 11 информационного письма от 22 декабря 2005 г. № 98 Президиум ВАС РФ разъяснил, что срок на возврат (зачет) суммы излишне уплаченного налога (авансового платежа) начинается со дня подачи заявления о возврате (зачете), но не ранее чем с момента завершения камеральной налоговой проверки по соответствующему налоговому (отчетному) периоду либо с момента, когда такая проверка должна была быть завершена по правилам статьи 88 НК РФ. Следовательно, излишне уплаченный налог должен быть возвращен как максимум через четыре месяца со дня подачи заявления о возврате.

В случае, если излишне уплаченный налог (авансовый платеж, сбор, пеня, штраф) не возвращается налогоплательщику в установленный статьей 78 НК РФ срок, налогоплательщик получает право дополнительно требовать от налогового органа проценты по ставке, установленной Банком России за каждый календарный день просрочки (что несколько меньше ставки пени, уплачиваемой в случае несвоевременной уплаты налога — $1/300$ ставки рефинансирования

Банка России в день). В постановлении Президиума ВАС РФ от 30 мая 2006 г. № 15849/05 разъяснено, что правом на получение процентов, предусмотренных статьей 78 НК РФ, пользуются налогоплательщики и налоговые агенты, уплатившие в бюджет в качестве налогов денежные средства в размере, превышающем их налоговые обязательства за соответствующий налоговый период, и не получившие своевременно возврата сумм налогов из бюджета в результате незаконного бездействия должностных лиц налоговых органов.

Налоговый кодекс в пункте 7 ст. 78 устанавливает срок на подачу налогоплательщиком заявления о зачете или о возврате суммы излишне уплаченного налога — три года со дня уплаты указанной суммы. В постановлении Президиума ВАС РФ от 8 ноября 2006 г. № 6219/06 выражена правовая позиция, в соответствии с которой вопрос о порядке исчисления срока подачи налогоплательщиком в суд заявления о возврате излишне уплаченного налога должен решаться применительно к положениям статьи 79 НК РФ с учетом того, что такое заявление должно быть подано в течение трех лет со дня, когда налогоплательщик узнал или должен был узнать о факте излишне уплаченного налога.

Исходя из определения КС РФ от 21 июня 2001 г. № 173-О, норма статьи 78 НК РФ направлена не на ущемление прав налогоплательщика, который ошибся в расчете суммы налогового платежа по какой-либо причине, в том числе вследствие незнания налогового закона или добросовестного заблуждения, а напротив, позволяет ему в течение трех лет со дня уплаты налога предъявить налоговому органу обоснованные и потому подлежащие безусловному удовлетворению требования, не обращаясь к судебной защите своих законных интересов. В то же время данная норма не препятствует гражданину в случае пропуска указанного срока обратиться в суд с иском о возврате из бюджета переплаченной суммы в порядке гражданского или арбитражного судопроизводства, и в этом случае действуют общие правила исчисления срока исковой давности — со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своего права (п. 1 ст. 200 ГК РФ).

Представляет интерес то, что в указанном судебном акте предполагается возможность незнания налогоплательщиком налогового закона или его добросовестного заблуждения. При этом незнание налогоплательщиком налогового закона, надлежащим образом опубликованного, предположить невозможно. Если же закон официально не опубликован, у налогоплательщика нет никакой необходимости его исполнять. Также достаточно сложно предположить,

что именно могло бы стать причиной добросовестного заблуждения налогоплательщика, вследствие которого излишне уплачен налог. Возможно, налогоплательщик потенциально мог бы быть введен в заблуждение неверным разъяснением органа власти. В то же время, исходя из указанного определения Конституционного Суда, незнание налогового закона или добросовестное заблуждение не являются самостоятельными основаниями для изменения порядка исчисления или восстановления срока исковой давности в случае его пропуска, так как содержатся в предложении, разъясняющем применение статьи 78 НК РФ, а не статьи 200 ГК РФ. В подавляющем большинстве случаев налогоплательщик, уплачивая налог в излишней сумме, должен знать о факте излишней уплаты непосредственно в момент уплаты (особенно если налог исчисляется им самостоятельно в силу статьи 52 НК РФ). Также следует учесть, что исковая давность в указанных ситуациях применяется судом только по заявлению налогового органа (п. 4 постановления Пленумов Верховного Суда от 12 ноября 2001 г. № 15 и Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 15 ноября 2001 г. № 18 «О некоторых вопросах, связанных с применением норм Гражданского кодекса Российской Федерации об исковой давности»).

Если имеет место излишнее **взыскание** налога, то соответствующая сумма может быть:

- зачтена налоговым органом по заявлению налогоплательщика в счет погашения имеющейся задолженности по этому или другому налогу, сбору, пеням, штрафам (п. 1 ст. 79, п. 5 ст. 78 НК РФ);
- зачтена налоговым органом без заявления налогоплательщика в счет погашения имеющейся задолженности по этому или другому налогу, сбору, пеням, штрафам (п. 1 ст. 79, п. 5 ст. 78 НК РФ);
- возвращена налоговым органом по заявлению налогоплательщика (п. 1 ст. 79 НК РФ), при условии отсутствия у налогоплательщика задолженности, в счет погашения которой мог бы быть произведен зачет.

При этом решение о возврате суммы излишне взысканного налога принимается налоговым органом в течение 10 дней со дня получения письменного заявления налогоплательщика о возврате суммы излишне взысканного налога (п. 2 ст. 79 НК РФ). В отличие от возврата излишне уплаченного налога, при возврате излишне взысканного налога проценты по ставке рефинансирования Банка России на указанную сумму начисляются со дня, следующего за днем взыскания, по день фактического возврата (п. 5 ст. 79 НК РФ).

Пункт 3 ст. 79 НК РФ предусматривает, что заявление о возврате суммы излишне взысканного налога может быть подано налогоплательщиком в налоговый орган в течение одного месяца со дня, когда налогоплательщику стало известно о факте излишнего взыскания с него налога, или со дня вступления в силу решения суда. Исковое заявление в суд может быть подано в течение трех лет, считая со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о факте излишнего взыскания налога.

Является существенным то, что в определении от 27 декабря 2005 г. № 503-О Конституционный Суд Российской Федерации в качестве излишне взысканного налога квалифицировал налог, излишне уплаченный самим налогоплательщиком во исполнение требования об уплате налога.

Технически возврат излишне уплаченного (взысканного) налога производится налоговым органом путем направления в территориальный орган Федерального казначейства поручения на возврат суммы излишне уплаченного (взысканного) налога (п. 8 ст. 78, п. 2 ст. 79 НК РФ). Можно отметить, что, исходя из пункта 23 постановления Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. № 5, налоговый орган будет признан исполнившим свою обязанность по возврату излишне уплаченного (взысканного) налога только с момента фактического поступления соответствующей суммы в указанный налогоплательщиком банк.

Соответственно, если налоговый орган неправомерно не производит зачет, либо не возвращает сумму излишне уплаченного (взысканного) налога и (или) проценты, налогоплательщик вправе требовать исполнения данной обязанности через суд.

При этом в пункте 22 постановления Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. № 5 уточняется, что обращение налогоплательщика в суд с иском о возврате или зачете излишне уплаченных сумм налогов и пеней возможно только в случае отказа налогового органа в удовлетворении упомянутого выше заявления либо неполучения налогоплательщиком ответа в установленный законом срок.

Что касается возврата излишне взысканного налога, то, по мнению ФАС Волго-Вятского округа, выраженному в постановлении от 4 августа 2005 г. № А38-446-17/93-2005, вопрос о возврате излишне взысканных сумм налога может быть разрешен в рамках двух процедур: административной, т.е. налоговым органом по заявлению налогоплательщика, или судебной — в порядке искового производства. При этом подача заявления в налоговый орган в рассматриваемом случае не является обязательной досудебной процедурой.

Следует отметить, что институт возврата излишне уплаченного (взысканного) налога урегулирован главой 12 НК РФ, но к налогообложению имеет опосредованное отношение. Указанный институт близок к гражданскому праву, что подтверждается вышеуказанным определением КС РФ от 21 июня 2001 г. № 173-О, в котором предписано субсидиарно применять срок исковой давности (п. 1 ст. 200 ГК РФ). Другой пример: в определении от 2 октября 2003 г. № 317-О по отношению к излишне уплаченной сумме косвенного налога — акциза, применительно к ее возврату налогоплательщику в рассмотренной судом ситуации, Конституционный Суд применил термин «неосновательное обогащение», который, вообще говоря, является гражданско-правовым (гл. 60 ГК РФ). Кроме того, статья 2 НК РФ содержит закрытый перечень общественных отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, но отношения по возврату излишне уплаченного (взысканного) налога в него не входят. В то же время отношения же по зачету излишне уплаченного (взысканного) налога в счет погашения недоимки, очевидно, являются разновидностью отношений по взиманию налога.

Е.А. Гринемаер еще до принятия Налогового кодекса отмечал, что является обоснованным вопрос о квалификации излишне уплаченного налога, как неосновательного обогащения государства (ст. 1102 ГК РФ), а также о предъявлении налогоплательщиком требования об уплате процентов по статье 395 ГК РФ¹. Но, как было отмечено этим автором, судебная практика пошла по другому пути — в пункте 2 постановления Пленумов Верховного Суда и Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 1 июля 1996 г. № 6/8 «О некоторых вопросах, связанных с применением части первой Гражданского кодекса Российской Федерации» разъяснено, что поскольку ни гражданским, ни налоговым, ни иным административным законодательством не предусмотрено начисление процентов за пользование чужими денежными средствами на суммы, необоснованно взысканные с юридических и физических лиц в виде экономических (финансовых) санкций налоговыми, таможенными органами, органами ценообразования и другими государственными органами, при удовлетворении требований названных лиц о возврате из соответствующего бюджета этих сумм не подлежат применению нормы, регулирующие ответственность за неисполнение денежного обязательства (ст. 395 ГК РФ). Можно также отметить, что во впо-

¹ Налоги и налоговое право. Учебное пособие / Под ред. А.В. Брызгалина. — С. 346.

следствии принятых определениях КС РФ от 19 апреля 2001 г. № 99-О и от 7 февраля 2002 г. № 30-О суд указал, что применение положений статьи 395 ГК РФ в конкретных спорах зависит от того, являются ли спорные имущественные правоотношения гражданско-правовыми, а нарушенное обязательство — денежным, а если не являются, то имеется ли указание законодателя о возможности их применения к спорным правоотношениям; разрешение подобных вопросов к компетенции Конституционного Суда Российской Федерации не относится. Однако прямого указания на то, что отношения по возврату излишне уплаченного (взысканного) налога являются гражданско-правовыми, в актах Конституционного Суда в настоящее время не содержится.

Тем не менее вышеизложенное позволяет утверждать, что налогоплательщик, излишне уплативший налог (налогоплательщик, с которого был излишне взыскан налог), не находится в публичных отношениях с государством. Если соответствующая сумма возвращается налоговым органом, то данные отношения остаются частноправовыми, но они специальным образом урегулированы в Налоговом кодексе. Специальное регулирование частноправовых отношений по возврату излишне уплаченной (взысканной) суммы налога в статьях 78 и 79 НК РФ, позволяет утверждать, что применение положений статьи 395 ГК РФ к данным ситуациям невозможно именно в силу специального характера указанных норм налогового кодекса. Следует отметить, что само по себе наличие в таком нормативном правовом акте, как Налоговый кодекс, норм, регулирующих частноправовые отношения, не является чем-то необычным. Например, в Гражданском кодексе частично присутствуют нормы публичного характера — государственная регистрация индивидуальных предпринимателей (п. 1 ст. 23) и юридических лиц (п. 3 ст. 49), лицензирование (п. 1 ст. 49) и др.

Если налоговый орган принимает решение о зачете излишне уплаченной суммы в счет погашения задолженности, то данные отношения уже являются публичными, поскольку имеет место вариант добровольного (по заявлению налогоплательщика) либо принудительного (без заявления налогоплательщика) погашения конкретной публичной задолженности (подп. 4 п. 3 ст. 45 НК РФ).

Следует учесть, что возмещение (специально урегулированный вид зачета или возврата) косвенных налогов (НДС, акциз), включаемых продавцом в цену товара (работы, услуги) и фактически перелагаемых на конечного потребителя, имеет определенные особенности. Нормы Налогового кодекса, регламентирующие возме-

шение косвенных налогов (ст. 176, 203) посредством применения вычетов (ст. 171, 172, 200, 201), предусматривают ситуации, в которых у налогоплательщика возникает право требовать у государства определенную сумму, обозначаемую как сумма налога к возмещению. При этом сумма налога к возмещению не является излишне уплаченной (взысканной) суммой налога, поскольку сам налогоплательщик ее в бюджет не уплачивал и данная сумма не была с него принудительно взыскана. Косвенный налог «к возмещению» (в отличие от излишне уплаченного или взысканного налога) — в чистом виде публично-правовое явление. Соответственно, специальные правила возмещения налога на добавленную стоимость и акциза предусматривают собственные способы исчисления процентов за несвоевременный возврат: по ставке рефинансирования, установленной Банком России, и по 1/360 ставке рефинансирования Банка России за каждый день просрочки соответственно. При этом нормы Налогового кодекса о возмещении косвенного налога путем зачета в счет погашения недоимки (п. 4 ст. 176, п. 2 ст. 203) фактически представляют собой дополнительный способ прекращения обязанности по уплате налога, прямо не указанный в статьях 44 и 45. В постановлении Президиума ВАС РФ от 27 февраля 2007 г. № 11484/06 был рассмотрен вопрос начисления процентов при несвоевременном возмещении НДС в виде зачета и разъяснено, что Налоговый кодекс предусматривает выплату процентов за несвоевременное выполнение функций по возмещению налоговых вычетов органами ФНС России в качестве компенсации материальных и нематериальных потерь налогоплательщика от несвоевременного получения налоговой выгоды.

Необходимо отметить, что особенности зачета (возврата) налогов в рамках процедур банкротства разъяснены в пунктах 17 и 18 постановления Пленума ВАС РФ от 22 июня 2006 г. № 25. В частности, при введении в отношении должника процедуры конкурсного производства, налоговый орган уже не может использовать излишне уплаченный (взысканный) налог для погашения недоимки, подлежащей включению в реестр кредиторов — излишне уплаченный налог можно только вернуть (постановление ФАС Волго-Вятского округа от 4 августа 2006 г. по делу № А79-16796/ 2005).

Применительно к проблемам излишне уплаченных налогов можно отметить интересную позицию, изложенную в письме Минфина России от 22 февраля 2006 г. № 03-02-07/2-10 (доведено письмом ФНС России от 4 апреля 2006 г. № ММ-6-19/ 357@ «О списании излишне уплаченной суммы налога в случае истечения

срока давности на подачу заявления о зачете (возврате) налога»). В этом документе сделан вывод, что Налоговый кодекс не препятствует списанию суммы излишне уплаченного налога, по которой истек срок исковой давности, на основании решения руководителя налогового органа, и приводятся основания для принятия такого решения. Следовательно, если безнадежные долги по налогам списываются в соответствии со статьей 59 НК РФ, то вполне возможно введение в законодательство правил квалификации «безнадежных переplat» и их списания.

ТЕСТЫ

1. В соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации налог должен исчисляться:

- а) только налогоплательщиком;
- б) налогоплательщиком, налоговым органом, налоговым агентом, в зависимости от вида налога;
- в) налогоплательщиком, налоговым органом, налоговым агентом, сборщиком налога, в зависимости от вида налога.

2. Органы, осуществляющие государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации обязаны:

- а) требовать уплаты налога на имущество с лиц, совершающих сделки с недвижимым имуществом, и приостанавливать государственную регистрацию прав и сделок в случае непредставления документов об уплате указанного налога;
- б) сообщать сведения в налоговые органы обо всех лицах, уклоняющихся от уплаты налога на имущество на подведомственной этим органам территории;
- в) сообщать сведения о расположенном на подведомственной им территории недвижимом имуществе, зарегистрированном в этих органах (правах и сделках, зарегистрированных в этих органах), и об его владельцах в налоговые органы по месту своего нахождения.

3. Может ли налоговый орган, обязанный исчислить в соответствии с законодательством конкретный налог, требовать от налогоплательщика уплаты этого налога до направления налогового уведомления:

- а) может;
- б) не может;
- в) может, если налог является поимущественным.

4. Налоговые агенты обязаны:

- а) исчислять, удерживать из выплат налогоплательщику и перечислять в бюджетную систему Российской Федерации налоги;
- б) уплачивать в бюджетную систему Российской Федерации налоги за налогоплательщика за счет своих средств;
- в) принимать у налогоплательщика денежные средства в уплату налогов и перечислять их в бюджетную систему Российской Федерации.

5. Если налоговый агент не может удержать налог у налогоплательщика, то он обязан:

- а) уплатить налог из собственных средств;
- б) в течение одного месяца письменно сообщать в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог у налогоплательщика и о сумме задолженности налогоплательщика;
- в) потребовать налог у налогоплательщика, а в случае отказа обратиться в суд с иском к налогоплательщику, взыскать с него налог и перечислить его в бюджет.

6. При уплате налога физическим лицом в наличной форме налог считается уплаченным со дня:

- а) зачисления суммы платежа на соответствующий счет Федерального казначейства;
- б) отражения факта платежа в учетных регистрах налогового органа;
- в) внесения в банк наличных денежных средств для их перечисления в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства.

7. При уплате налога в безналичной форме налог считается уплаченным с момента:

- а) предъявления в банк поручения на перечисление в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства денежных средств со счета налогоплательщика в банке при наличии на нем достаточного денежного остатка на день платежа;
- б) исполнения банком поручения на перечисление в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства денежных средств со счета налогоплательщика в банке;

- в) отражения факта поступления платежа на соответствующий счет Федерального казначейства в учетных регистрах налогового органа.

§ 2.6. ВИДЫ НАЛОГОВ И ОСНОВАНИЯ ДЛЯ ИХ КЛАССИФИКАЦИИ

Налоги могут быть разграничены по определенным критериям на группы. Необходимость той или иной классификации, как правило, продиктована практическими соображениями.

1. По виду органа власти, устанавливающего налог (административная классификация), налоги подразделяются на федеральные, региональные, местные налоги. В соответствии с пунктом 1 ст. 12 НК РФ в Российской Федерации устанавливаются следующие виды налогов и сборов: федеральные, региональные и местные. Конкретные федеральные, региональные и местные налоги перечислены в статьях 13, 14 и 15 НК РФ. Указанную классификацию также называют нормативной. Необходимость указанной классификации определяется разграничением компетенции между уровнями власти и наличием видов налогов, которые вправе вводить каждый орган законодательной (представительной) власти. Следует учесть, что разграничение налогов на федеральные, региональные и местные связано не с бюджетом, в который они зачисляются, а именно с уровнем власти, который их вводит. Так, федеральный налог может зачисляться в региональный или в местный бюджет. Данная классификация, в частности, позволяет утверждать, что институт налоговых агентов в настоящее время применяется только в федеральных налогах (НДС, НДФЛ, налог на прибыль организаций); косвенные налоги (НДС, акцизы) в настоящее время также являются исключительно федеральными; а поимущественные налоги (налоги на имущество физических лиц и организаций, транспортный налог, земельный налог), наоборот, являются не федеральными, а исключительно региональными либо местными.

Кроме собственно федеральных налогов, могут вводиться так называемые **специальные налоговые режимы** (п. 7 ст. 12, ст. 18 НК РФ), которые, как правило, предусматривают введение одного налога и одновременное освобождение от обязанности по уплате отдельных федеральных, региональных и местных налогов. Наиболее часто применяемые специальные налоговые режимы — УСН (гл. 26.2 НК РФ) и ЕНВД (гл. 26.3 НК РФ). Они предусматривают

освобождение от НДС, налога на прибыль (НДФЛ), налога на имущество, ЕСН в части облагаемой данными налогами деятельности, но тем не менее имеют существенные отличия. Так, УСН полностью урегулирована на федеральном уровне и единообразно применяется на всей территории Российской Федерации (за исключением применения УСН на основе патента — ст. 346.25.1 НК РФ); использовать УСН вместо общей системы налогообложения налогоплательщик может по собственному желанию (в том числе, если это для него более выгодно). В части ЕНВД федеральный законодатель передал полномочия по его введению и регулированию на местный уровень, а если налогоплательщик осуществляет облагаемые ЕНВД виды деятельности, он обязан применять в отношении данных видов деятельности только ЕНВД, и не может использовать ни УСН, ни общую систему налогообложения. Соответственно, отнесение всех специальных налоговых режимов в п. 7 ст. 12 НК РФ к федеральным налогам представляется недостаточно обоснованным, поскольку их введение в ряде случаев является правом региональных (местных) органов власти.

Следует отметить, что споры между налогоплательщиками и налоговыми органами относительно того, как именно следует квалифицировать осуществлявшуюся ими деятельность и соответственно какой именно налоговый режим подлежал применению — общий или специальный (УСН, ЕНВД) — достаточно распространенная категория дел, рассматриваемых в арбитражных судах.

Также следует отметить, что налог на игорный бизнес, формально являющийся региональным, в соответствии со статьей 14 НК РФ имеет определенные черты специального налогового режима, так как предусматривает обложение соответствующей деятельности только этим налогом и освобождение ее от ряда других налогов. Налоговый кодекс в пункте 9 ст. 274 предусматривает, что при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций не учитываются в составе доходов и расходов налогоплательщиков доходы и расходы, относящиеся к игорному бизнесу, подлежащему налогообложению в соответствии с главой 29 НК РФ. Кроме того, согласно подпункту 8 п. 3 ст. 149 Кодекса не подлежит налогообложению НДС (освобождаются от налогообложения) на территории России организация тотализаторов и других основанных на риске игр (в том числе с использованием игровых автоматов) организациями или индивидуальными предпринимателями игорного бизнеса. Также следует отметить, что статья 369 НК РФ предусматривает два варианта регулирования данного налога: установление конкретных ставок региональными законами, а также применение фиксирован-

ных федеральных ставок при отсутствии региональных законов. Соответственно, налог на игорный бизнес будет взиматься на территории соответствующего субъекта Федерации и в отсутствии регионального закона о его введении. Данные особенности налога на игорный бизнес еще в большей степени сближают его со специальными налоговыми режимами и ставят под сомнение его отнесение к региональным налогам.

2. По совпадению юридического и фактического налогоплательщика — прямые и косвенные налоги. По ряду налогов (НДС, акцизы), уплачиваемых в связи с реализацией товаров (работ, услуг) и обозначаемых как косвенные, законодатель дает возможность налогоплательщику включать налог в цену товаров (работ, услуг), получить его с покупателя и уплатить в бюджет. В постановлении КС РФ от 1 апреля 1997 г. № 6-П разъясняется, что акциз — косвенный налог, включаемый в цену товара, продукции; в постановлении КС РФ от 28 марта 2000 г. № 5-П указано следующее: НДС является косвенным налогом (налогом на потребление): реализация товаров (работ, услуг) предприятиями производится по ценам (тарифам), увеличенным на сумму НДС.

При этом налог фактически перекладывается продавцом — «юридическим налогоплательщиком» (прямо названным в качестве налогоплательщика в акте налогового законодательства) на покупателя — «фактического налогоплательщика» (в итоге несущего бремя уплаты налога). В постановлении КС РФ от 30 января 2001 г. № 2-П были непосредственно применены термины «юридический налогоплательщик» и «фактический налогоплательщик». Г.П. Толстопятенко приводит сведения о том, что в налоговом законодательстве европейских стран различаются юридические и экономические налогоплательщики НДС¹. Известный пример: реклама операторов сотовой связи, некоторые из которых объявляют цену своих услуг без косвенного налога — НДС, не отказываясь, однако, от его получения с потребителей. В итоге с учетом возможности последовательного переложения налога в цепочке поставщиков (продавцов) бремя уплаты суммы налога обычно фактически несет конечный покупатель — потребитель, не являющийся участником данных налоговых правоотношений. Следует подчеркнуть, что увеличение цены товаров (работ, услуг) на сумму косвенного налога, как это справедливо отметила Е.В. Кудряшова, — законодательно установленная возможность, т.е. право, а не обязанность налогоплательщи-

¹ Толстопятенко Г.П. Указ. соч. — С. 157.

ка косвенного налога. Налогоплательщик косвенного налога, использующий такое право, «вознаграждает себя за уплаченный налог» за счет покупателя¹.

Естественно, если налогоплательщик по каким-либо причинам не включает косвенный налог в цену товаров (работ, услуг) и не получает соответствующую сумму с покупателя, это вовсе не означает, что он освобождается от обязанности уплатить налог. Тем более, это не означает, что налог обязан уплатить покупатель. В этом случае налогоплательщик фактически должен уплатить налог в чистом виде за счет собственных средств. Например, если налогоплательщик ошибочно применял УСН либо ЕНВД и соответственно не уплачивал налоги по общей системе налогообложения, в том числе не включал НДС в цену товаров (работ, услуг), он будет уплачивать НДС исключительно за счет собственных средств.

Однако следует отметить, что судебная практика не исключает возможности отдельного взыскания продавцом с покупателя сумм НДС, если стороны не согласовали то, что цена товара (работы, услуги) включает в себя налог (п. 9 информационного письма Президиума ВАС РФ от 10 декабря 1996 г. № 9 «Обзор судебной практики применения законодательства о налоге на добавленную стоимость»; п. 15 информационного письма Президиума ВАС РФ от 24 января 2000 г. № 51 «Обзор практики разрешения споров по договору строительного подряда»). С другой стороны, в рамках дела № А29-9341/2004-4з ФАС Волго-Вятского округа вынес постановление от 22 августа 2005 г. и, рассматривая подобный иск, заключил, что из условий договоров не следует, что стоимость работ определена сторонами без учета НДС. В то же время, как это было указано в пункте 8 того же информационного письма Президиума ВАС РФ от 10 декабря 1996 г. № 9, в случае неуказания отдельной строкой суммы налога на добавленную стоимость в расчетных документах на оплату товаров (работ, услуг) налогоплательщики (продавец и покупатель) вправе доказывать, что по соответствующей сделке сумма налога на добавленную стоимость уплачена покупателем продавцу в составе цены за товары (работы, услуги).

Представляется, что неоднозначность данной судебной практики предопределена тем, что в отечественной науке и практике включение косвенного налога в цену товара по настоящее время рассматривается как обязанность налогоплательщика, но не как его право. Такой подход, в частности, затрудняет ответ на вопрос: дол-

¹ Кудряшова Е.В. Указ. соч. — С. 23, 113.

жен ли налогоплательщик косвенного налога уплатить его в бюджет, если налог не был получен им с покупателя в составе цены товара (работы, услуги). Если бы включение налога в цену товара (работы, услуги) рассматривалось как право, то оно требовало бы соответствующей реализации — путем однозначного информирования налогоплательщиком покупателя товара (работ, услуг) в договоре о том, что налогоплательщик намерен «вознаградить» себя за уплаченный косвенный налог за счет покупателя.

Кроме того, как представляется, для государства в принципе не важно, за счет какого именно источника происходит уплата косвенного налога — за счет средств фактического налогоплательщика при использовании возможности переложения либо за счет средств юридического налогоплательщика. При этом институт косвенного налогообложения в определенной степени схож с институтом уплаты налога через налогового агента. В первом случае юридический налогоплательщик в составе цены получает косвенный налог с покупателя и перечисляет его в бюджет; во втором случае налоговый агент выделяет сумму налога из общей суммы, перечисляемой налогоплательщику, и также перечисляет ее в бюджет. Иными словами, отличаются направления денежных потоков, но в обоих случаях есть лицо, обязанное извлечь из денежного потока некоторую сумму, и перечислить ее в бюджет. Данная аналогия, в частности, позволяет утверждать, что одна из возможных ситуаций, в которой представлялось бы целесообразным введение возможности уплаты налога за налогоплательщика иным лицом — уплата налога налоговым агентом. Для того чтобы такая возможность не приводила бы к злоупотреблениям (которые пока затруднительно предположить) возможно, например, введение дополнительных правил: налог признавался бы уплаченным налогоплательщиком только при фактическом поступлении денежных средств от налогового агента в бюджет. В другом возможном варианте нормативного регулирования соответствующий налог был бы обязан уплатить именно налоговый агент, но с возможностью «вознаградить» себя за счет налогоплательщика путем удержания из его доходов равной суммы.

В прямых налогах, которые обычно уплачиваются в связи с получением дохода (подходные — НДФЛ, налог на прибыль организаций и др.) или в связи с владением имуществом (поимущественные — налоги на имущество организаций, физических лиц и др.), юридический и фактический налогоплательщик совпадают. В пункте 3 п. 3 ст. 44 НК РФ используется термин «поимущественные налоги».

По В.И. Далю прямой налог, наложенный прямо на тех, кто его оплачивает, например: подушный, гильдейский; косвенный — не налагается прямо на плательщиков, хотя они и не могут обойти его: налог на вино, на табак¹.

Подразделение налогов на прямые и косвенные в настоящее время, в частности, актуально для решения вопросов о возврате (зачете) излишне уплаченных налогов в связи с существующей судебной практикой. В определении от 2 октября 2003 г. № 317-О Конституционный Суд Российской Федерации разъяснил, что возврат из бюджета заявителю как плательщику акциза излишне уплаченных сумм акциза (равно как и зачет этой суммы в счет будущих платежей) с отнесением всех сумм акциза на покупателей подакцизного товара, без возврата этим покупателям данной излишне уплаченной налогоплательщиком части акциза означал бы неосновательное обогащение плательщика акциза. В этом определении фактически была конкретизирована правовая позиция, ранее изложенная в постановлении КС РФ от 30 января 2001 г. № 2-П.

Другим важнейшим практическим следствием подразделения налогов на прямые и косвенные является невозможность учета расходов по уплате косвенных налогов при исчислении налога на прибыль организаций, а также НДС и ЕСН с доходов предпринимателей. В соответствии с подпунктом 1 п. 1 ст. 264 НК РФ к прочим расходам, связанным с производством и реализацией (и учитываемым при исчислении налога на прибыль организаций), относятся суммы налогов и сборов, начисленные в установленном законодательством Российской Федерации порядке, за исключением перечисленных в статье 270 НК РФ. Как следует из пункта 19 ст. 270 НК РФ, при определении налоговой базы не учитываются расходы в виде сумм налогов, предъявленных в соответствии с Налоговым кодексом налогоплательщиком покупателю (приобретателю) товаров (работ, услуг, имущественных прав), если иное не предусмотрено данным Кодексом. Соответственно, по общему правилу прямые налоги при их начислении уменьшают налогооблагаемую прибыль организаций. Те же правила в силу пунктов 1 и 3 ст. 221, пункта 3 ст. 237 НК РФ применяются при исчислении НДС и ЕСН с доходов предпринимателей. Кроме того, начисленные налогоплательщиком и полученные им с покупателя косвенные налоги не учитываются в качестве доходов при исчислении налога на прибыль организаций (НДС, ЕСН с доходов предпринимателей). В силу

¹ *Даль В.И.* Толковый словарь живого великорусского языка. — С. 1134.

подпункта 2 п. 1 ст. 248 НК РФ при определении доходов из них исключаются суммы налогов, предъявленные в соответствии с Налоговым кодексом налогоплательщиком покупателю (приобретателю) товаров (работ, услуг, имущественных прав).

Представляют интерес данные, которые приводят Л. Остерло и Т. Джобс из практики Федерального конституционного суда ФРГ: налогообложение должно основываться на финансовой платежеспособности налогоплательщика и соответствовать требованию справедливости в области прямых налогов¹. Исходя из данной позиции, учет финансовой платежеспособности юридических налогоплательщиков при установлении косвенных налогов не является настолько принципиальным, как при установлении прямых налогов.

Кроме классификации налогов на прямые (подоходно-поимущественные) и косвенные, в настоящее время возможно выделить в качестве самостоятельной категории те налоги, которые можно охарактеризовать как уплачиваемые работодателями в связи с оплатой труда наемным работникам. В настоящее время к таким налогам в Российской Федерации относится ЕСН (в части, относящейся к работодателям), введенный с 2001 года и объединивший взносы в социальные внебюджетные фонды, исчисляемый исходя из размера заработной платы работников. Если выделять прямые и косвенные налоги по совпадению юридического и фактического налогоплательщика, то ЕСН относится к категории прямых налогов, но не является ни подоходным, ни поимущественным. Можно отметить, что Конституционный Суд Российской Федерации в постановлении от 24 февраля 1998 г. № 7-П разъяснил: страховые взносы работодателей в ПФР (впоследствии некоторое время взимавшиеся в составе ЕСН) — это обязательная составная часть расходов по найму рабочей силы.

В качестве еще одной особой категории можно выделить ресурсные налоги, т.е. уплачиваемые в связи с использованием природных ресурсов (НДПИ, водный налог). Данные налоги также затруднительно классифицировать по подоходно-поимущественному критерию.

3. По систематичности взимания — периодические (систематические, регулярные) и разовые налоги. Как уже указывалось, в некоторых налогах, объектом которых являются юридические факты — действия, не образующие, по мнению законодателя, систему, нало-

¹ Остерло Л., Джобс Т. Указ. соч. — С. 95.

говый период не устанавливается. В Российской Федерации к таким налогам некоторые исследователи относят таможенную пошлину; до 1 января 2006 года к ним относился налог на имущество, переходящее в порядке наследования или дарения. Прочие налоги взимаются с определенной периодичностью (НДС, НДФЛ, налог на прибыль организаций и т.д.).

Указанная классификация позволяет утверждать, что с целью соблюдения принципа справедливости, для периодических налогов окончательный срок уплаты должен устанавливаться по завершении налогового периода, а для разовых — не ранее появления объекта налогообложения (совершения облагаемого действия).

Следует учесть, что среди налогов, указанных в статьях 13—15 НК РФ, разовых не предусмотрено. В качестве разового налога, в определенной ситуации, можно квалифицировать налог на пользователей автомобильных дорог (формально отмененный с 1 января 2003 года и исчислявшийся организациями как процент от выручки, полученной от реализации продукции (работ, услуг). Данный налог в настоящее время обязаны уплачивать организации, определявшие в 2002 году выручку от реализации продукции по мере ее оплаты за товары (продукцию, работы, услуги), отгруженные (поставленную, выполненные, оказанные), но не оплаченные по состоянию на 1 января 2003 года. Соответствующая обязанность установлена в статье 4 Федерального закона «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации». В связи с этим Конституционный Суд Российской Федерации в определении от 8 июня 2004 г. № 229-О разъяснил, что указанные налогоплательщики должны уплачивать налог по мере получения оплаты за отгруженные товары, выполненные работы либо оказанные услуги. Следовательно, налоговый период у такого налога отсутствует, а срок уплаты соответствует дате получения оплаты за отгруженные до 1 января 2003 года товары (выполненные работы, оказанные услуги).

4. По видам налогоплательщиков — с организаций; с физических лиц (с индивидуальных предпринимателей и с физических лиц без такового статуса). Некоторые налоги уплачиваются только организациями (налог на прибыль организаций, налог на имущество организаций). Некоторые налоги — как организациями, так и физическими лицами, вне зависимости от наличия у них статуса индивидуального предпринимателя (транспортный налог). Некоторые налоги уплачиваются организациями и индивидуальными предпринимателями (ЕНВД, НДС). И, наконец, существуют нало-

ги, которые уплачиваются только физическими лицами, вне зависимости от наличия у них статуса индивидуального предпринимателя (НДФЛ, налог на имущество физических лиц).

Указанная классификация в том числе позволяет утверждать, что в Российской Федерации в настоящее время не установлено налогов, которые уплачивают исключительно индивидуальные предприниматели, но не уплачивают иные лица (физические лица без этого статуса или юридические лица).

В зависимости от поставленной задачи могут быть использованы и иные основания для классификации налогов. Например, налоги могут быть подразделены на **натуральные и денежные**. Натуральные налоги были весьма актуальны в прежние времена, а сейчас практически не встречаются (в качестве своеобразного исключения можно привести систему налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции — гл. 26.4 НК РФ). В то же время натуральные доходы государства имеют место и в настоящее время (например, приобретение, конфискация, национализация имущества). Интересно, что в статье 80 УК РСФСР 1922 г. была криминализована организованная сдача предметов явно недоброкачественных (в уплату натуральных налогов). Если денежные средства в принципе не могут быть недоброкачественными, то в отношении исполнения натуральных налогов ситуация иная — качество предметов, передаваемых субъекту публичной власти, играет существенную роль.

Еще один пример: в некоторых налогах способность налогоплательщика к их уплате **презюмируется**, а в некоторых является **действительной**. В качестве примеров налогов с презюмируемой способностью к их уплате можно привести все подушные и поимущественные налоги, а в некоторых случаях и налоги с результатов деятельности — ЕНВД, УСН на основе патента (ст. 346.25.1 НК РФ), налог на игорный бизнес, НДФЛ с материальной выгоды (ст. 212 НК РФ), НДС «по отгрузке» (ст. 167 НК РФ) и др. В прочих налогах (с реальных результатов деятельности) способность налогоплательщика к их уплате, как правило, является действительной.

В плане рассмотрения налогов с презюмируемых результатов деятельности нельзя не отметить постановление КС РФ от 28 октября 1999 г. № 14-П, в котором разъяснено: действующий порядок, предусматривающий включение в налогооблагаемую базу при начислении налога на прибыль банка неполученных сумм штрафов, пеней и других санкций может повлечь нарушение его имущественных прав и интересов как собственника, поскольку налог фактически взимается не с прибыли, а за счет имущества, налоги с которого уже уплачены. С другой стороны, Конституционный Суд Россий-

ской Федерации в определении от 12 мая 2005 г. № 167-О пояснил, что факт неполучения налогоплательщиком оплаты от реализации товаров (работ, услуг) не исключает возможность взимания НДС, который, как и другие налоги, в принципе должен уплачиваться за счет собственных средств налогоплательщика (п. 1 ст. 8 НК РФ). Следовательно, можно сделать вывод: Конституционный Суд не исключает возможности установления налогов с презюмируемых результатов деятельности. Определенно то, что презюмирование таких результатов должно быть обоснованным.

Примером нормативной классификации является приложение 7 к Федеральному закону «О федеральном бюджете на 2007 год». В нем налоги распределены по следующим группам: налоги на прибыль, доходы; налоги и взносы на социальные нужды; налоги на товары (работы, услуги), реализуемые на территории Российской Федерации; налоги на товары, ввозимые на территорию Российской Федерации; налоги, сборы и регулярные платежи за пользование природными ресурсами.

Следует отметить, что таможенные пошлины в современной литературе обычно рассматриваются с двух точек зрения: либо как разновидность косвенного налога, либо как платеж, не являющийся налогом. Сторонники второй точки зрения, как правило, в обоснование своей позиции приводят следующие доводы: таможенные пошлины характеризуются не столько фискальной, сколько регулирующей функцией, поскольку призваны в первую очередь обеспечить экономическую безопасность страны; у таможенных пошлин отсутствует такой элемент, как налоговый период; у таможенных пошлин отсутствует признак индивидуальности, так как в соответствии с пунктом 2 ст. 328 ТК РФ любое лицо вправе уплатить таможенные пошлины, налоги за товары, перемещаемые через таможенную границу.

Но, как было показано выше, превалирование регулирующей функции над фискальной, само по себе не позволяет отрицать наличие признаков налога у некоторого платежа, так же как и отсутствие у такого платежа налогового периода. Кроме того, сам по себе ответ на вопрос, какая именно функция в большей степени проявляется в некотором публичном платеже — фискальная либо регулирующая, может являться достаточно непростым, в том числе по причине сложности оценки соотношения данных функций. Требование индивидуальности налога, предусмотренное в статье 8 НК РФ, как отмечалось выше, урегулировано и трактуется на практике излишне жестко. Возможно введение продуманного исключения из данного требования и установление в Налоговом кодексе

нормы по аналогии с пунктом 2 ст. 328 ТК РФ, в соответствии с которой некоторое лицо могло бы уплатить налог за налогоплательщика. Следует также учесть, что в силу пункта 1 статьи 318 ТК РФ к таможенным платежам относятся:

- 1) ввозная таможенная пошлина;
- 2) вывозная таможенная пошлина;
- 3) НДС, взимаемый при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации;
- 4) акциз, взимаемый при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации;
- 5) таможенные сборы.

Соответственно, любое лицо вправе уплатить не только таможенную пошлину, но и НДС, а также акциз за товары, перемещаемые через таможенную границу. При этом обосновать, что в данном случае НДС и акциз имеют какую-либо особую правовую природу, затруднительно. На основании изложенного более обоснованной представляется точка зрения, в соответствии с которой таможенные пошлины являются налогами.

С другой стороны, высказываются и иные позиции. Так, В.Н. Моисеев исходя из порядка уплаты таможенной пошлины, обусловливающего осуществление таможенными органами разрешительных действий, усматривает в таможенной пошлине возмездный характер и характеризует ее как сбор¹.

Возможно, что современный подход законодателя относительно места таможенной пошлины в системе обязательных платежей объясняется планами России по вступлению в ВТО. По сведениям, приводимым Е.В. Кудряшовой, перечень косвенных налогов для целей ВТО исключает один из «классических» косвенных налогов — таможенную пошлину, которая в рамках ВТО рассматривается исключительно как инструмент торговой политики².

ТЕСТЫ

1. Какой из приведенных перечней не является исчерпывающей классификацией налогов:

- а) федеральные, региональные и местные налоги;
- б) прямые и косвенные налоги;
- в) налоги на прибыль (доход), налоги на имущество.

¹ Моисеев В.Н. Таможенная пошлина в системе обязательных платежей // Вестник Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа. — 2005. — № 5.

² Кудряшова Е.В. Указ. соч. — С. 65.

2. Какой из приведенных перечней является нормативной классификацией налогов:

- а) федеральные, региональные и местные налоги;
- б) регулярные и разовые налоги;
- в) прямые и косвенные налоги.

3. Как обозначаются налоги, в которых юридический и фактический налогоплательщики совпадают:

- а) косвенные налоги;
- б) разовые налоги;
- в) прямые налоги.

4. Как обозначаются налоги, в которых юридический и фактический налогоплательщики не совпадают:

- а) косвенные налоги;
- б) разовые налоги;
- в) прямые налоги.

5. У каких налогов не вводится налоговый период:

- а) у периодических налогов;
- б) у разовых налогов;
- в) у прямых налогов.

6. Существуют ли в Российской Федерации налоги, которые уплачивают исключительно индивидуальные предприниматели, но не уплачивают иные лица:

- а) не существуют;
- б) существуют — все федеральные налоги;
- в) существуют — НДФЛ и ЕНВД.

ЮРИДИЧЕСКОЕ ОПРЕДЕЛЕНИЕ И ПРИЗНАКИ СБОРА (ПОШЛИНЫ). § 2.7. ОТЛИЧИЯ СБОРОВ (ПОШЛИН) ОТ НАЛОГОВ

Нормативное определение сбора дано в пункте 2 ст. 8 НК РФ: под сбором понимается обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий).

Понятие пошлины в Налоговом кодексе не определяется. По всей видимости, это связано с тем, что в статье 57 Конституции России указано только два вида публичных платежей — налоги и сборы. При этом в российской науке налогового права понятия сбора и пошлины разделяются. Если **сборы** уплачиваются при предоставлении плательщикам определенных **прав** (выдаче разрешений и лицензий), то **пошлины** — при совершении в отношении плательщиков юридически значимых действий.

Так, в соответствии с пунктом 1 ст. 333.16 НК РФ государственная пошлина — сбор, взимаемый с лиц, указанных в статье 333.17 НК РФ, при их обращении в государственные органы, органы местного самоуправления, иные органы и (или) к должностным лицам, которые уполномочены в соответствии с законодательными актами Российской Федерации, законодательными актами субъектов Российской Федерации и нормативными правовыми актами органов местного самоуправления, за совершением в отношении этих лиц юридически значимых действий, предусмотренных главой 25.3 НК РФ, за исключением действий, совершаемых консульскими учреждениями Российской Федерации. В целях главы 25.3 НК РФ выдача документов (их копий, дубликатов) приравнивается к юридически значимым действиям.

Поскольку предоставление права (выдачу разрешения, лицензии) можно рассмотреть и как вариант юридически значимого действия, возможно объединение сборов и пошлин в одном термине «сбор», как это и сделано в статье 8 НК РФ. Следует учитывать, что сбор уплачивается в целях совершения именно юридически значимых действий, которые в силу законодательства могут выполняться только соответствующими государственными органами (органами местного самоуправления, должностными лицами), т.е. имеют публичную и монопольную природу. Что именно собой представляют юридически значимые действия, в Налоговом кодексе не определяется. Представляется, что под юридически значимыми действиями следует понимать такие действия, которые порождают (изменяют, прекращают) некоторые публичные правоотношения. Соответственно, сборы не могут уплачиваться в частноправовых целях поставки товаров, выполнения работ, оказания услуг на сумму сбора. Также следует учитывать, что таможенная пошлина не входит в объем нормативного определения сбора.

С.Г. Пепеляев дает **научное** определение сбора и пошлины: **сборы и пошлины** — денежные повинности, взимаемые в индивидуальном порядке в связи с услугой публично-правового характера¹.

¹ Налоговое право: Учебник / Под ред. С.Г. Пепеляева. — С. 30.

Если в постановлении от 11 ноября 1997 г. № 16-П Конституционный Суд Российской Федерации дал определение налогового платежа (по сути — налога), то в определении от 10 декабря 2002 г. № 284-О он отождествил неналоговые платежи со сборами.

Л. Остерло и Т. Джобс приводят определения пошлины (аналог пошлины в российской науке) и взноса (аналог сбора в российской науке), которые были даны Федеральным конституционным судом ФРГ: пошлинами являются публично-правовые платежи, которые по причине индивидуально оказываемых публичных действий налагаются на плательщика на основе правовой нормы или иной властной меры и которые предусмотрены для того, чтобы полностью или частично покрыть связанные с этими действиями расходы. В отличие от пошлины, которая взимается за реально совершаемое действие государственного органа, взнос делается за потенциальную возможность пользоваться благами, предоставляемыми государственным органом. То есть в данном случае реального пользования может и не быть. Взносы — это платежи, взимаемые для полного или частичного покрытия расходов публичного учреждения с тех, кому потенциально предоставляются этим учреждением особые преимущества¹.

Рассматривая основные признаки сбора (пошлины), целесообразно сравнить их с соответствующими признаками налогов. Можно выделить следующие **основные признаки сбора**.

Возмездность. При уплате сбора плательщик получает юридически обязательное встречное представление — совершение в его отношении юридически значимых действий (предоставление определенных прав, выдачу разрешений (лицензий)). **Именно этот признак позволяет однозначно отграничивать сборы от налогов.** Если налоги лично безвозмездны (общественно возмездны), то сборы лично возмездны. В то же время возмездность сборов не означает их эквивалентности и не переводит отношения по уплате сборов из разряда публично-правовых в разряд частноправовых. Так, суд обязан рассмотреть имущественный спор между истцом и ответчиком при условии уплаты соответствующей суммы государственной пошлины, исчисляемой в зависимости от цены иска, но вне зависимости от сложности спора и предполагаемых временных и прочих затрат. При этом существенная часть современных налоговых споров в арбитражных судах — споры о признании ненормативных правовых актов налоговых органов недействительными; о признании реше-

¹ Остерло Л., Джобс Т. Указ. соч. — С. 79.

ний и действий (бездействия) должностных лиц налоговых органов незаконными, оплачиваются заявителями фиксированным размером государственной пошлины: для физических лиц — 100 руб., для организаций — 2000 руб. (ст. 333.21 НК РФ). Соответственно, заявление о признании недействительным решения, принятого налоговым органом по результатам проверки, в котором налогоплательщику доначислено 100 млн руб. должно оплачиваться той же суммой государственной пошлины, что и решение, в котором доначислено 10 руб.

Очевидно, что определить «стоимость» соответствующих юридически значимых действий в денежном выражении затруднительно, либо вообще невозможно. Неэквивалентность сбора встречным юридически значимым действиям означает, что степень данной неэквивалентности может быть оценена лишь приблизительно.

Для существенного количества юридически значимых действий, которые должны выполнять государственные органы, уплаты государственной пошлины не предусмотрено (о чем иногда специально указывается в нормативных актах). Так, вообще не оплачиваются государственной пошлиной заявление о пересмотре вступившего в законную силу судебного акта по вновь открывшимся обстоятельствам — глава 37 АПК РФ, заявление об оспаривании решения административного органа о привлечении к административной ответственности — пункт 4 ст. 208 АПК РФ, заявление об оспаривании постановлений должностных лиц службы судебных приставов, их действий (бездействия) — пункт 2 ст. 329 АПК РФ.

Кроме того, с течением времени некоторые юридически значимые действия могут перемещаться законодателем из разряда безвозмездных в разряд «оплачиваемых» (как, впрочем, и наоборот); может изменяться размер платы. Так, до 1 января 2005 года принятие арбитражным судом мер по обеспечению иска (ст. 92, п. 3 ст. 199 АПК РФ) не оплачивалось государственной пошлиной в силу отсутствия соответствующей нормы в Федеральном законе от 9 декабря 1991 г. № 2005-1 «О государственной пошлине». С 1 января 2005 года в статье 333.21 НК РФ предусмотрена уплата государственной пошлины при подаче заявления об обеспечении иска в размере 1000 руб.

Сбор уплачивается плательщиком в целях получения юридически значимых действий. При возложении на налогоплательщика обязанности по уплате налога обычно преследуется основная публично значимая цель — финансовое обеспечение деятельности публично-правовых образований (фискальная цель), что следует из положения, предусмотренного пунктом 1 ст. 8 НК РФ. Нормативное

определение сбора, данное в пункте 2 ст. 8 НК РФ, прямо не регламентирует публичную цель его установления. Поскольку сбор уплачивается плательщиком в целях совершения в его отношении юридически значимых действий, такая цель его уплаты очевидна только для плательщика.

Является достаточно непростым вопрос относительно публичной цели, которую преследует государство, устанавливая сбор. В современной литературе зачастую высказывается мнение, что сборы вводятся государством в целях покрытия (без прибыли) издержек органов, совершающих юридически значимые действия. Такой подход в некоторой степени подтверждается правовой позицией Конституционного Суда России, выраженной в определении от 10 декабря 2002 г. № 283-О: обязательные индивидуально-возмездные федеральные платежи, внесение которых является одним из условий совершения государственными органами определенных действий в отношении плательщиков (в том числе предоставление определенных прав или выдача разрешений) и которые предназначены для возмещения соответствующих расходов и дополнительных затрат публичной власти, должны рассматриваться как законно установленные в смысле статьи 57 Конституции России не только в том случае, когда ставки платежей предусмотрены непосредственно федеральным законом, но — при определенных условиях — и тогда, когда такие ставки на основании закона устанавливаются Правительством России.

Представляет интерес то, что в данном судебном акте Конституционного Суда фактически расширено определение сбора: в статье 8 НК РФ в качестве встречного предоставления указано совершение юридически значимых действий, а в указанном определении Конституционного Суда — совершение определенных (т.е. не только юридически значимых) действий. Если исходить из такой позиции, то сборами являются: плата за предоставление сведений, содержащихся в ЕГРЮЛ и ЕГРИП (ст. 7 Федерального закона «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей», постановления Правительства России «О Едином государственном реестре юридических лиц», а также «О Едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей, Правилах хранения в единых государственных реестрах юридических лиц и индивидуальных предпринимателей документов (сведений) и передачи их на постоянное хранение в государственные архивы, а также о внесении изменений и дополнений в постановления Правительства Российской Федерации от 19 июня 2002 г. № 438 и 439»); плата за предоставление информации о зарегистрированных

правах на недвижимое имущество (ст. 14 Федерального закона «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним», Правила осуществления платы за предоставление информации о зарегистрированных правах, выдачу копий договоров и иных документов, выражающих содержание односторонних сделок, совершенных в простой письменной форме, утвержденные постановлением Правительства Российской Федерации от 14 декабря 2004 г. № 773). Данные платежи в объем нормативного определения сбора, вообще говоря, не входят, так как представление информации (монопольно осуществляемое государством) сложно охарактеризовать как юридически значимое действие. В то же время, широкий подход к сборам представляется более верным, поскольку следует единообразно воспринимать оплату конкретных действий государственных органов, которые только они и могут совершать (даже если вследствие этих действий не возникают (не изменяются, не прекращаются) некоторые правоотношения). Также следует отметить, что сам законодатель в целях главы 25.3 НК РФ «Государственная пошлина» расширил нормативное определение сбора: в пункте 1 статьи 333.16 НК РФ указано, что выдача документов (их копий, дубликатов) приравнивается к юридически значимым действиям.

В определении КС РФ от 1 марта 2007 г. № 326-О-П рассматривался вопрос взимания, кроме собственно государственной пошлины за выдачу водительского удостоверения, стоимости изготовления названного удостоверения. Суд указал, что по буквальному смыслу закона, выдача водительского удостоверения приравнена к юридически значимым действиям, а, следовательно, рассматривается законодателем как охватывающая не только действие по передаче документа заинтересованному лицу, но и действия по его изготовлению. Дифференциация размера государственной пошлины за выдачу водительского удостоверения в зависимости от того, из каких расходных материалов оно изготавливается, означает, что затраты на изготовление водительского удостоверения учитываются законодателем при определении размера государственной пошлины. Государственная пошлина, будучи законно установленным сбором, является единственным и достаточным платежом за совершение государственным органом юридически значимых действий, к каковым приравнена выдача документов, включая водительские удостоверения.

Очевидно, сборы могут вводиться в качестве своеобразного «барьера доступности» для получения плательщиком юридически значимых действий. Например, условие об уплате государственной

пошлины при обращении с исками (заявлениями) в судебные органы препятствует массовому судяжничеству, которое парализовало бы их работу. По мнению С.Г. Пепеляева, пошлина является фискальным барьером доступности основных прав. Такой барьер следует рассматривать как один из видов ограничения этих прав¹. Иными словами, сборы, как и налоги, могут иметь косвенную регулирующую функцию, т.е. делать определенные виды юридически значимых действий, осуществляемых государственными органами, более или менее привлекательными для плательщиков.

В некоторых случаях в сборах явно прослеживается фискальная цель. Так, в соответствии со статьей 3 Федерального закона «О сборах за выдачу лицензий на осуществление видов деятельности, связанных с производством и оборотом этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции» за выдачу лицензий на производство, хранение и поставки произведенного этилового спирта (в том числе денатурированного) уплачивается сбор в размере 3 млн руб. Следует отметить, что данный сбор, как и многие другие, не указан в статьях 13—15 НК РФ, не регулируется в части второй Налогового кодекса, но полностью соответствует определению сбора, данному в статье 8 НК РФ. Среди платежей, непосредственно упомянутых в статьях 13—15 НК РФ, сборы установлены только на федеральном уровне: сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов; государственная пошлина.

Вместе с тем не исключен и такой подход: фискальная функция у сбора присутствует, но в принципе не может являться основной; размер сбора должен быть обусловлен только его регулирующей функцией. Указанный довод можно обосновать, например, мнением П. Кирххофа, с точки зрения которого принцип правового государства отвергает коммерциализацию государственного управления и ограничивает расходы, связанные с оказанием услуг государством в ответ на платежеспособный спрос². Исходя из позиции судьи А.Л. Кононова, выраженной в особом мнении к постановлению КС Российской Федерации от 11 ноября 1997 г. № 16-П, «самофинансирование» органов государственного управления через сборы является не чем иным, как коммерциализацией их деятельности, что противоречит принципам правового социального государства, потребности которого должны покрываться за

¹ Пепеляев С.Г. Бремя фискальных платежей // ЭЖ-Юрист. — 2003. — № 37.

² Государственное право Германии. — Т. 2. — С. 149.

счет общего налогового бремени через единый государственный бюджет.

Такой подход, в частности, предполагает, что сумма сбора не может поступать в распоряжение того органа, который совершает юридически значимые действия. Сбор должен поступать в бюджетную систему, из которой независимо от поступившей суммы сборов и должен финансироваться данный орган.

Из нормативного определения в статье 8 НК РФ следует, что сбор не может являться единственным условием совершения в отношении плательщика юридически значимых действий. Так, для обращения в суд с иском (заявлением) необходимо не только уплатить государственную пошлину, но и подать исковое заявление с соответствующим приложениями, а также выполнить прочие условия, установленные процессуальными кодексами.

Обязательность. Обязанность по уплате сбора, как и обязанность по уплате налога, обеспечена государственным принуждением. Не исполненная в срок обязанность по уплате сбора может быть исполнена принудительно путем обращения взыскания на имущество налогоплательщика. При этом если возникновение обязанности по уплате налога — результат экономической деятельности налогоплательщика, то сбор обычно уплачивается добровольно как одно из условий для совершения в отношении плательщика юридически значимых действий. Кроме того, обязанности по уплате налога предшествует экономическая деятельность налогоплательщика; при неисполнении этой обязанности государство может требовать и взыскать налог с налогоплательщика принудительно. Обязанность по уплате сбора должна быть исполнена самостоятельно до совершения юридически значимых действий; при соблюдении прочих условий плательщик может требовать совершения юридически значимых действий с обязанного это сделать органа власти (должностного лица). Как указано в постановлении КС РФ от 17 июля 1998 г. № 22-П, возникновение обязанности по уплате неналогового платежа основано на не свойственной налоговому платежу свободе выбора.

Без уплаты сбора юридически значимые действия, как правило, не должны совершаться. Но могут иметь место и исключения. Например, уплата государственной пошлины может быть отсрочена (рассрочена). В соответствии с подпунктом 4 п. 1 ст. 63 НК РФ органами, в компетенцию которых входит принятие решений об изменении сроков уплаты государственной пошлины, являются органы (должностные лица), уполномоченные в соответствии с главой 25.3 НК РФ «Государственная пошлина» совершать юриди-

чески значимые действия, за которые подлежит уплате государственная пошлина.

Кроме того, размер государственной пошлины может быть снижен на основании индивидуального акта органа власти. Как указано в пункте 2 ст. 333.20, пункте 2 ст. 333.22 НК РФ, суды общей юрисдикции, мировые судьи, арбитражные суды, исходя из имущественного положения плательщика, вправе уменьшить размер государственной пошлины, подлежащей уплате по делам, рассматриваемым указанными судами (судьями), либо отсрочить (рассрочить) ее уплату в порядке, предусмотренном статьей 333.41 НК РФ (на срок до шести месяцев, без начисления процентов). Следует отметить, что возможность уменьшения размера налога на основании индивидуального акта органа власти в действующем российском законодательстве вообще не предусмотрена, поскольку это противоречило бы принципу юридического равенства налогоплательщиков и не исключало бы возможности злоупотреблений. В то же время, как это отмечает Р. Боргдорф, в Германии на основании заявления налогоплательщика налоговые органы могут освободить его от требований по уплате налогов или возместить уже произведенные платежи, если их взимание являлось бы несправедливым (представляло бы для налогоплательщика недопустимое бремя)¹.

Размер сбора в принципе может отличаться для различных категорий плательщиков. Так, статья 333.21 НК РФ предусматривает, что по делам, рассматриваемым в арбитражных судах, государственная пошлина при подаче заявлений о признании ненормативного правового акта недействительным уплачивается в следующих размерах: для физических лиц — 100 руб.; для организаций — 2000 руб. Некоторые лица, требующие совершения юридически значимых действий, вообще освобождаются от уплаты сбора: в соответствии со статьей 333.37 НК РФ от уплаты государственной пошлины по делам, рассматриваемым в арбитражных судах, освобождаются прокуроры, государственные органы, органы местного самоуправления и иные органы, обращающиеся в арбитражные суды в случаях, предусмотренных законом, в защиту государственных и (или) общественных интересов.

Уплата в денежной форме. То, что сбор, как и налог, может быть уплачен только в денежной форме, прямо следует из его определе-

¹ Боргдорф Р. Учет платежеспособности при взимании налога / В кн.: Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2006 года. — С. 39.

ния. Сбор представляет собой взнос, который подлежит уплате. Именно такое понимание сбора существует и на практике.

Плательщиками сборов могут являться только лица, обладающие гражданской правоспособностью (за исключением публично-правовых образований). Указанный признак присутствует как у сбора, так и у налога. Плательщиками сборов могут являться только организации и физические лица, определение которых дано в пункте 2 ст. 11 НК РФ.

Как уже отмечалось, уплата сборов в настоящее время регламентируется отраслью налогового права. Это обстоятельство обусловлено некоторыми общими признаками у налогов и сборов (денежный характер, обязательность, начисление пени при неуплате в срок и др.). В то же время если термин «налогоплательщик» уже давно является общеупотребительным, то термин «сбороплательщик» вообще не используется. Представляется, что одновременное использование терминов «плательщик налогов» и «плательщик сборов» являлось бы предпочтительным по сравнению с имеющим место использованием терминов «налогоплательщик» и «плательщик сборов». Применяемая терминология приводит к повсеместному применению неблагозвучного термина «налогоплательщик налога». Так, в соответствии с пунктом 1 ст. 143 НК РФ налогоплательщиками налога на добавленную стоимость признаются в том числе организации и индивидуальные предприниматели. При этом в статье 1 Федерального закона от 9 декабря 1991 г. № 2003-1 «О налогах на имущество физических лиц», принятого задолго до Налогового кодекса, установлено, что плательщиками налогов на имущество физических лиц признаются физические лица — собственники имущества, признаваемого объектом налогообложения.

Несмотря на то что специальное «право сборов» в настоящее время не выделяется, в нормативных правовых актах применяются термины «законодательство о налогах» и «законодательство о сборах». Так, в статье 5 НК РФ установлены различные правила вступления в силу нормативных правовых актов о налогах и сборах.

Кроме того, является достаточно непростым вопрос об индивидуальном характере сбора (либо об отсутствии такого характера). Как следует из пункта 18 информационного письма Президиума ВАС РФ от 25 мая 2005 г. № 91 «О некоторых вопросах применения арбитражными судами главы 25.3 Налогового кодекса Российской Федерации», плательщик государственной пошлины обязан самостоятельно, т.е. от своего имени, уплатить ее в бюджет, если иное не установлено законодательством о налогах и сборах. Уплата государственной пошлины иным лицом за истца (заявителя) законодатель-

ством не предусмотрена. Таким образом, Высший Арбитражный Суд настаивает на том, что государственная пошлина, как и налог, обладает признаком индивидуальности. В то же время до издания указанного разъяснения при обращении юридического лица с иском в суд, пошлина зачастую уплачивалась директором (либо адвокатом) этого юридического лица; подобная практика ранее не признавалась незаконной. В целом, каких-либо возможностей для злоупотреблений при уплате сбора одним лицом за другое (при соответствующем нормативном регулировании и фактическом поступлении суммы в бюджет) не усматривается.

Следует отметить, что «жесткость» вышеизложенной правовой позиции Высшего Арбитражного Суда относительно самостоятельной уплаты государственной пошлины плательщиком, несколько «смягчается» правовой позицией Конституционного Суда Российской Федерации, изложенной в определении от 13 июня 2006 г. № 274-О. На основании данного акта Конституционного Суда можно утверждать, что размер государственной пошлины может быть снижен судом, исходя из имущественного положения плательщика, вплоть до нулевого размера. Кроме того, в информационном письме Президиума ВАС РФ от 29 мая 2007 г. № 118 «Об уплате государственной пошлины российскими и иностранными лицами через представителей» разъяснено, что государственная пошлина может быть уплачена представителем от имени представляемого, в том числе с расчетного счета представителя.

Сборы в России, как и налоги, уплачиваются только на основании официально опубликованных нормативных правовых актов, принятых органами законодательной (представительной) власти. Но сборы регламентируются менее «жестко». В федеральных законах должно быть указано, какие именно юридически значимые действия совершаются при условии уплаты сборов, какими именно органами и должностными лицами. В то же время в федеральном законе может содержаться не вся информация об условиях уплаты (в том числе о сумме) сбора. Является допустимым делегирование некоторых полномочий по установлению условий уплаты сбора органам исполнительной власти.

Конституционный Суд Российской Федерации в определении от 10 декабря 2002 г. № 284-О указал, что налоги и сборы как обязательные платежи в бюджет имеют различную правовую природу. Налог считается установленным лишь в случае, когда определены налогоплательщики и все перечисленные в Налоговом кодексе элементы налогообложения, включая налоговую ставку (п. 1 ст. 17); при установлении же сборов элементы обложения определяются

применительно к конкретным сборам (п. 3 ст. 17). Следовательно, вопрос, какие именно элементы обложения сбором должны быть закреплены в законе об этом сборе, решает сам законодатель исходя из характера данного сбора. Правительство Российской Федерации также устанавливает ставки неналоговых платежей (сборов), если это делегировано ему федеральным законом, в котором непосредственно определены плательщики и объект обложения.

По мнению Конституционного Суда, возможность делегирования полномочий по установлению существенных элементов сборов органам исполнительной власти с течением времени должна быть исключена из законодательства. Исходя из его постановления от 28 февраля 2006 г. № 2-П, данный способ правового регулирования приемлем только для этапа реформирования законодательства о налогах и сборах; впоследствии основные элементы фискальных обременений должны устанавливаться непосредственно законом, а не подзаконными актами исполнительной власти.

Как уже отмечалось, Конституционный Суд Российской Федерации фактически отождествляет термины «налоговый платеж» и «налог» (постановление от 11 ноября 1997 г. № 16-П), а также термины «неналоговый платеж» и «сбор» (определение от 10 декабря 2002 г. № 284-О). От указанных терминов следует отличать термины, используемые в бюджетном законодательстве как «налоговые доходы бюджетов» и «неналоговые доходы бюджетов». Определение налоговых доходов бюджетов дано в пункте 2 ст. 41 БК РФ: к налоговым доходам бюджетов относятся доходы от предусмотренных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах федеральных налогов и сборов, в том числе от налогов, предусмотренных специальными налоговыми режимами, региональных и местных налогов, а также пеней и штрафов по ним. Логика законодателя, объединившего в одной группе доходов штрафы с налогами и пенями, вообще говоря, не понятна — данные платежи имеют принципиально различную правовую природу. Неналоговые доходы бюджета определяются в пункте 3 ст. 41 БК РФ. В частности, к ним относятся (с некоторыми исключениями) доходы от продажи и использования имущества, находящегося в государственной или муниципальной собственности.

Исходя из общеправового требования определенности нормативных правовых актов, отраженного в пункте 6 ст. 3 НК РФ, можно выделить следующие существенные элементы сборов:

1) **лица**, которые потенциально могут являться плательщиком этого сбора (субъекты сбора);

2) **юридически значимые действия**, совершение которых требует уплаты сбора (а также органы и должностные лица, обязанные их совершать);

3) **сумма сбора или способ ее исчисления**;

4) **получатель** суммы сбора.

О **сроках уплаты** сборов можно говорить не во всех случаях. Так, если уплата сбора была отсрочена (рассрочена) уполномоченным государственным органом исполнительной власти (т.е. актом этого органа установлен срок (сроки) его уплаты) и сбор не уплачивался до совершения юридически значимых действий, то при неуплате сбора в срок может быть применена пеня (ст. 75 НК РФ) и (или) штраф (ст. 122 НК РФ).

Сборы, как и налоги, уплачиваются в определенный бюджет (внебюджетный фонд) и поступают в собственность публично-правового образования.

Следует отметить, что в действующем законодательстве предусмотрены «пограничные» публичные платежи, отнесение которых к налогам или сборам является непростой задачей. При этом в статье 57 Конституции Российской Федерации не предусмотрено иных, кроме налогов и сборов, видов публичных платежей. Указанная проблема особенно актуальна для так называемых ресурсных платежей, которые уплачиваются в связи с использованием плательщиком природных ресурсов (добычи природных ресурсов, загрязнения окружающей среды и т.д.). Очевидно, что такие платежи отличаются определенной возмездностью, что затрудняет их отождествление с налогами. Ресурсные платежи, как правило, имеют практически те же элементы юридического состава, что и налоги; в том числе период, за который определяется объем использованных ресурсов (аналог налогового периода). По истечении указанного периода исчисленная сумма сбора подлежит уплате в установленный срок.

В действующем законодательстве и судебной практике указанная проблема однозначного разрешения пока не нашла. Например, Конституционный Суд Российской Федерации в определении от 10 декабря 2002 г. № 284-О плату за загрязнение окружающей природной среды, исчисляемую в зависимости от вида и объема загрязнения, приравнял к сборам. Следует отметить, что данный платеж, взимаемый и в настоящее время, в Налоговом кодексе в числе сборов не указан. Между тем в соответствии с главой 26 НК РФ налог на добычу полезных ископаемых, взимается с организаций и индивидуальных предпринимателей вследствие добычи ими полезных ископаемых, исходя из их вида и объема. В определении от 8 февра-

ля 2001 г. № 14-О Конституционный Суд плату за пользование объектами животного мира также приравнивал к сборам, что соответствует главе 25.1 НК РФ, в силу которой сбор за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов уплачивается при получении соответствующей лицензии (разрешения). Однако согласно главе 25.2 НК РФ такой платеж, как водный налог, уплачивается исходя из объема воды, забранной из водных объектов.

В силу пункта 3 ст. 21 НК РФ плательщики сборов имеют те же права, что и налогоплательщики. Данное положение вызывает определенные сомнения. Плательщики сборов, по меньшей мере, имеют право на совершение в их отношении соответствующих юридически значимых действий (при уплате сбора и выполнении прочих условий для их совершения). Именно в этом проявляется возмездность сборов. Подобного права не могут иметь налогоплательщики в силу безвозмездности налога. Что касается прав налогоплательщиков, прямо перечисленных в пункте 1 ст. 21 НК РФ, то данные права действительно принадлежат и плательщикам сборов.

Обязанности плательщиков сборов, очевидно, должны отличаться от обязанностей налогоплательщиков: пункт 4 ст. 23 НК РФ устанавливает, что плательщики сборов обязаны уплачивать законно установленные сборы, а также нести иные обязанности, установленные законодательством Российской Федерации о налогах и сборах. Пример иных обязанностей: пункт 1 ст. 80 НК РФ предусматривает следующее положение: расчет сбора представляет собой письменное заявление плательщика сбора об объектах обложения, облагаемой базе, используемых льготах, исчисленной сумме сбора и (или) о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты сбора, если иное не предусмотрено Кодексом. Расчет сбора представляется в случаях, предусмотренных частью второй Кодекса применительно к каждому сбору.

ТЕСТЫ

1. Налог отличается от сбора в первую очередь тем, что:

- а) налог является безвозмездным платежом, а сбор — возмездным;
- б) налог поступает только в бюджет публично-правового образования, а сбор — только на финансирование органа власти, совершающего юридически значимые действия;
- в) налоги могут уплачивать как юридические, так и физические лица, а сборы — только физические лица.

2. *В соответствии с правовыми позициями Конституционного Суда Российской Федерации:*

- а) налоговые платежи соответствуют налогам (ст. 8 НК РФ), неналоговые — доходам от использования государственного (муниципального) имущества;
- б) налоговые платежи объединяют налоги и сборы (ст. 8 НК РФ), неналоговые — любые другие платежи в бюджет;
- в) налоговые платежи соответствуют налогам, неналоговые — сборам (ст. 8 НК РФ).

3. *В соответствии с правовыми позициями Конституционного Суда Российской Федерации элементы сборов:*

- а) могут быть урегулированы в актах органов исполнительной власти;
- б) исчерпывающе должны быть урегулированы только в актах органов законодательной (представительной) власти;
- в) исчерпывающе должны быть урегулированы в Налоговом кодексе Российской Федерации.

4. *Является ли уплата сбора единственным и достаточным условием для совершения в отношении плательщика уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий:*

- а) является;
- б) законодательство не предусматривает обязательного совершения каких-либо юридически значимых действий в отношении плательщика сбора;
- в) не является.

5. *Является ли уплата сбора единственным и достаточным платежом за совершение в отношении плательщика уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий:*

- а) является;
- б) не является;
- в) является, если плательщиком пошлины выступает юридическое лицо.

6. *Установлена ли в Налоговом кодексе Российской Федерации налоговая ответственность за неуплату сборов:*

- а) не установлена;
- б) установлена в виде штрафа в размере 20% от суммы неуплаченного сбора;
- в) установлена в виде штрафа в размере 5 тыс. руб.

7. Плательщики сборов, как это установлено:

- а) имеют те же права, что и налогоплательщики;
- б) имеют те же обязанности, что и налогоплательщики;
- в) имеют те же права и обязанности, что и налогоплательщики.

Глава 3

ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ. ЗАЩИТА ПРАВ ЧАСТНЫХ ЛИЦ

§ 3.1. ПРИНУДИТЕЛЬНОЕ ВЗЫСКАНИЕ НАЛОГА

Если налог не уплачивается налогоплательщиком в установленный срок, он может быть взыскан принудительно. По общему правилу в силу пункта 2 ст. 45 НК РФ взыскание налога **с организации или индивидуального предпринимателя** производится в порядке, предусмотренном статьями 46 и 47 Кодекса (**в бесспорном порядке**); взыскание налога **с физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем**, производится в порядке, предусмотренном статьей 48 НК РФ (**в судебном порядке**). Те же правила действуют и в отношении налогов, удержанных налоговым агентом; сборов; пени и штрафов (п. 8 ст. 45, п. 10 ст. 46, п. 8 ст. 47, п. 9—10 ст. 48 НК РФ).

В плане бесспорного порядка взыскания платежей с индивидуальных предпринимателей необходимо учесть следующее. Как указано в пункте 1 ст. 23 ГК РФ, гражданин вправе заниматься предпринимательской деятельностью без образования юридического лица с момента государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя. Добровольно приобретая статус индивидуального предпринимателя, гражданин получает дополнительные права и потенциально может получать существенные доходы, но одновременно возлагает на себя новые обязанности (в том числе в соответствии с пунктом 2 ст. 23 НК РФ обязанность в течение семи дней письменно сообщать в налоговый орган по месту жительства сведения об открытии или о закрытии счетов, используемых им в предпринимательской деятельности; обязанности по уплате ряда налогов при наличии объекта налогообложения — НДС, ЕСН, ЕНВД и др.), а также отказывается от части принадлежащих ему преимуществ (например, от возможности исключительно судебного взыскания с него налога).

В определении КС РФ от 20 июня 2006 г. № 175-О разъяснено, что предусмотренная законом государственная регистрация гражданина в качестве индивидуального предпринимателя не только дает ему возможность пользоваться правами и гарантиями, связанными с указанным статусом, но и предполагает принятие им на себя соответствующих обязанностей и рисков, в том числе обязанностей по соблюдению правил ведения такой деятельности, налогообложению, уплате страховых взносов в Пенсионный Фонд России и др. Процедура государственной регистрации носит заявительный характер, т.е. не регистрирующий орган, а сам гражданин решает вопросы о целесообразности выбора данного вида деятельности, готовности к ее осуществлению, наличии необходимого имущества, денежных средств, образования, навыков и т.п., равно как и о том, способен ли он нести обременения, вытекающие из правового статуса индивидуального предпринимателя.

Следует признать, что судебное взыскание налога с физических лиц без статуса индивидуального предпринимателя в настоящее время производится в силу определенной традиции. Постановлением ЦИК и СНК СССР от 11 апреля 1937 г. № 94/603 «Об отмене административного порядка и установлении судебного порядка изъятия имущества в покрытие недоимок по государственным и местным налогам, обязательному окладному страхованию, обязательным натуральным поставкам и штрафам с колхозов, кустарно-промысловых артелей и отдельных граждан»¹ был отменен административный и введен судебный порядок взыскания.

Естественно, принудительное взыскание налога возможно, только если налоговый орган обладает достоверной информацией о наличии обязанности по уплате налога (либо о наличии и характеристиках облагаемого налогом имущества). Указанная информация может быть получена налоговым органом только из трех источников:

1. **От самого налогоплательщика** (через налоговую декларацию или расчет авансового платежа — ст. 80 НК РФ).
2. **От государственных органов и иных лиц, обязанных в соответствии с НК РФ сообщать эту информацию в налоговые органы** (например: о наличии у налогоплательщика недвижимого имущества — от органов Федеральной регистрационной службы (п. 4 ст. 85 НК РФ); о невозможности удержать налог у налогоплательщика и

¹ Финансовая система СССР. Сборник нормативных документов. — М.: Финансы, 1978. — Т. 2. — С. 14.

о сумме задолженности — от налоговых агентов (подп. 2 п. 3 ст. 24 НК РФ) и др.).

3. В результате налоговых проверок (выездных — ст. 89 НК РФ и камеральных — ст. 88 НК РФ).

Налоговый орган, располагая информацией о наличии задолженности, обязан, в соответствии со статьей 69 НК РФ, предложить налогоплательщику уплатить налог добровольно посредством направления соответствующего документа — **требования об уплате налога**, форма которого утверждена приказом ФНС России от 1 декабря 2006 г. № САЭ-3-19/825@.

В некоторых случаях (ст. 52, п. 4 ст. 57 НК РФ), когда налог исчисляет налоговый орган (например, налог на имущество физических лиц, транспортный налог, земельный налог, оценочные авансовые платежи индивидуальных предпринимателей по НДФЛ и ЕСН), до направления требования об уплате налога налоговый орган обязан направить налогоплательщику **налоговое уведомление**, форма которого утверждена приказом ФНС России от 31 октября 2005 г. № САЭ-3-21/551@. Поскольку требование об уплате налога, в силу пункта 2 ст. 69 НК РФ, направляется налогоплательщику при наличии у него недоимки; а в случаях, когда расчет налоговой базы производится налоговым органом, обязанность по уплате налога возникает не ранее даты получения налогового уведомления (п. 4 ст. 57 НК РФ), то направление требования без предшествующего направления уведомления является незаконным, как и последующее взыскание налога на основании такого требования. Кроме того, поскольку пункт 6 ст. 58 НК РФ предусматривает, что налогоплательщик обязан уплатить налог в течение одного месяца со дня получения налогового уведомления, если более продолжительный период времени для уплаты налога не указан в этом налоговом уведомлении, до истечения указанного срока не могут начисляться пени за неуплату налога (ст. 75 НК РФ).

Как следует из пункта 1 ст. 70 НК РФ, по общему правилу требование об уплате налога должно быть вручено (направлено) налогоплательщику не позднее трех месяцев со дня выявления недоимки. При выявлении недоимки налоговый орган составляет документ по форме, утверждаемой ФНС России (утверждена вышеупомянутым приказом ФНС России от 1 декабря 2006 г. № САЭ-3-19/825@).

Недоимка, как правило, выявляется налоговым органом путем анализа компьютерных лицевых счетов на предмет соответствия продекларированных налогоплательщиком сумм налогов и поступивших в уплату налогов средств. Информация о продекларированных суммах обычно заносится в лицевой счет на основании налого-

вых деклараций (расчетов авансовых платежей), информация об уплаченных налогах — на основании сведений, представляемых органами Федерального казначейства. Приказом ФНС России от 16 марта 2007 г. № ММ-3-10/138@ были утверждены Рекомендации по порядку ведения в налоговых органах базы данных «Расчеты с бюджетом». Очевидно, что при наличии своевременно представленной налоговой декларации указанный трехмесячный срок исчисляется с даты уплаты налога, а при несвоевременном представлении налоговой декларации (после наступления срока уплаты налога) — с даты ее представления.

В случае, когда информация о наличии недоимки получена налоговым органом в результате налоговой проверки, требование об уплате налога вручается (направляется) в 10-дневный срок с даты вступления в силу соответствующего решения по результатам проверки (п. 2 ст. 70 НК РФ). В пункте 4 ст. 69 НК РФ предусмотрено, что требование об уплате налога должно содержать в том числе сведения о сумме задолженности по налогу и о сроке исполнения требования. Требование об уплате налога должно быть исполнено в течение 10 календарных дней с даты получения указанного требования, если более продолжительный период времени для уплаты налога не указан в этом требовании. Если требование не исполнено в указанный срок, налоговый орган может переходить к дальнейшим процедурам.

Принципиально важным является надлежащее вручение (направление) требования об уплате налога. На основании пункта 6 ст. 69 НК РФ существует только два способа надлежащего направления (вручения) — передача требования самому налогоплательщику (его законному либо уполномоченному представителю), а также направление требования по почте заказным письмом на надлежащий адрес (считается полученным по истечении шести дней с даты направления заказного письма). При направлении требования по почте указанная неопровержимая презумпция дает основания для налоговых органов переходить к последующим действиям после наступления презюмируемой даты получения требования, но, однако, не может означать фактического получения требования налогоплательщиком. Сходная норма предусмотрена в статье 52 НК РФ в отношении направления налогового уведомления. В пункте 18 постановления Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. № 5 разъяснено, что в силу прямого указания закона соответствующая налоговая процедура признается соблюденной, независимо от фактического получения налогоплательщиком (его представителем) требования об уплате налога, направленного заказным письмом.

На практике, в подавляющем большинстве случаев, требования об уплате налогов (как и налоговые уведомления) направляются налоговыми органами по почте заказными письмами. Для решения вопроса, направлено ли требование об уплате налога заказным письмом, следует руководствоваться пунктом 12 Правил оказания услуг почтовой связи (утв. постановлением Правительства Российской Федерации от 15 апреля 2005 г. № 221), в соответствии с которым выделяется такой вид почтовых отправлений, как регистрируемые (заказные, с объявленной ценностью, обыкновенные) — принимаемые от отправителя с выдачей ему квитанции и вручаемые адресату (его законному представителю) с его распиской в получении; регистрируемые почтовые отправления могут пересылаться с описью вложения, с уведомлением о вручении и с наложенным платежом. Следовательно, доказательством надлежащего направления требования об уплате налога (налогового уведомления) заказным письмом является выданная налоговому органу почтовая квитанция (реестр) со штампом отделения почтовой связи, при условии направления на верный адрес.

В плане определения правовой природы требования об уплате налога следует учесть постановление Президиума ВАС РФ от 29 марта 2005 г. № 13592/04, в котором разъяснено, что выставление требования об уплате налога является мерой принудительного характера, и перечисление денежных средств во исполнение решения налогового органа не может рассматриваться как добровольное исполнение налогоплательщиком обязанностей по уплате налога и сбора. Перечисление обществом денежных средств в уплату доначисленных решением налогового органа налога и пеней носит характер взыскания налоговым органом недоимки. Взыскание налога — длящийся процесс. На первом этапе налоговым органом направляется налогоплательщику требование об уплате налога с предложением в установленный срок уплатить доначисленную сумму. На втором этапе налоговым органом применяются принудительные меры взыскания, предусмотренные статьями 46 и 47 НК РФ.

Конституционный Суд Российской Федерации в определении от 27 декабря 2005 г. № 503-О со своей стороны указал, что требование налогового органа об уплате налога является мерой государственного принуждения, которая, в свою очередь, также обеспечена мерами государственного принуждения (обращение взыскания на денежные средства и иное имущество налогоплательщика, приостановление операций по его счетам в банке). В пункте 21 постановления Пленума ВАС РФ от 22 июня 2006 г. № 25 содержится следующая

щее разъяснение: предъявление требования об уплате налога расценивается Налоговым кодексом в качестве необходимого условия для осуществления в последующем мер по принудительному взысканию постольку, поскольку в таком требовании налоговым органом устанавливается срок его исполнения, с истечением которого данный Кодекс связывает возникновение у налогового органа права на осуществление принудительного взыскания в бесспорном или судебном порядке указанной в данном документе задолженности.

Соответственно, требование об уплате налога в настоящее время рассматривается как мера принуждения, а сложившаяся судебная практика допускает возможность самостоятельного обжалования требований об уплате налога, хотя само по себе неисполнение требования влечет единственное правовое последствие — дает право налоговому органу (в отношении юридических лиц и индивидуальных предпринимателей) переходить к последующим процедурам, действительно носящим принудительный характер — взысканию налога за счет денежных средств либо иного имущества (через службу судебных приставов). Если же рассматривать правовые последствия неисполнения требования в отношении физических лиц без статуса индивидуального предпринимателя, то они сводятся только к праву налогового органа обратиться в суд с заявлением о взыскании налога.

Указанные позиции высших судебных инстанций вызывают определенные сомнения. Из положений Налогового кодекса вовсе не следует, что требование об уплате налога является мерой принудительного характера. По мнению В.К. Бабаева, В.М. Баранова и В.А. Толстика, государственное принуждение есть осуществляемое на основе закона государственными органами, должностными лицами и уполномоченными общественными организациями физическое, психическое, имущественное или организационное воздействие в целях защиты личных, общественных и государственных интересов¹. Расценить требование об уплате налога как документ, оказывающий физическое, психическое, имущественное или организационное воздействие в целях защиты государственных интересов, не представляется возможным. Потенциальная возможность применения принудительного воздействия на основе норм права и фактическое применение такого воздействия являются принципиально различными правовыми явлениями. Требование об уплате налога скорее можно квалифицировать как документ, информи-

¹ Бабаев В.К., Баранов В.М., Толстик В.А. Теория права и государства в схемах и определениях: Учебн. пособ. — М.: Юристъ, 1999. — С. 190.

рующий налогоплательщика об имеющихся у налогового органа сведениях о сумме задолженности, а также о том, что при его неисполнении в установленный срок могут быть применены меры принуждения: фактическое взыскание налога за счет денежных средств (иного имущества) либо обращение с заявлением в суд.

С целью анализа приведенных позиций представляет интерес обоснованное мнение И.В. Дементьева, что ненормативные акты в сфере налоговых правоотношений могут иметь неокончательный характер и обладать условной обязательностью; их можно подразделить на основные и вспомогательные¹. Очевидно, что требование об уплате налога в рамках указанной классификации является вспомогательным актом неокончательного характера, но сложившаяся судебная практика не исходит из возможности обжалования исключительно основных актов (актов окончательного характера).

Итак, требование об уплате налога направлено налоговым органом на надлежащий адрес налогоплательщика и в большинстве случаев получено налогоплательщиком (либо в остальных случаях считается полученным). В установленный в требовании срок на его добровольное исполнение уплаты налога не происходит. В этом случае налоговый орган инициирует последующие процедуры, различающиеся для организаций (индивидуальных предпринимателей) и для физических лиц без статуса индивидуального предпринимателя.

Принудительное взыскание налога с организаций и индивидуальных предпринимателей. В статье 46 НК РФ установлено, что взыскание налога с организаций и индивидуальных предпринимателей производится по решению налогового органа путем направления в банк, в котором открыты счета налогоплательщика, поручения налогового органа на списание и перечисление в бюджетную систему Российской Федерации необходимых денежных средств со счетов налогоплательщика.

Информацией о счетах организации (индивидуального предпринимателя) в банках налоговый орган владеет, поскольку как сами организации (индивидуальные предприниматели), так и банки обязаны сообщать эту информацию в налоговый орган (п. 2 ст. 23, п. 1 ст. 86 НК РФ). Как следует из пункта 3 ст. 46 НК РФ, решение о взыскании принимается после истечения срока, установленного в требовании об уплате налога, но не позднее двух месяцев после истечения указанного срока. В соответствии с пунктом 4 ст. 46 НК РФ

¹ Дементьев И.В. Указ. соч. — С. 39, 62.

поручение налогового органа на перечисление сумм налога в бюджетную систему Российской Федерации направляется в банк, в котором открыты счета налогоплательщика (налогового агента) — организации или индивидуального предпринимателя, в течение одного месяца со дня принятия решения о взыскании и подлежит безусловному исполнению банком в очередности, установленной гражданским законодательством. В постановлении ФАС Волго-Вятского округа от 19 ноября 2004 г. № А29-4963/2003-2056/2003-36 разъяснено, что доказательством соблюдения процедуры взыскания в порядке статьи 46 НК РФ является вынесенное в срок решение и инкассовое поручение, выставленное к счету налогоплательщика. Следует учитывать правовую позицию, изложенную в постановлении Президиума ВАС РФ от 27 ноября 2007 г. № 8661/07: направление инкассового поручения в банк по истечении срока, установленного Налоговым кодексом, независимо от причин его пропуска является недопустимым. Кроме того, исходя из постановления Президиума ВАС РФ от 15 января 2008 г. № 8922/07, инспекция не вправе направлять инкассовые поручения в банк после истечения названного срока, в том числе после возвращения банком инкассовых поручений при закрытии налогоплательщиком банковских счетов или при открытии налогоплательщиком новых банковских счетов.

Кроме того, в силу пункта 3 ст. 46 НК РФ, решение о взыскании доводится до сведения налогоплательщика в течение шести дней после вынесения указанного решения. В случае невозможности вручения решения о взыскании налогоплательщику под расписку или передачи иным способом, свидетельствующим о дате его получения, решение о взыскании направляется по почте заказным письмом и считается полученным по истечении шести дней со дня направления заказного письма. Соответственно, налогоплательщик имеет возможность знать, что в его отношении вынесено решение о взыскании налога за счет денежных средств.

Если денежных средств на счетах организации (индивидуального предпринимателя) **достаточно**, сумма налога списывается банком и обязанность по уплате налога считается исполненной. В силу общей нормы пункта 2 ст. 60 НК РФ поручение налогового органа исполняется банком в течение одного операционного дня, следующего за днем получения такого поручения. При этом плата за обслуживание по указанным операциям не взимается. В качестве дополнительной меры для обеспечения взыскания налога за счет денежных средств налоговым органом может быть применено приостановление расходных операций по счетам налогоплательщика в банке (п. 8 ст. 46, ст. 76 НК РФ).

Как следует из пункта 7 ст. 46 НК РФ, при **недостаточности или отсутствии денежных средств** на счетах организации (индивидуального предпринимателя) либо при отсутствии информации о счетах налоговый орган вправе взыскать налог за счет иного имущества. Информацию об отсутствии денежных средств на счетах налоговый орган может получить, направив в банки соответствующие запросы (п. 2 ст. 86 НК РФ). Кроме того, в силу пункта 3.1 ст. 60 НК РФ при невозможности исполнения поручения налогового органа в срок, установленный Налоговым кодексом, в связи с отсутствием (недостаточностью) денежных средств на корреспондентском счете банка, открытом в учреждении Банка России, банк обязан в течение дня, следующего за днем истечения установленного тем же Кодексом срока исполнения поручения, сообщить о неисполнении (частичном исполнении) поручения налогового органа — в налоговый орган, который направил это поручение.

Для взыскания налога за счет иного имущества организации (индивидуального предпринимателя) руководитель налогового органа в соответствии с пунктом 1 ст. 47 НК РФ принимает два практически идентичных ненормативных акта — решение и постановление. Решение остается в налоговом органе (налогоплательщику не высылается), а постановление в 3-дневный срок направляется судебному приставу-исполнителю для исполнения в порядке, предусмотренном Законом Российской Федерации «Об исполнительном производстве» и статьей 47 НК РФ. Как разъяснено в пункте 2 постановления Пленума ВАС РФ от 22 июня 2006 г. № 25, установленная Налоговым кодексом процедура принудительного взыскания задолженности за счет имущества должника не предусматривает направления налоговым органом должнику решения об этом или копии этого решения. Данное решение направляется налоговым органом судебному приставу-исполнителю, который, возбудив на его основании исполнительное производство, и уведомляет о нем должника.

Президиум Высшего Арбитражного Суда в постановлении от 19 июля 2005 г. № 853/05 указал, что Налоговый кодекс не содержит норм, предусматривающих отзыв налоговым органом инкассовых поручений из банков как обязательное условие принятия решения о взыскании налога за счет иного имущества налогоплательщика.

Обязанность по уплате налога считается исполненной с момента реализации имущества и погашения задолженности за счет вырученных сумм. Для обеспечения взыскания налога за счет иного имущества может быть налоговым органом в качестве дополнительной меры применен арест имущества налогоплательщика (ст. 77

НК РФ), что не исключает последующего наложения ареста на имущество судебным приставом-исполнителем (ст. 80 Федерального закона «Об исполнительном производстве»).

В постановлении Президиума ВАС РФ от 24 января 2006 г. № 10353/05 разъяснено, что одним из существенных условий для применения правил принудительного взыскания налога налоговым органом во внесудебном порядке является ограничение срока, в пределах которого налоговые органы вправе взыскать налог за счет денежных средств или иного имущества налогоплательщика без обращения в суд. Как указал Конституционный Суд Российской Федерации в определении от 8 февраля 2007 г. № 381-О-П, допущение не ограниченного временными рамками принудительного погашения задолженности по налогам и сборам вступает в противоречие с конституционными принципами, лежащими в основе правового регулирования отношений в области государственного принуждения и исполнения имущественных обязанностей. Соответственно, в силу пункта 1 ст. 47 НК РФ решение о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика принимается в течение одного года после истечения срока исполнения требования об уплате налога.

Формы документов, используемых налоговыми органами при взыскании задолженности по обязательным платежам в бюджетную систему Российской Федерации (решения о взыскании налога за счет денежных средств, решения и постановления о взыскании налога за счет иного имущества), утверждены приказом ФНС России от 14 мая 2007 г. № ММ-3-19/293@.

В ряде случаев принудительное взыскание налога с организаций (индивидуальных предпринимателей) производится только в судебном порядке. Так, налоговым органом может быть пропущен двухмесячный срок на принятие решения о внесудебном взыскании налога за счет денежных средств (при наличии у организации (индивидуального предпринимателя) расчетных счетов с достаточным количеством денежных средств на них). Как это следует из пункта 3 ст. 46 НК РФ, по истечении двух месяцев уже невозможно вынесение решения за счет денежных средств, а пункт 7 ст. 46 НК РФ в такой ситуации не допускает переход к процедуре взыскания за счет иного имущества. В этом случае согласно пункту 3 ст. 46 НК РФ налоговый орган может обратиться в суд с иском о взыскании с налогоплательщика (налогового агента) — организации или индивидуального предпринимателя причитающейся к уплате суммы налога. Заявление может быть подано в суд в течение 6 месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате налога. Пропущенный по

уважительной причине срок подачи заявления может быть восстановлен судом.

В других случаях согласно пункту 2 ст. 45 НК РФ взыскание налога в судебном порядке производится:

- с организации, которой открыт лицевой счет;
- в целях взыскания недоимки, числящейся более трех месяцев за организациями, являющимися в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации зависимыми (дочерними) обществами (предприятиями), с соответствующих основных (преобладающих, участвующих) обществ (предприятий) в случаях, когда на счета последних в банках поступает выручка за реализуемые товары (работы, услуги) зависимых (дочерних) обществ (предприятий), а также за организациями, являющимися в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации основными (преобладающими, участвующими) обществами (предприятиями), с зависимых (дочерних) обществ (предприятий), когда на их счета в банках поступает выручка за реализуемые товары (работы, услуги) основных (преобладающих, участвующих) обществ (предприятий);

- с организации или индивидуального предпринимателя, если их обязанность по уплате налога основана на изменении налоговым органом юридической квалификации сделки, совершенной таким налогоплательщиком, или статуса и характера деятельности этого налогоплательщика.

Относительно сроков на направление требования об уплате налога и на обращение в суд с заявлением о взыскании налога в указанных случаях следует иметь в виду постановление Президиума ВАС РФ от 13 мая 2008 г. № 16933/07. Суд указал, что исходя из содержания пункта 2 статьи 48 НК РФ исковое заявление о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика — физического лица может быть подано налоговым органом в соответствующий суд в течение шести месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате налога. Требование должно быть направлено налогоплательщику в сроки, установленные статьей 70 Кодекса. Указанные нормы, основанные на принципе всеобщности и равенства налогообложения (п. 1 ст. 3 Кодекса), подлежат применению и при взыскании в судебном порядке недоимок по налогам с юридических лиц.

Судебное взыскание налога с организации, которой открыт лицевой счет, определенным образом соотносится с нормами бюджетного законодательства. Налоговый кодекс в пункте 2 ст. 11 дает определение: лицевые счета — счета, открытые в органах Федерально-

го казначейства (иных органах, осуществляющих открытие и ведение лицевых счетов) в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации. Бюджетный кодекс в статье 220.1 предусматривает, что учет операций по исполнению бюджета, осуществляемых участниками бюджетного процесса в рамках их бюджетных полномочий, производится на лицевых счетах, открываемых в соответствии с положениями Кодекса в Федеральном казначействе или финансовом органе субъекта Российской Федерации (муниципального образования). Согласно пункту 1 ст. 239 БК РФ иммунитет бюджетов бюджетной системы Российской Федерации представляет собой правовой режим, при котором обращение взыскания на средства бюджетов бюджетной системы Российской Федерации осуществляется только на основании судебного акта (за исключением прямо указанных в Бюджетном кодексе случаев). Таким образом, указанная норма Налогового кодекса о судебном взыскании налога в основном рассчитана на бюджетные учреждения.

Кроме того, в постановлении Президиума ВАС РФ от 1 июля 2008 г. № 4252/08 разъяснено, что исходя из пунктов 2 и 8 ст. 45 НК РФ взыскание с учреждения налога и пеней может производиться только в судебном порядке. При этом указанные положения Кодекса не содержат исключений из судебной процедуры взыскания в отношении денежных средств, находящихся на валютных счетах организации, которой открыт лицевой счет, и в отношении имущества, приобретенного такой организацией за счет средств от предпринимательской деятельности. Также следует учесть, что в пункте 1 постановления Пленума ВАС РФ от 17 мая 2007 г. № 31 «О рассмотрении арбитражными судами отдельных категорий дел, возникающих из публичных правоотношений, ответчиком по которым выступает бюджетное учреждение» отмечено следующее: в судебном порядке осуществляется взыскание с бюджетных учреждений задолженности по налогам, сборам, пеням и штрафам за налоговые правонарушения, поскольку применение к данным организациям установленной статьями 46 и 47 НК РФ внесудебной процедуры взыскания по решению налогового органа исключено абзацем 4 п. 2 ст. 45 НК РФ.

Практика применения положения о судебном взыскании недоимки с основных (преобладающих, участвующих) обществ (предприятий) незначительна, но существует. Так, в постановлении ФАС ВВО от 2 октября 2002 г. № А43-2699/02-30-112 был сделан вывод о том, что налоговым органом не доказано, что на момент совершения сделок купли-продажи одна организация являлась дочерним предприятием другой организации. Кроме того, пример подобного

дела приведен в пункте 3 информационного письма Президиума ВАС РФ от 17 марта 2003 г. № 71.

В плане юридической квалификации сделок следует отметить пункт 7 постановления Пленума ВАС РФ от 10 апреля 2008 г. № 22: при установлении в ходе налоговой проверки факта занижения налоговой базы вследствие неправильной юридической квалификации налогоплательщиком совершенных сделок и оценки налоговых последствий их исполнения налоговый орган, руководствуясь подпунктом 3 п. 2 ст. 45 НК РФ, вправе самостоятельно осуществить изменение юридической квалификации сделок, статуса и характера деятельности налогоплательщика и обратиться в суд с требованием о взыскании доначисленных налогов (начисленных пеней, штрафов). При этом, поскольку ничтожные сделки являются недействительными независимо от признания их таковыми судом (п. 1 ст. 166 ГК РФ), суд решает вопрос об обоснованности указанной переквалификации в рамках рассмотрения налогового спора и в том случае, когда изменение налоговым органом юридической квалификации сделок, статуса и характера деятельности налогоплательщика основано на оценке сделок в качестве мнимых или притворных (ст. 170 ГК РФ).

Также следует отметить определение КС РФ от 16 декабря 2002 г. № 282-О, в котором разъяснено, что правовая квалификация сделок связана с определением вида реальной сделки (купли-продажи, мены) по предмету, существенным условиям и последствиям.

В итоге, если исходить из единой «точки отсчета» — истечения срока исполнения требования об уплате налога, то от данного момента времени решение о взыскании налога за счет денежных средств может быть принято в течение двух месяцев (п. 3 ст. 46 НК РФ), решение о взыскании налога за счет иного имущества — в течение года (п. 1 ст. 47 НК РФ), а заявление в суд о взыскании налога может быть подано в течение шести месяцев (п. 3 ст. 46 НК РФ). Данную систему сроков можно объяснить следующим образом.

Исходя из пункта 7 ст. 46 НК РФ, пункта 1 ст. 47 НК РФ решение о взыскании налога за счет иного имущества может быть принято: 1) после принятия решения о взыскании налога за счет денежных средств, если налогоплательщик имеет счета в банках, но их оказалось недостаточно для реализации данного решения о взыскании налога за счет денежных средств; 2) без предшествующего принятия решения о взыскании налога за счет денежных средств, если налогоплательщик вообще не имеет счетов в банках; либо при наличии счетов денежные средства на них отсутствуют; либо денежных

средств на счетах очевидно недостаточно. Соответственно, если решение о взыскании налога за счет денежных средств не принято налоговым органом в двухмесячный срок (п. 3 ст. 46 НК РФ) при условии наличия у налогоплательщика счетов в банках с достаточным количеством денежных средств на них, то уже невозможно ни принятие решения о взыскании налога за счет денежных средств, ни принятие решения о взыскании налога за счет иного имущества. Именно в этом случае налоговый орган может в оставшиеся четыре месяца обратиться в суд с заявлением о взыскании налога (п. 3 ст. 46 НК РФ).

Следует отметить, что формулировки статьи 46 и 47 НК РФ (в редакции, действовавшей до 1 января 2007 года) и сложившаяся судебная практика их применения предполагали наличие единого 60-дневного срока на внесудебное взыскание налога (за счет денежных средств либо иного имущества) и последующего шестимесячного срока на судебное взыскание налога (п. 12 постановления Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. № 5, постановление Президиума ВАС РФ от 24 января 2006 г. № 10353/05).

Принудительное взыскание налога с физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями. В статье 48 НК РФ указано, что исковое заявление о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика — физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, может быть подано в суд общей юрисдикции налоговым органом в течение 6 месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате налога. Пропущенный по уважительной причине срок подачи заявления может быть восстановлен судом.

Взыскание налога за счет имущества налогоплательщика — физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, на основании вступившего в законную силу решения суда производится в соответствии с Федеральным законом «Об исполнительном производстве» и статьей 48 НК РФ, т.е. судебными приставами-исполнителями.

Таким образом, налоговый орган, обладая информацией о наличии задолженности по налогам у любого налогоплательщика, обязан инициировать процедуру принудительного взыскания налога, которая в общем случае начинается с направления (вручения) требования об уплате налога. Если же налоговый орган не предпринимает мер по взысканию задолженности, то он рискует со временем утратить саму возможность принудительного взыскания и ему придется в суде обосновывать наличие уважительных причин пропуска срока на внесудебное взыскание (при их наличии).

Например, в силу пункта 2.5 ст. 9 закона Нижегородской области «О транспортном налоге» срок уплаты транспортного налога физическим лицом по итогам года — не позднее 15 февраля следующего года. Соответственно, срок уплаты транспортного налога по итогам 2007 года — не позднее 15 февраля 2008 года. В силу пункта 1 ст. 70 НК РФ требование об уплате налога должно быть направлено налогоплательщику не позднее трех месяцев с указанной даты, т.е. не позднее 15 мая 2008 г. Исходя из пункта 6 ст. 69 НК РФ, при направлении требования по почте заказным письмом оно будет считаться полученным по истечении шести дней (рабочих — ст. 6.1 НК РФ) с даты направления заказного письма. Соответственно, требование будет считаться полученным 23 мая 2008 года. На основании пункта 4 ст. 69 НК РФ стандартный срок добровольного исполнения требования — 10 календарных дней с даты его получения, т.е. в рассматриваемом случае — 2 июня 2008 года. Таким образом, с 3 июня 2008 года начинается исчисляться 6-месячный срок, установленный в пункте 2 ст. 48 НК РФ на подачу в суд общей юрисдикции искового заявления о взыскании налога. Указанный срок истекает 2 декабря 2008 года. То, что совокупность сроков должна исчисляться именно таким образом, подтверждается правовой позицией Президиума Высшего Арбитражного Суда, выраженной в пункте 6 информационного письма от 17 марта 2003 г. № 71.

Соответственно, в Нижегородской области после 2 декабря 2008 г. транспортный налог с физического лица за 2007 год в судебном порядке никак не может быть взыскан без ходатайства налогового органа о восстановлении срока на обращение в суд. Указанный вывод будет справедлив для всех случаев, в том числе если орган ГИБДД несвоевременно проинформировал налоговый орган о подлежащих налогообложению транспортных средствах (п. 5 ст. 362 НК РФ); если налоговый орган направил требование об уплате налога позднее установленного срока; если в суд в порядке статьи 45 ГПК РФ обращается прокурор, а не налоговый орган и т.п. Данный вывод, в частности, можно обосновать тем, что в силу статьи 10 Конституции России государственная власть в Российской Федерации осуществляется на основе разделения на законодательную, исполнительную и судебную; органы законодательной, исполнительной и судебной власти самостоятельны. Статья 2 Конституции России предусматривает, что человек, его права и свободы являются высшей ценностью; признание, соблюдение и защита прав и свобод человека и гражданина — обязанность государства. Соответственно, несвоевременное исполнение своих функций одним органом

исполнительной власти (в том числе несвоевременная передача информации от одного органа исполнительной власти к другому) не могут продлевать следующих из закона и подтверждаемых судебной практикой предельных сроков на применение принуждения к налогоплательщику.

При утрате возможности принудительного взыскания сама по себе обязанность по уплате налога не прекращается, но, как разъяснено в постановлении Президиума ВАС РФ от 6 ноября 2007 г. № 8241/07, при отсутствии возможности принудительного взыскания налога также отсутствует возможность начисления (и соответственно принудительного взыскания) пени за неуплату этого налога. Кроме того, следует учитывать, что даже если налоговым органом совершены надлежащие действия по взысканию недоимки, но соответствующая сумма в данный момент в бюджет еще не поступила (например, решение суда не исполнено вследствие отсутствия у налогоплательщика имущества, на которое возможно обратить взыскание), налоговый орган может периодически начислять и предъявлять налогоплательщику к уплате (взыскивать) пеню за неуплату данной недоимки. В то же время при взыскании такой пени также имеют место аналогичные ограничения. В постановлении Президиума ВАС РФ от 13 мая 2008 г. № 16933/07 разъяснено, что в отличие от недоимки, для которой определены конкретные сроки уплаты, пени начисляются за каждый день просрочки до даты фактической уплаты задолженности. Проверка соблюдения срока давности взыскания пеней осуществляется судом в отношении каждого дня просрочки.

Поскольку пени в статье 72 НК РФ названы одним из способов обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов, уместно провести некоторую аналогию с нормами гражданского права об исковой давности и практикой их применения. В пункте 24 совместного постановления Пленумов Верховного Суда от 12 ноября 2001 г. № 15 и Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 15 ноября 2001 г. № 18 разъяснено: поскольку с истечением срока исковой давности по главному требованию истекает срок исковой давности и по дополнительным требованиям (ст. 207 ГК РФ), судам следует иметь в виду, что, в частности, при истечении срока исковой давности по требованию о возврате или уплате денежных средств истекает срок исковой давности по требованию об уплате процентов, начисляемых в соответствии со статьей 395 ГК РФ.

Следует также учесть, что в ряде случаев принудительные возможности государственных органов по взысканию налога **временно**

приостанавливаются в силу наличия установленных в законе обстоятельств, после прекращения которых принудительное взыскание налога может быть возобновлено.

Например, в силу пункта 3 ст. 51 НК РФ исполнение обязанности по уплате налогов и сборов физических лиц, признанных безвестно отсутствующими или недееспособными, а также обязанность по уплате причитающихся пеней и штрафов приостанавливается по решению соответствующего налогового органа в случае недостаточности (отсутствия) денежных средств этих физических лиц для исполнения указанной обязанности. Таким образом, налоговый орган при определенных обстоятельствах может (и обязан) принимать решения о приостановлении обязанности по уплате налогов. Следует отметить, что эта норма достаточно редко применяется на практике.

Федеральный закон «О несостоятельности (банкротстве)» предусматривает ряд ограничений относительно возможности принудительного взыскания налогов с банкротов. В постановлении Пленума ВАС РФ от 22 июня 2006 г. № 25 содержатся разъяснения относительно квалификации в деле о банкротстве тех налогов, которые могут (не могут) быть взысканы принудительно.

Еще один пример: на время судебного разбирательства по делу о признании недействительным ненормативного акта налогового органа, на основании которого налог подлежит принудительному взысканию, арбитражный суд по ходатайству налогоплательщика может приостановить его действие (п. 3 ст. 199 АПК РФ) либо, например, запретить принудительное взыскание налога (ст. 90 АПК РФ). В связи этим Президиум Высшего Арбитражного Суда в пункте 4 информационного письма от 13 августа 2004 г. № 83 «О некоторых вопросах, связанных с применением части 3 статьи 199 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации» разъяснил, что под приостановлением действия ненормативного правового акта, решения в пункте 3 ст. 199 АПК РФ понимается не признание акта, решения недействующим в результате обеспечительной меры суда, а запрет исполнения тех мероприятий, которые предусматриваются данным актом, решением. Как указано в пункте 9 постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 55 «О применении арбитражными судами обеспечительных мер», в целях предотвращения причинения значительного ущерба заявителю обеспечительные меры могут быть направлены на сохранение существующего состояния отношений (*status quo*) между сторонами.

В то же время, исходя из того, что принятие судом обеспечительной меры не должно приводить к невозможности исполнения оспариваемого (либо связанного с ним) ненормативного акта вследствие истечения сроков на внесудебное взыскание, в пункте 10 постановления Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. № 5 разъяснено, что в случае, когда суд в порядке применения обеспечительных мер запретил ответчику производить взыскание оспариваемых сумм, срок, в течение которого действовало соответствующее определение суда, не включается в установленный пунктом 3 ст. 46 НК РФ срок на взыскание недоимки и пеней во внесудебном порядке, поскольку в этот период существуют юридические препятствия для осуществления налоговым органом необходимых для взыскания действий.

Кроме того, как это разъяснено в пункте 5 вышеупомянутого информационного письма Президиума ВАС РФ от 13 августа 2004 г. № 83, при вынесении определения о приостановлении действия оспариваемого акта, решения в порядке части 3 ст. 199 АПК РФ, необходимо обращать внимание на то, чтобы такое определение не приводило к фактической отмене мер, направленных на будущее исполнение оспариваемого ненормативного правового акта, решения, в частности ареста имущества заявителя. Соответственно, путем принятия обеспечительных мер суд не сможет приостановить (фактически — отменить) уже принятые налоговым органом меры, предусмотренные статьями 76 «Приостановление операций по счетам» и 77 «Арест имущества» НК РФ.

Необходимо учесть, что современное законодательство предусматривает ряд положений, **косвенно принуждающих налогоплательщика к уплате налога** (вне зависимости от наличия или отсутствия принудительных возможностей у налоговых органов).

Так, в пункте 2 ст. 12 Федерального закона от 22 ноября 1995 г. № 171-ФЗ «О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции» предусматривается, что для приобретения федеральных специальных марок организация должна представить в государственный орган, уполномоченный Правительством России, или в таможенный орган справку налогового органа об отсутствии у организации задолженности по уплате налогов, сборов, пеней и штрафов за нарушение законодательства Российской Федерации о налогах и сборах или справку таможенного органа об отсутствии у организации задолженности по уплате таможенных платежей. В подпункте 4 п. 1 ст. 11 Федерального закона от 21 июня 2005 г. № 94-ФЗ «О размещении зака-

зов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд» установлено, что при размещении заказа путем проведения торгов устанавливается такое обязательное требование к участникам размещения заказа, как отсутствие у участника размещения заказа задолженности по начисленным налогам, сборам и иным обязательным платежам в бюджеты любого уровня или государственные внебюджетные фонды за прошедший календарный год, размер которой превышает 25% балансовой стоимости активов участника размещения заказа по данным бухгалтерской отчетности за последний завершенный отчетный период. Еще один пример: статья 28 Федерального закона от 15 августа 1996 г. № 114-ФЗ «О порядке выезда из Российской Федерации и въезда в Российскую Федерацию» предусматривает, что выезд из России иностранным гражданам или лицам без гражданства может быть ограничен в случаях, если они не выполнили предусмотренные законодательством Российской Федерации обязательства по уплате налогов, — до выполнения этих обязательств.

ТЕСТЫ

1. Достоверная информация о наличии у налогоплательщика неисполненной обязанности по уплате налога (либо о наличии облагаемого налогом имущества) может быть получена налоговым органом:

- а) от самого налогоплательщика; в результате налоговых проверок; от государственных органов и иных лиц, обязанных в соответствии с НК РФ сообщать эту информацию в налоговые органы;
- б) от самого налогоплательщика; в результате налоговых проверок; из средств массовой информации, от государственных органов и иных лиц, обязанных в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации сообщать эту информацию в налоговые органы;
- в) только в результате налоговых проверок.

2. Каким образом (по общему правилу) принудительно взыскивается налог:

- а) как с физических лиц, так и с организаций — в судебном порядке;
- б) с физических лиц — в судебном порядке; с организаций — в бесспорном порядке;

- в) с физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями — в судебном порядке; с организаций и индивидуальных предпринимателей — в бесспорном порядке.

3. *Каким образом по общему правилу принудительно взыскивается пеня за неуплату налога:*

- а) как с физических лиц, так и с организаций — в судебном порядке;
- б) с физических лиц — в судебном порядке; с организаций — в бесспорном порядке;
- в) с физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями — в судебном порядке; с организаций и индивидуальных предпринимателей — в бесспорном порядке.

4. *Срок на принятие решения о взыскании налога за счет денежных средств на счетах организации (индивидуального предпринимателя) в банках, с момента истечения срока на добровольное исполнение требования об уплате налога, составляет:*

- а) 10 дней;
- б) 2 месяца;
- в) 6 месяцев.

5. *Срок на принятие решения о взыскании налога за счет имущества организации (индивидуального предпринимателя), с момента истечения срока на добровольное исполнение требования об уплате налога, составляет:*

- а) 2 месяца;
- б) 6 месяцев;
- в) 1 год.

6. *Срок на обращение налогового органа в суд с заявлением о взыскании налога за счет имущества физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, с момента истечения срока на добровольное исполнение требования об уплате налога, составляет:*

- а) 6 месяцев;
- б) 60 дней;
- в) 2 месяца.

7. *Какой меры принудительного исполнения обязанности по уплате налога не предусматривает Налоговый кодекс Российской Федерации:*

- а) обращение взыскания на денежные средства;
- б) обращение взыскания на иное имущество;
- в) принудительные работы с зачислением заработка в доход государства.

НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ.

§ 3.2. НАЛОГОВЫЕ ПРОВЕРКИ КАК ОСНОВНАЯ ФОРМА НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ

Если рассматривать контроль в общем плане, то, как правило, выделяются такие элементы, как:

- 1) субъекты контроля (контролирующие — кто проверяет и контролируемые — кого проверяют);
- 2) объекты контроля (определенные стороны деятельности контролируемых субъектов — что проверяют);
- 3) формы и методы контроля (как проверяют).

Если контроль урегулирован правом, то соответственно выделяется контрольное правоотношение, сторонами которого являются субъекты, а содержанием — их субъективные права и обязанности. По соотношению с прошлой, настоящей и будущей деятельностью контролируемого субъекта, контроль может быть предварительным, текущим и последующим.

Очевидно, что налоговый контроль представляет собой особую разновидность контроля. В постановлении КС РФ от 16 июля 2004 г. № 14-П разъяснено, что полномочия по осуществлению налогового контроля как разновидности государственного контроля относятся к полномочиям исполнительной власти. Устанавливая в соответствии с Конституцией Российской Федерации порядок организации и деятельности федеральных органов исполнительной власти в сфере финансовой, в том числе налоговой, политики, федеральный законодатель вправе возложить полномочия по проверке правильности исчисления и своевременности уплаты (удержания и перечисления) налогов и сборов на федеральный орган исполнительной власти, по своему функциональному предназначению наиболее приспособленный к их осуществлению.

В пункте 1 ст. 82 НК РФ дано нормативное определение: **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. Налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции посредством налоговых проверок, получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора, проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода

(прибыли), а также в других формах, предусмотренных Налоговым кодексом.

Цель налогового контроля — получение налоговыми органами информации об исполнении частными субъектами налоговых правоотношений своих обязанностей, установление оснований для их принудительного исполнения и привлечения к налоговой ответственности.

Следует отметить, что термин «налоговый контроль» уже достаточно давно применяется для обозначения определенной деятельности налоговых органов и вряд ли будет заменен, хотя, как представляется, предпочтительным являлся бы термин «налоговый надзор». Так, Д.Н. Бахрах обоснованно разделяет понятия «контроль» и «надзор». По его мнению, в зависимости от объема контроля различают собственно контроль, в процессе которого проверяется законность и целесообразность деятельности, и надзор, который ограничивается только проверкой законности. Надзор — это суженный контроль¹. При этом налоговые органы не могут проверять целесообразность деятельности частных субъектов налоговых правоотношений, поскольку иное означало бы необоснованное вмешательство налоговых органов в гражданские правоотношения с участием частных субъектов.

В качестве контролирующих субъектов в пункте 1 ст. 82 НК РФ предусмотрены только налоговые органы, контролируемых — налогоплательщики, налоговые агенты и плательщики сборов. Поскольку основными частными субъектами налогового права являются налогоплательщики, основным объектом налогового контроля являются обязанности налогоплательщиков, т.е. в основном обязанности по уплате налогов. Соответственно, налоговый контроль практически всегда является **последующим**, поскольку обязанности по уплате налогов являются последствием экономической деятельности налогоплательщиков. Именно по этой причине согласно подпункту 8 п. 1 ст. 23 налогоплательщики обязаны 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. В постановлении Президиума ВАС РФ от 22 марта 2006 г. № 11390/05 разъяснено, что налоговый орган лишен возможности в

¹ Бахрах Д.Н. Административное право России. — С. 609.

рамках своих полномочий осуществлять оперативный налоговый контроль. В постановлении КС РФ от 16 июля 2004 г. № 14-П отмечается, что законодательное регулирование налогового контроля и деятельность уполномоченных органов по налоговому контролю осуществляются в соответствии с конституционными принципами организации и деятельности органов государственной власти и органов местного самоуправления, в том числе связанности государственных органов законом и недопустимости вмешательства контролирующего органа в оперативную деятельность проверяемого.

Нельзя не учитывать, что в Налоговом кодексе урегулированы такие формы контроля, как осмотр используемых для осуществления предпринимательской деятельности территорий или помещения проверяемого лица, осмотр объектов налогообложения для определения соответствия фактических данных об указанных объектах документальным данным, представленным проверяемым лицом (п. 2 ст. 91); осмотр территорий, помещений налогоплательщика, в отношении которого проводится налоговая проверка, документов и предметов, инвентаризация имущества налогоплательщика (подп. 6 п. 1 ст. 31, п. 13 ст. 89, ст. 92). Данные формы налогового контроля в определенной степени являются текущими, так как позволяют установить фактическое состояние дел на момент их проведения, но результаты указанных форм контроля должны впоследствии использоваться для сопоставления с документами о прошлой деятельности налогоплательщика.

В силу того, что формы и методы налогового контроля могут быть урегулированы только в Налоговом кодексе (подп. 5 п. 2 ст. 1), прочая контрольная деятельность налоговых органов, урегулированная иными нормативными правовыми актами (в том числе контроль за применением контрольно-кассовой техники, соблюдением валютного законодательства и т.п.), налоговым контролем не является, так как данным Кодексом не регламентируется.

В главе 14 «Налоговый контроль» НК РФ регламентируются такие формы налогового контроля, как налоговые проверки (ст. 87 — 89), получение объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора (ст. 82), проверка данных учета и отчетности (ст. 82), опрос свидетеля (ст. 90), осмотр (ст. 92), истребование документов (ст. 93), истребование документов (информации) о налогоплательщике, плательщике сборов и налоговом агенте или информации о конкретных сделках (ст. 93.1), выемка документов и предметов (ст. 94), привлечение эксперта, специалиста, переводчика, понятых (ст. 95—98) и др.

Что касается учета организаций и физических лиц (ст. 83—84), то этот вид деятельности налоговых органов скорее способствует последующему налоговому контролю, чем является его формой.

В качестве **основных форм налогового контроля** на сегодняшний день следует охарактеризовать **камеральные и выездные налоговые проверки**, поскольку прочие формы налогового контроля, как правило, проводятся в рамках налоговых проверок. Следует учесть, что статья 100.1 НК РФ, вступившая в силу с 1 января 2007 года, допускает привлечение проверяемых лиц к ответственности не только по результатам проверок. Статья 101.4 НК РФ регламентирует производство по делу о предусмотренных НК РФ налоговых правонарушениях, совершенных лицами, не являющимися налогоплательщиками, плательщиками сборов или налоговыми агентами (например, банками; контрагентами налогоплательщика, не представившими документы в нарушение ст. 93.1 НК РФ).

Выездные и камеральные налоговые проверки, как это предусмотрено в статье 87 Кодекса, проводятся налоговыми органами в отношении налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов. Целью данных проверок является контроль за соблюдением налогоплательщиком, плательщиком сборов или налоговым агентом законодательства о налогах и сборах.

Следует учесть, что законодатель в данной статье ограничил круг контролируемых субъектов путем их прямого перечисления. Данная особенность нашла отражение в судебной практике. В постановлении Президиума ВАС РФ от 2 октября 2007 г. № 1176/07 разъяснено, что ни Налоговым кодексом Российской Федерации, ни Законом Российской Федерации «О налоговых органах в Российской Федерации» налоговым органам не предоставлено право проверять исполнение банками обязанностей, предусмотренных статьями 46, 60, 76, 86 Кодекса, путем проведения выездных налоговых проверок, поскольку в силу статей 87—89 Кодекса налоговые проверки проводятся только в отношении налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов. Проверка деятельности других участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, может осуществляться другими методами, определенными законодательством о налогах и сборах.

Общие правила проведения камеральных налоговых проверок состоят в следующем:

1) проводятся по месту нахождения налогового органа уполномоченными должностными лицами налогового органа в соответствии с их служебными обязанностями без какого-либо специального решения руководителя налогового органа (п. 1 и 2 ст. 88 НК РФ);

2) проверяются налоговые декларации (расчеты) и документы, представленные налогоплательщиком, а также другие документы о деятельности налогоплательщика, имеющиеся у налогового органа (п. 1ст. 88 НК РФ);

3) при проведении проверок налоговые органы вправе истребовать у налогоплательщиков документы (с определенными ограничениями):

— если налогоплательщик использует налоговые льготы, то могут быть истребованы документы, подтверждающие право на эти налоговые льготы (п. 6 ст. 88 НК РФ). Представляется, что в данной норме термин «налоговые льготы» применен в широком значении, включающем как собственно льготы (ст. 56 НК РФ), так и прочие нормы о льготном налогообложении (расходы, вычеты и пр.);

— если налогоплательщик подал налоговую декларацию по налогу на добавленную стоимость, в которой заявлено право на возмещение налога, то могут быть истребованы документы, подтверждающие в соответствии со статьей 172 НК РФ правомерность применения налоговых вычетов (п. 8 ст. 88 НК РФ);

— если налогоплательщик уплачивает налоги, связанные с использованием природных ресурсов, то могут быть истребованы любые документы, являющиеся основанием для исчисления и уплаты таких налогов (п. 9 ст. 88 НК РФ).

В пункте 2 статьи 88 НК РФ для налоговых органов установлено общее ограничение при проведении камеральной налоговой проверки: она проводится в течение трех месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации (расчета) и документов, которые в соответствии с Налоговым кодексом должны прилагаться к налоговой декларации (расчету).

В определении КС РФ от 12 июля 2006 г. № 267-О сформулирована следующая правовая позиция: полномочия налогового органа, предусмотренные статьями 88 и 101 НК РФ, носят публично-правовой характер, что не позволяет налоговому органу произвольно отказываться от необходимости истребования дополнительных сведений, объяснений и документов, подтверждающих правильность исчисления и своевременность уплаты налогов. При осуществлении возложенной на него функции выявления налоговых правонарушений налоговый орган во всех случаях сомнений в правильности уплаты налогов и тем более — обнаружения признаков налогового правонарушения обязан воспользоваться предоставленным ему правомочием истребовать у налогоплательщика необходимую информацию. Соответственно, налогоплательщик вправе предпола-

гать, что если налоговый орган не обращается к нему за объяснениями или документами, подтверждающими декларируемые налоги, то у налогового органа нет сомнений в правильности уплаты налогов. Иное означало бы нарушение принципа правовой определенности и вело бы к произволу налоговых органов.

Общие правила проведения выездных налоговых проверок заключается в следующем:

1) проводится на территории (в помещении) налогоплательщика на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа, теми должностными лицами, которые прямо поименованы в этом решении (п. 1 и 2 ст. 89 НК РФ). В случае, если у налогоплательщика отсутствует возможность предоставить помещение для проведения выездной налоговой проверки, выездная налоговая проверка может проводиться по месту нахождения налогового органа;

2) проверяются все документы, связанные с исчислением и уплатой налогов, которые должны быть представлены самим налогоплательщиком (п. 12 ст. 89 НК РФ);

3) при проведении проверок налоговые органы вправе истребовать любые документы, связанные с исчислением и уплатой налогов как у проверяемого налогоплательщика (ст. 93 НК РФ), так и у иных лиц, в том числе контрагентов налогоплательщика (ст. 93.1 НК РФ); может проводиться инвентаризация имущества и осмотр помещений (п. 13 ст. 89, п. 2 ст. 91, ст. 92 НК РФ). В постановлении от 16 июля 2004 г. № 14-П Конституционный Суд Российской Федерации уточнил, что основное содержание выездной налоговой проверки — проверка правильности исчисления и своевременности уплаты (удержания и перечисления) одного или нескольких налогов по месту нахождения налогоплательщика на основе изучения как документальных источников информации, так и фактического состояния объектов налогообложения, для чего осуществляющие ее уполномоченные должностные лица налоговых органов могут проводить инвентаризацию имущества налогоплательщика, а также производить осмотр (обследование) производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения;

4) выездная налоговая проверка завершается составлением справки о проведенной проверке (п. 15 ст. 89 НК РФ).

Для налоговых органов, проводящих выездную налоговую проверку, предусмотрен по сравнению с камеральной проверкой существенно больший объем общих ограничений:

— проверяется период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки (п. 4 ст. 89 НК РФ). Кроме того, может быть проверен и сам год, в котором вынесено решение о проведении проверки (п. 27 постановления Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. № 5). В постановлении КС РФ от 14 июля 2005 г. № 9-П разъяснено, что поскольку с истечением продолжительного времени становится невозможным надлежащее установление факта неуплаты налога, а также иных необходимых данных, связанных с выявлением налогового правонарушения, при том, что штрафные санкции, определяемые в процентах от объема налоговой недоимки, могут достигать значительных размеров, установление законодателем предельных сроков глубины налоговой проверки и хранения отчетной документации служит прежде всего целям соблюдения конституционного запрета на произвольное ограничение имущественных прав налогоплательщика;

— не могут проводиться две и более выездные налоговые проверки по одним и тем же налогам за один и тот же период; по общему правилу не может быть более двух выездных налоговых проверок в течение календарного года (п. 5 ст. 89 НК РФ);

— выездная налоговая проверка по общему правилу не может продолжаться более двух месяцев (п. 6 ст. 89 НК РФ), но при определенных обстоятельствах она может быть продлена (п. 6 ст. 89 НК РФ, приказ ФНС России от 25 декабря 2006 г. № САЭ-3-06/892@) и приостановлена (п. 9 ст. 89 НК РФ). Срок проведения выездной налоговой проверки исчисляется со дня вынесения решения о назначении проверки и до дня составления справки о проведенной проверке (п. 8 ст. 89 НК РФ). В связи с этим представляют интерес данные, которые приводит К. Гюнтер — президент Финансового суда Федеральной земли Саксония-Ангальт, г. Дессау. Он сообщает, что в немецком праве отсутствует законодательное регулирование максимального срока проведения налоговой проверки. Поэтому в данном случае правовые границы определяются на основе принципа соразмерности¹. В.Д. Зорькин, Председатель Конституционного Суда Российской Федерации, также приводит сведения о том, что зако-

¹ Гюнтер К. Контроль за решениями, принимаемыми в рамках административного усмотрения: германский опыт / В кн.: Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2004 года. — С. 187.

нодательство большинства стран не содержит строгой законодательной регламентации проверочных мероприятий¹. Представляется, что нормы Налогового кодекса, регламентирующие сроки и порядок налоговых проверок, введены законодателем в связи с его предположением о возможных злоупотреблениях со стороны отечественных налоговых органов, менее вероятных в странах с развитой демократией.

В то же время данная проблема была рассмотрена в постановлении Президиума ВАС РФ от 18 марта 2008 г. № 13084/07. Суд указал, что регламентация сроков взыскания налогов, равно как и сроков проведения выездных налоговых проверок, направлена на достижение равновесия интересов участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах. Из содержания судебных актов и материалов дела видно, что выездная налоговая проверка предпринимателя проводилась в течение 11 месяцев, что свидетельствует о нарушении инспекцией принципа недопустимости избыточного или не ограниченного по продолжительности применения мер налогового контроля. Убедительных доказательств обоснованности столь длительного срока проведения проверки инспекция не представила. Длительный срок проведения проверки свидетельствует о нарушении налоговой инспекцией целей налогового администрирования, которые не могут иметь дискриминационного характера, препятствующего предпринимательской деятельности налогоплательщика.

Результаты любой налоговой проверки (как камеральной, так и выездной) фиксируются проверяющими в документе — **акте проверки** (ст. 100 НК РФ). При камеральной налоговой проверке акт должен быть составлен в течение 10 дней после окончания камеральной налоговой проверки, при выездной налоговой проверке — в течение двух месяцев со дня составления справки о проведенной выездной налоговой проверке (п. 1 ст. 100 НК РФ). Содержание акта проверки регламентировано в пункте 3 ст. 100 НК РФ.

Акт налоговой проверки должен быть вручен (направлен по почте заказным письмом) лицу, в отношении которого проводилась проверка, или его представителю (п. 5 ст. 100 НК РФ), которые вправе в течение 15 дней со дня получения акта налоговой проверки представить в соответствующий налоговый орган письменные возражения по указанному акту в целом или по его отдельным положе-

¹ Зорькин В.Д. Конституционная природа налогового права / В кн.: Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2005 года. — С. 26.

ниям. При этом налогоплательщик вправе приложить к письменным возражениям или в согласованный срок передать в налоговый орган документы (их заверенные копии), подтверждающие обоснованность своих возражений (п. 6 ст. 100 НК РФ).

После того как 15-дневный срок на представление возражений истек, в течение 10 дней руководитель (заместитель руководителя) налогового органа должен рассмотреть материалы проверки с обязательным извещением о времени и месте их рассмотрения лица, в отношении которого проводилась эта проверка (п. 1 и 2 ст. 101 НК РФ). Фактически материалы проверки рассматриваются руководителем (заместителем руководителя) налогового органа по квазисудебной процедуре. Надлежащее извещение лица, в отношении которого проводилась проверка, о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки является одним из существенных условий процедуры рассмотрения. Необеспечение возможности лица, в отношении которого проводилась проверка, участвовать в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки лично и (или) через своего представителя и (или) необеспечение возможности налогоплательщика представить объяснения является основанием для отмены решения налогового органа, вынесенного по результатам проверки, вышестоящим налоговым органом или судом (п. 14 ст. 101 НК РФ). На практике данное положение было применено в постановлении Президиума ВАС РФ от 12 февраля 2008 г. № 12566/07 и стало основанием для отмены решения налогового органа. Интересно то, что суд провел аналогию с пунктом 2 ч. 4 ст. 270 и пунктом 2 ч. 4 ст. 288 АПК РФ: основанием для отмены судебного акта в любом случае является рассмотрение дела в отсутствие кого-либо из участвующих в деле лиц, не извещенных надлежащим образом о времени и месте судебного заседания.

Вышеуказанная квазисудебная процедура рассмотрения материалов проверки урегулирована в пунктах 3 — 6 ст. 101 НК РФ. Как следует из пункта 7 ст. 101 НК РФ, по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выносит **решение**:

- 1) о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения;
- 2) об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

В соответствии с пунктом 8 ст. 101 НК РФ в решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения излагаются обстоятельства совершенного привлекаемым к ответственности лицом налогового правонарушения так, как они ус-

тановлены проведенной проверкой, со ссылкой на документы и иные сведения, подтверждающие указанные обстоятельства, доводы, приводимые лицом, в отношении которого проводилась проверка, в свою защиту, и результаты проверки этих доводов, решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за конкретные налоговые правонарушения с указанием статей Налогового кодекса, предусматривающих данные правонарушения, и применяемые меры ответственности. В решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения указываются размер выявленной недоимки и соответствующих пеней, а также подлежащий уплате штраф.

В решении об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения излагаются обстоятельства, послужившие основанием для такого отказа. В решении об отказе в привлечении к ответственности за налоговые правонарушения могут быть указаны размер недоимки, если эта недоимка была выявлена в ходе проверки, и сумма соответствующих пеней.

В решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения либо в решении об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения указываются срок, в течение которого лицо, в отношении которого вынесено решение, вправе обжаловать указанное решение, порядок обжалования решения в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу), а также наименование органа, его место нахождения, другие необходимые сведения.

Принципиально важным обстоятельством является то, что решение по результатам проверки, являясь правоприменительным актом, не вступает в силу и не исполняется немедленно; может быть обжаловано до вступления в силу в вышестоящий налоговый орган путем подачи апелляционной жалобы. Как следует из пункта 9 ст. 101 НК РФ, решение по результатам проверки вступают в силу **по истечении 10 дней** со дня вручения лицу (его представителю), в отношении которого было вынесено соответствующее решение. В случае подачи апелляционной жалобы на решение налогового органа в порядке, предусмотренном статьей 101.2 НК РФ, указанное решение вступает в силу со дня его утверждения вышестоящим налоговым органом полностью или в части.

В силу пункта 13 ст. 101 НК РФ копия решения по результатам проверки должна быть вручена (направлена по почте заказным письмом) лицу, в отношении которого вынесено указанное решение. Представляет определенный интерес то, что в п. 9 и 13 ст. 101

НК РФ не предусмотрено, что решение может считаться полученным через определенный срок после его высылки по почте. В настоящее время предложен вариант разрешения данной проблемы: для случая уклонения проверенного лица (его представителя) от получения решения решение считается полученным по истечении шести дней со дня направления заказным письмом (как это установлено, например, в п. 3 ст. 46 НК РФ)¹.

После вынесения решения по результатам проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе принять обеспечительные меры, направленные на обеспечение возможности исполнения указанного решения (п. 10 ст. 101 НК РФ): запрет на отчуждение (передачу в залог) имущества налогоплательщика без согласия налогового органа, а также приостановление операций по счетам в банке в порядке, установленном статьей 76 НК РФ. Интересно то, что вторая мера может быть применена только после первой и только в случае, если совокупная стоимость имущества по данным бухгалтерского учета меньше общей суммы недоимки, пеней и штрафов, подлежащей уплате на основании решения по результатам проверки. Следует отметить, что данная последовательность мер фактически противоположна последовательности мер, принимаемых при взыскании недоимки с организаций и индивидуальных предпринимателей в порядке, установленном статьями 46 — 47 НК РФ (сначала взыскание за счет денежных средств плюс приостановление операций по счетам, потом взыскание за счет иного имущества плюс арест имущества). Смысл обеспечительных мер по пункту 10 ст. 101 НК РФ, очевидно, состоит в том, чтобы налоговый орган имел возможность «зафиксировать» ситуацию на то время, пока решение по результатам проверки не вступило в силу, но при этом не мог излишне ограничить деятельность проверенного налогоплательщика.

Поскольку с 1 января 2007 года выявление налоговых правонарушений и привлечение к ответственности лиц, их совершивших, может быть произведено не только по результатам налоговой проверки (например — привлечение к ответственности по статье 129.1 НК РФ контрагента налогоплательщика, в нарушение статьи 93.1 НК РФ не представившего в пятидневный срок затребованные налоговым органом документы), для данной категории дел, в соответствии со

¹ Рекомендации Научно-консультативного совета при Федеральном арбитражном суде Волго-Вятского округа «О практике применения налогового законодательства» // Экономические споры. — 2007. — № 2.

статьей 100.1 НК РФ, порядок составления акта и вынесения решения установлен в статье 101.4 НК РФ, но он имеет сходство с порядком, установленным в статьях 100—101 НК РФ. Одно из отличий — решение по статье 101.4 НК РФ вступает в силу немедленно, а по статье 101 НК РФ — по истечении 10 дней со дня вручения.

Как указано в пункте 3 ст. 101.3 НК РФ, на основании вступившего в силу решения лицу, в отношении которого вынесено решение, направляется в установленном статьей 69 НК РФ порядке (в течение 10 дней с даты вступления в силу решения — п. 2 ст. 70 НК РФ) требование об уплате налога (сбора), соответствующих пеней, а также штрафа в случае привлечения этого лица к ответственности за налоговое правонарушение.

Лицо, в отношении которого вынесено решение, очевидно, может исполнить его добровольно и уплатить соответствующие суммы налогов, пени, штрафов. В случае, если вступившее в силу решение не исполняется добровольно, а срок на исполнение требования истек, налоговый орган принудительно взыскивает налоги, пени и штрафы (п. 2 ст. 45 НК РФ), т.е. во внесудебном порядке — с организации или индивидуального предпринимателя; в судебном порядке — с физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, а также в иных специально оговоренных случаях.

В случае судебного взыскания штрафов в соответствии с пунктом 1 ст. 115 НК РФ исковое заявление о взыскании штрафа может быть подано налоговым органом в суд в течение шести месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате штрафа. Пропущенный по уважительной причине срок подачи указанного искового заявления может быть восстановлен судом.

То, что с 1 января 2007 года в отношении организации или индивидуального предпринимателя в общем случае применяется внесудебный порядок взыскания налоговых санкций (независимо от их размера), подтверждается пояснительной запиской к проекту федерального закона «О внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации об обязательном пенсионном страховании в части взыскания недоимки по страховым взносам, пеней и штрафов» (внесен на основании постановления Пленума ВАС РФ от 20 декабря 2006 г. № 64, проект № 381225-4).

Таким образом, налоговый орган, обладая достоверной информацией о нарушении налогового законодательства, но не предпринимая мер к взысканию недоимки и пени, а также не привлекая правонарушителя к ответственности и не взыскивая санкции, рис-

кует со временем утратить возможность принудительного взыскания налога (сбора), пени и штрафа.

Современной судебной практикой выделены так называемые **пресекательные сроки**, т.е. не подлежащие восстановлению, по истечении которых прекращается само право налогового органа на совершение определенного действия. Термин «пресекательный срок» в законодательстве о налогах не применяется, но некоторые сроки квалифицируются в судебной практике в качестве таковых. Обычно в качестве пресекательного рассматривается срок, если непосредственно в Налоговом кодексе по отношению к нему использованы термины «не может превышать», «запрещено» и т.п. С учетом судебной практики (постановление Президиума ВАС РФ от 24 января 2006 г. № 10353/05) в качестве пресекательных в настоящее время следует квалифицировать: двухмесячный срок, установленный в пункте 3 ст. 46 НК РФ, на внесудебное взыскание налога за счет денежных средств; годичный срок, установленный в пункте 1 ст. 47 НК РФ, на внесудебное взыскание налога за счет иного имущества.

Поскольку не все сроки в настоящее время квалифицированы в качестве пресекательных, а некоторые действия налоговых органов возможны только после совершения ими предшествующих действий (например, принудительное взыскание налога возможно только после направления требования об уплате налога), представляет интерес позиция, выраженная в пункте 6 информационного письма Президиума ВАС РФ от 17 марта 2003 г. № 71. Суд разъяснил, что пропуск налоговым органом срока направления требования об уплате налога, установленного статьей 70 НК РФ, не влечет изменения порядка исчисления срока на принудительное взыскание налога и пеней. Эта же позиция впоследствии была выражена в пункте 24 постановления Пленума ВАС РФ от 22 июня 2006 г. № 25. Данная позиция суда позволяет утверждать, что пропуск налоговым органом срока, не являющегося пресекательным, установленного для совершения некоторого действия, не влечет изменения порядка исчисления срока, установленного для совершения последующего действия (как являющегося, так и не являющегося пресекательным).

Действующее законодательство о банкротстве не исключает возможности применения налоговых санкций к должнику-банкроту (п. 26 постановления Пленума ВАС РФ от 22 июня 2006 г. № 25) и их взыскания (постановления Пленума ВАС РФ от 22 июня 2006 г. № 25 (п. 31) и Президиума ВАС РФ от 28 июня 2005 г. № 3620/05).

ТЕСТЫ

1. Налоговый контроль в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации является:

- а) предварительным;
- б) текущим;
- в) последующим.

2. Основной формой налогового контроля является:

- а) налоговая проверка;
- б) учет налогоплательщиков;
- в) осмотр помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли).

3. Какой временной период может быть охвачен налоговой проверкой:

- а) любой временной период, по усмотрению налогового органа;
- б) 36 месяцев, непосредственно предшествовавшие месяцу, в котором вынесено решение о проведении проверки;
- в) три календарных года, непосредственно предшествовавшие году, в котором вынесено решение о проведении проверки.

4. Какие налоговые проверки предусмотрены в Налоговом кодексе Российской Федерации:

- а) документальная, фактическая;
- б) выездная, камеральная;
- в) проверка уплаты налогов, проверка уплаты сборов.

5. Какой предельный срок установлен для проведения выездной налоговой проверки:

- а) 3 месяца, может быть продлен до года;
- б) срок выездной налоговой проверки не ограничивается по времени;
- в) 2 месяца, может быть продлен до 4 месяцев, в исключительных случаях — до 6 месяцев.

6. Какой предельный срок может продолжаться камеральная налоговая проверка:

- а) 10 дней, по решению вышестоящего налогового органа — 15 дней;
- б) 3 месяца со дня представления налоговой декларации (иных документов);
- в) срок камеральной налоговой проверки не ограничивается по времени.

7. Какой документ свидетельствует об окончании выездной налоговой проверки:

- а) справка о проведенной проверке, составленная проверяющими;
- б) журнал проведенных проверок с отметкой проверяющего о завершении проверки;
- в) решение руководителя налогового органа (его заместителя) об окончании проверки.

8. Каким образом по общему правилу взыскиваются штрафы за налоговые правонарушения:

- а) с любых лиц — исключительно в судебном порядке;
- б) с организаций и индивидуальных предпринимателей — в бесспорном порядке; в остальных случаях — в судебном порядке;
- в) с любых лиц — исключительно в бесспорном порядке.

9. В какой срок налоговые органы могут обратиться в суд с иском о взыскании налоговой санкции при ее судебном взыскании:

- а) сроков на обращение в суд Налоговый кодекс Российской Федерации не устанавливает;
- б) в течение трех лет со дня совершения налогового правонарушения;
- в) в течение шести месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате штрафа.

ЮРИДИЧЕСКАЯ ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА ПРАВОНАРУШЕНИЯ В СФЕРЕ § 3.3. НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

В современной литературе высказывается широкий спектр мнений об отнесении того или иного правового явления в сфере налогообложения к юридической ответственности. Кроме того, в научной литературе, в которой рассматриваются общие вопросы юридической ответственности, отсутствует единое мнение, что вообще следует относить к юридической ответственности. При этом большинство авторов отмечают исключительную важность института юридической ответственности как средства обеспечения правомерного поведения субъектов права.

Высказываются мнения, что юридическая ответственность является:

- принудительным исполнением неисполненной обязанности;
- установленной государством мерой принуждения за совершенное правонарушение;
- состоянием принуждения к исполнению обязанности;
- правовым отношением между государством в лице его специальных органов и правонарушителем; наказанием;
- обязанностью правонарушителя отвечать за свое противоправное виновное деяние и т.д.

Соответственно, высказываются мнения о том, что в сфере налогообложения к ответственности относятся:

- взыскание неуплаченного (неперечисленного) налога или сбора;
- пеня;
- штрафы;
- приостановление операций по счету в банке;
- арест имущества и т.д.

Именно отсутствие единого определения юридической ответственности, надо думать, предопределяет неоднозначность понимания ответственности в сфере налогообложения. Есть основания полагать, что при определении юридической ответственности в целом и ответственности за правонарушения в сфере налогообложения следует исходить из ограничительного, узкого подхода и не допускать смешения в одном понятии различных по цели своей реализации правовых последствий правонарушений.

При таком подходе можно предложить следующее общее определение. Юридическая ответственность — возникшая вследствие совершения правонарушения и существующая в течение нормативно установленных сроков давности обязанность дееспособного правонарушителя перед государством по несению неблагоприятных юридических последствий, сводящихся к государственно-правовому осуждению и наказанию, имеющая основной целью предупреждение правонарушений.

Соответственно, **юридическая ответственность за правонарушения в сфере налогообложения** — возникшая вследствие совершения виновного нарушения законодательства о налогах и существующая в течение нормативно установленных сроков давности **обязанность** дееспособного правонарушителя перед государством по несению неблагоприятных юридических последствий, сводящихся к государственно-правовому осуждению и наказанию, имеющая основной целью предупреждение правонарушений.

Можно отметить, что Конституционный Суд Российской Федерации в постановлении от 14 июля 2005 г. № 9-П дал следующее

разъяснение: привлечение к ответственности включает в себя ряд последовательных этапов и представляет собой стадийный процесс возникновения, изменения и прекращения соответствующих правоотношений, субъектами которых являются, с одной стороны, государство в лице властных органов, наделенных правомочием выявлять и доказывать совершение лицом правонарушения, налагать налоговые штрафы и осуществлять их взыскание, а с другой — лицо (физическое либо юридическое), совершившее правонарушение и обязанное претерпевать лишения в виде мер налоговой ответственности.

Исходя из предлагаемого определения, ответственность за правонарушения в сфере налогообложения не сводится исключительно к нормам Налогового кодекса. Кроме того, к ней не относятся принудительное взыскание неуплаченного налога, пеня и прочие правовые последствия нарушений налогового законодательства, не имеющие основной целью предупреждение правонарушений.

Следует учесть определенную особенность общественного мнения в отношении некоторых категорий правонарушений и ответственности. Как писал Ч. Беккариа, преступления, которые, по мнению людей, не могут затронуть их лично, не настолько волнуют их, чтобы вызвать общественное негодование против виновных¹. П.М. Годме отмечает, что для многих украсть у казны — не значит украсть. И очень много таких, которые, не колеблясь, постараются избежать исполнения своих налоговых обязательств и уклониться от «почетной обязанности участвовать в государственных расходах»². Ф. Верт с иронией отмечает, что в Германии уклонение от уплаты налогов считается народным спортом³. Соответственно, частные лица обычно не видят прямого вреда от неуплаты налогов. Общество, по всей видимости, более благосклонно отнесется к человеку, не уплатившему государству определенную сумму налога, чем к человеку, укравшему такую же сумму у конкретного частного лица.

Основными нормативными актами, регламентирующими юридическую ответственность за правонарушения в сфере налогообложения, являются Налоговый и Уголовный кодексы Российской Фе-

¹ Беккариа Ч. О преступлениях и наказаниях. — М.: Инфра-М, 2004. — С. 141.

² Годме П.М. Указ. соч. — С. 399.

³ «Круглый стол» с участием иностранных гостей / В кн.: Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2006 года. — С. 196.

дерации, Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях.

При этом нельзя не отметить неоднозначную позицию, выраженную в том же постановлении КС РФ от 14 июля 2005 г. № 9-П: ответственность за совершение налоговых правонарушений, предусмотренных Налоговым кодексом, носит имущественный характер, ее введение направлено на восполнение ущерба казны от налогового правонарушения.

Представляется, что ответственность за совершение налоговых правонарушений никак не может играть такой роли. Для упрощенного восполнения ущерба казны от несвоевременной уплаты налога предусмотрена пеня (ст. 75 НК РФ), которая подлежит применению независимо от наличия вины и мерой ответственности не является. Соответственно, штраф за неуплату налога (ст. 122 НК РФ) имеет основной целью не восполнение ущерба казны, а предупреждение совершения правонарушений в будущем. Для таких же правонарушений, как непредставление налоговой декларации (ст. 119 НК РФ), несообщение сведений об открытии счета (ст. 118 НК РФ) и др. практически невозможно корректно обосновать, что в соответствующих случаях есть какой-либо ущерб казны.

Урегулированная в Налоговом кодексе ответственность за правонарушения в сфере налогообложения имеет специальное обозначение — «налоговая ответственность» и регламентируется в главах 15—16, 18. Ненормативным актом, в котором от имени государства осуждается противоправное поведение, а также применяются неблагоприятные юридические последствия (штрафы), является решение налогового органа о привлечении к налоговой ответственности (ст. 101.1 и 101.4 НК РФ).

Как и в иных видах юридической ответственности, в налоговой ответственности возможно выделение такой известной юридической конструкции, как состав правонарушения (объект, объективная сторона, субъект, субъективная сторона). Термин «состав налогового правонарушения» в Налоговом кодексе не используется, хотя в пункте 3 ст. 108 применен термин «состав преступления». Термин «состав налогового правонарушения» применен, в частности, в постановлениях КС РФ от 27 мая 2003 г. № 9-П, от 14 июля 2005 г. № 9-П и в определениях от 18 января 2001 г. № 6-О, от 12 мая 2003 г. № 175-О.

По мнению Ю.А. Денисова, можно структурировать любой человеческий поступок как элемент деятельности (поведения), выделив из него следующие составляющие: субъект поступка, сам поступок с его объективной и субъективной стороны, объект поступка.

Эти элементы структуры поступка традиционно вычленяются и правоповедением при исследовании феномена правонарушения. Их объединяет понятие «состав правонарушения», которое является не чем иным, как разновидностью человеческих поступков особого качества: общественно опасных (или вредных) поступков¹.

Исходя из постановления КС РФ от 27 апреля 2001 г. № 7-П, наличие состава правонарушения является необходимым основанием для всех видов юридической ответственности, при этом признаки состава правонарушения, прежде всего в публично — правовой сфере, как и содержание конкретных составов правонарушений должны согласовываться с конституционными принципами демократического правового государства, включая требование справедливости, в его взаимоотношениях с физическими и юридическими лицами, как субъектами юридической ответственности. К основаниям ответственности, исходя из общего понятия состава правонарушения, относится и вина, если в самом законе прямо и недвусмысленно не установлено иное.

В целом налоговую ответственность представляется возможным охарактеризовать как вид административной ответственности. Такой вывод подтверждается определением КС РФ от 5 июля 2001 г. № 130-О: санкции, предусмотренные статьей 119 НК РФ, являются административно-правовыми. В то же время налоговая ответственность имеет существенные особенности правового регулирования (в частности, невозможно субсидиарное применение норм Кодекса об административных правонарушениях; различаются определения вины организаций в пункте 4 ст. 110 НК РФ и в пункте 2 ст. 2.1 КоАП РФ, а также правила исчисления сроков давности привлечения к ответственности по статье 113 НК РФ и по статье 4.5 КоАП РФ).

Поскольку существенный объем норм законодательства о налогах предписывают частному субъекту совершать активные действия в установленные сроки (налогоплательщику — уплатить налог, представить налоговую декларацию, сообщить об открытии счета в банке и др.), значительное число санкций, установленных в законодательстве о налогах, в качестве противоправного деяния устанавливают бездействие частного субъекта.

Налоговыми органами чаще всего на практике применяется **статья 122 НК РФ** «Неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора)», которая предусматривает взыскание штрафа в размере 20% от неуплаченных сумм налога. В частоте применения указанной нор-

¹ Денисов Ю.А. Общая теория правонарушения и ответственности (социологический и юридический аспекты). — М., 1983. — С. 74.

мы нет ничего удивительного, поскольку наиболее массовые налоговые правоотношения — именно по уплате налогов. Особенность данной статьи состоит в том, что наказуема не любая неуплата налога, а только та, которая является результатом предшествующего неправомерного деяния. По этой причине сложившаяся практика применения данной статьи исходит из того, что если налогоплательщиком представлена налоговая декларация с достоверно исчисленной суммой налога, но сам налог в установленный срок не уплачивается, применение штрафа по статье 122 НК РФ невозможно, хотя не исключено принудительное взыскание самого налога и пени за его неуплату. Пример случая, когда применение штрафа по статье 122 НК РФ обоснованно — если при налоговой проверке налоговым органом была выявлена большая сумма налога, подлежащего уплате, чем продекларировал налогоплательщик.

В постановлении Президиума ВАС РФ от 8 мая 2007 г. № 15162/06 было рассмотрено дело, в рамках которого налоговым органом обосновывалось применение статьи 122 НК РФ, поскольку налогоплательщик, имея денежные средства, не направил их на погашение недоимки. Высший Арбитражный Суд разъяснил, что непринятие мер, направленных на погашение уже возникшей недоимки, не образует состава правонарушения, предусмотренного данной статьей. Следует также отметить противоречивую правовую позицию, изложенную в постановлении КС РФ от 17 декабря 1996г. № 20-П: налогоплательщик не вправе распоряжаться по своему усмотрению той частью своего имущества, которая в виде определенной денежной суммы подлежит взносу в казну. Представляется, что индивидуализация той части имущества, которой налогоплательщик не вправе распоряжаться, представляет собой проблему.

Необходимо отметить, что налогоплательщик, поняв, что налог продекларирован (уплачен) им в недостаточной сумме и что в его деянии возник состав правонарушения по ст. 122 НК РФ, может прекратить его своими действиями, указанными в подпункте 1 п. 4 ст. 81 НК РФ. Для этого, не дожидаясь налоговой проверки, необходимо доплатить налог, пени за просрочку уплаты и представить уточненную налоговую декларацию с достоверной суммой налога.

Следует учесть, что применение статьи 122 НК РФ (в том числе в совокупности с подп. 1 п. 4 ст. 81 НК РФ) имеет существенные особенности. Так, в пункте 42 постановления Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. № 5 разъяснено, что при применении статьи 122 НК РФ судам необходимо иметь в виду, что «неуплата или неполная уплата сумм налога» означает возникновение у налогоплательщика задолженности перед соответствующим бюджетом (внебюджетным

фондом) по уплате конкретного налога в результате совершения указанных в данной статье деяний (действий или бездействия). В связи с этим, если в предыдущем периоде у налогоплательщика имеется переплата определенного налога, которая перекрывает или равна сумме того же налога, заниженной в последующем периоде и подлежащей уплате в тот же бюджет (внебюджетный фонд), и указанная переплата не была ранее зачтена в счет иных задолженностей по данному налогу, состав правонарушения, предусмотренный статьи 122 НК РФ, отсутствует, поскольку занижение суммы налога не привело к возникновению задолженности перед бюджетом (внебюджетным фондом) в части уплаты конкретного налога. Если же у налогоплательщика имеется переплата налога в более поздние периоды по сравнению с тем периодом, когда возникла задолженность, налогоплательщик может быть освобожден от ответственности, предусмотренной ст. 122 НК РФ, только при соблюдении им условий, определенных пунктом 4 ст. 81 НК РФ.

Таким образом, при наличии переплаты (излишне уплаченного (взысканного) налога, либо косвенного налога к возмещению), сформировавшейся до наступления срока уплаты налога за определенный период, сумма которой превышает сумму недоимки за данный период, состав правонарушения, предусмотренный статьей 122 НК РФ, в связи с неуплатой налога за указанный период вообще не возникает. Если же переплата возникла уже после срока уплаты налога за определенный период, состав правонарушения, предусмотренный статьей 122 НК РФ возникает на следующий день после срока уплаты налога, но может быть прекращен, если суммы последующей переплаты достаточно для погашения как недоимки, так и пени. Прекращение состава правонарушения может быть произведено как налогоплательщиком — путем подачи заявления о зачете одновременно с подачей уточненной налоговой декларации; так и налоговым органом — путем самостоятельного принятия решения о зачете после получения уточненной налоговой декларации. Представляется верной следующая позиция: из системного анализа пунктов 1, 4, 5 и 7 ст. 78 НК РФ следует, что сумма излишне уплаченного налога подлежит зачету налоговым органом в первую очередь в погашение той недоимки, которая возникла ранее иных сумм недоимок, т.е. в порядке календарной очередности (определение ВАС РФ от 21 мая 2007 г. № 2808/07). Кроме того, как это следует из постановления Президиума ВАС РФ от 4 сентября 2007 г. № 2808/07, при наличии у налогоплательщика излишне уплаченно-

го налога, подлежащего зачету в счет недоимки, налоговый орган не должен искусственно создавать условий, влекущих необоснованное привлечение налогоплательщика к ответственности.

Кроме того, в силу подпункта 2 п. 4 ст. 81 НК РФ, если уточненная налоговая декларация с суммой налога «к доплате» представляется после проведения выездной налоговой проверки за уже проведенный налоговый период, по результатам которой не была обнаружена неуплата налога, штраф по статье 122 НК РФ не применяется.

Так же часто применяется на практике налоговыми органами и **статья 119 НК РФ «Непредставление налоговой декларации»**. Минимальный размер штрафа по пункту 1 ст. 119 составляет 100 руб., штраф возрастает в зависимости от увеличения времени просрочки (до 180 дней — 5% за каждый полный или неполный месяц от подлежащей уплате суммы налога, но не более 30%; свыше 180 дней — 10% за каждый полный или неполный месяц от подлежащей уплате суммы налога) и не имеет верхнего предела. Следует отметить, что правила исчисления сроков, установленные в статье 6.1 НК РФ, предусматривают, что срок, исчисляемый месяцами, истекает в соответствующие месяц и число последнего месяца срока, а срок, определенный днями, исчисляется в рабочих днях. Соответственно, сумма штрафа при увеличении срока просрочки представления декларации сначала будет возрастать и по состоянию на пять полных месяцев и один день (около 150 календарных дней) достигнет 30%. Впоследствии, до достижения срока просрочки 180 рабочих дней (приблизительно 260 календарных дней), сумма штрафа не будет изменяться. Со 181-го рабочего дня сумма штрафа вновь начнет возрастать.

При этом длительное время существовала проблема минимального размера штрафа по пункту 2 ст. 119 НК РФ. Поскольку в данном пункте он не установлен, высказывалось как мнение¹ о минимальном штрафе в размере 100 руб. при просрочке представления декларации более 180 дней, так мнение и об отсутствии минимального размера штрафа. Ситуация была разрешена только на уровне постановления Президиума ВАС РФ от 10 октября 2006 г. № 6161/06, в соответствии с которым минимальный размер штрафа по пункту 2 ст. 119 НК РФ отсутствует, штраф исчисляется только

¹ Рекомендации Научно-консультативного совета при Федеральном арбитражном суде Волго-Вятского округа «О практике применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // Экономические споры. — 2002. — № 2.

исходя из периода просрочки и суммы налога. Соответственно при представлении «нулевой» декларации с просрочкой более 180 дней применить штраф невозможно.

Необходимо еще раз отметить, что не по всем налогам и не во всех случаях налогоплательщики обязаны представлять налоговые декларации. Исходя из пункта 7 информационного письма Президиума ВАС РФ от 17 марта 2003 г. № 71, обязанность налогоплательщика представлять налоговую декларацию по тому или иному виду налога обусловлена не наличием суммы такого налога к уплате, а положениями закона об этом виде налога, которыми соответствующее лицо отнесено к числу плательщиков данного налога (если только в данном законе не содержатся специальные правила представления налоговых деклараций либо особым образом обозначены налогоплательщики). Обычно данная обязанность возлагается законодательством на тех лиц, которые обязаны исчислять соответствующий налог самостоятельно. Общее исключение предусмотрено в пункте 2 ст. 80 НК РФ: не подлежат представлению в налоговые органы налоговые декларации (расчеты), по которым налогоплательщики освобождены от обязанности по их уплате в связи с применением специальных налоговых режимов.

Актуальной является правовая позиция, изложенная в определении КС РФ от 11 июля 2006 г. № 265-О. При рассмотрении вопросов применения штрафа по статье 119 НК РФ за непредставление декларации по НДС, суд фактически разъяснил, что он может исчисляться только от той части налога, которая подлежит самостоятельному исчислению налогоплательщиком (но не от той части, которая исчислена и удержана налоговым агентом). Кроме того, следует учесть разъяснения, содержащиеся в постановлении Президиума ВАС РФ от 15 мая 2007 г. № 543/07: данные, приведенные налогоплательщиком в налоговых декларациях, должны быть достоверными, а штраф, определенный статьей 119 НК РФ, необходимо исчислять исходя из надлежащей, то есть в действительности подлежащей уплате в бюджет суммы налога, а не из указанной налогоплательщиком ошибочно.

Кроме того, не любой документ, обязанность по представлению которого установлена в законодательстве о налогах, признается налоговой декларацией. Поскольку в статье 80 НК РФ даны отдельные определения налоговой декларации и расчета авансового платежа, статья 119 НК РФ может быть применена только за непредставление налоговой декларации. Также следует учесть, что исходя из постановления Президиума ВАС РФ от 12 июня 2005 г. № 2769/05, сроки представления уточненных налоговых деклара-

ций в Налоговом кодексе не установлены, вследствие чего при их представлении налогоплательщик не может быть привлечен к ответственности по статье 119 НК РФ.

С учетом сложившейся судебной практики статья 119 НК РФ предусматривает достаточно жесткие санкции за нарушение налогового законодательства. Кроме того, исходя из пункта 13 информационного письма Президиума ВАС РФ от 17 марта 2003 г. № 71 при наличии суммы налога к уплате сам факт ее уплаты не влияет на возможность применения ответственности по статье 119 НК РФ. Поскольку в данной статье отсутствует ограничение максимального размера штрафа, не исключено, что эта особенность статьи рано или поздно станет предметом рассмотрения в Конституционном Суде Российской Федерации.

Сравнение статей 119 и 122 НК РФ позволяет утверждать, что государство более строго наказывает за непредставление информации о наличии обязанности по уплате налога, чем за неисполнение самой обязанности по уплате налога. Данный вывод подтверждается мнением С.Г. Пепеляева: сейчас в распоряжении государства имеется достаточно инструментов, чтобы получить свое с самого «упрямого» неплательщика — списание денежных средств в бесспорном порядке, обращение взыскания на имущество и т.д.; реальной опасности для фискальных интересов простой неплатеж сейчас не представляет¹.

Следует отметить еще одну норму — **статью 123 НК РФ**, достаточно часто применяемую на практике, которая определяет ответственность за неперечисление (неполное перечисление) сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом. Штраф предусматривается в размере 20% от суммы налога. Обычно санкции применяются по отношению к работодателям, выплатившим работникам заработную плату, но не удержавшим (удержавшим, но не перечислившим в бюджет) НДФЛ.

При этом Налоговый кодекс устанавливает случаи, когда штрафы за налоговые правонарушения не применяются в силу отсутствия вины в противоправном деянии. Так, подпункт 3 п. 1 ст. 111 НК РФ предусматривает обстоятельство, исключающее вину лица в совершении налогового правонарушения: выполнение налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты налога (сбора) или по иным вопросам применения законодательства о налогах и сборах,

¹ Пепеляев С.Г. Указ. соч. — С. 454.

данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти (уполномоченным должностным лицом этого органа) в пределах его компетенции (указанные обстоятельства устанавливаются при наличии соответствующего документа этого органа, по смыслу и содержанию относящегося к налоговым периодам, в которых совершено налоговое правонарушение, независимо от даты издания такого документа). Указанное положение не применяется в случае, если указанные письменные разъяснения основаны на неполной или недостоверной информации, представленной налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом).

В связи с этим следует учитывать постановление Президиума ВАС РФ от 21 марта 2006 г. № 13815/05, в котором разъяснено следующее: для вывода, что налогоплательщик выполнял указания налогового органа, разъяснение должно содержать ответ на конкретный вопрос налогоплательщика и предшествовать представлению налоговой и бухгалтерской отчетности, заявлению о предоставлении льготы, уплате налогов и сборов либо проведению налоговой проверки; в связи с этим акт выездной налоговой проверки инспекции и решение по нему, которыми налоговое правонарушение не выявлено, не могут рассматриваться в качестве разъяснения налогового органа по применению льготы. Определенный интерес также представляет постановление Президиума ВАС РФ от 1 ноября 2005 г. № 4382/05: по мнению суда, применение организацией (военноиззированной горноспасательной частью) приказа Министерства энергетики Российской Федерации, в котором было ошибочно предписано не уплачивать налог, свидетельствует об отсутствии вины налогоплательщика в совершении налогового правонарушения, что в силу статьи 109 НК РФ исключает привлечение к налоговой ответственности.

Другой пример, когда штрафы в силу закона не применяются (п. 10 ст. 89 НК РФ): если при проведении повторной выездной налоговой проверки выявлен факт совершения налогоплательщиком налогового правонарушения, которое не было выявлено при проведении первоначальной выездной налоговой проверки, к налогоплательщику не применяются налоговые санкции. Кроме того, как указано в подпункте 4 п. 1 ст. 111 НК РФ, судом или налоговым органом, рассматривающим дело, в качестве исключающих вину лица в совершении налогового правонарушения могут быть признаны и иные обстоятельства.

Сроки давности привлечения к налоговой ответственности урегулированы в статье 113 НК РФ. В частности, лицо не может быть

привлечено к ответственности по статье 122 НК РФ, если со следующего дня после окончания налогового периода, по итогам которого имела место неуплата налога, и до момента вынесения решения о привлечении к ответственности истекли три года. Указанное положение дополнительно обосновывает, что до окончания налогового периода по периодическим налогам невозможно с абсолютной точностью исчислить подлежащую уплате сумму налога. Кроме того, такой подход подтверждается пунктом 8 постановления Пленума ВАС РФ от 22 июня 2006 г. № 25: датой возникновения обязанности по уплате налога является дата окончания налогового периода. Что же касается срока давности привлечения к налоговой ответственности по статье 119 НК РФ, то он также установлен, как три года, но исчисляется с момента, когда декларация должна была быть представлена.

Как следует из статей 112 и 114 НК РФ, при наличии обстоятельств, смягчающих ответственность, сумма штрафа может быть снижена налоговым органом (административное усмотрение) или судом (судебное усмотрение) не менее чем в два раза, а при наличии обстоятельств, отягчающих ответственность, — увеличена в два раза.

Пункт 2 ст. 112 Кодекса предусматривает, что единственным обстоятельством, отягчающим ответственность, признается совершение налогового правонарушения лицом, ранее привлекаемым к ответственности за аналогичное правонарушение. В этом плане представляет интерес постановление Президиума ВАС РФ от 1 апреля 2008 г. № 15557/07. Суд разъяснил, что увеличение размера штрафа за налоговые правонарушения на 100% в соответствии с пунктом 4 ст. 114 Кодекса допустимо только в случае, когда лицо, привлекаемое к ответственности с учетом отягчающего обстоятельства, совершило правонарушение после привлечения его к ответственности за аналогичное правонарушение.

Иными словами, применение штрафа в двукратном размере возможно только в том случае, если в отношении привлекаемого к ответственности лица ранее было вынесено и вступило в силу решение о привлечении к налоговой ответственности за аналогичное правонарушение. Следует напомнить, что моментом привлечения к налоговой ответственности является дата вынесения (с учетом современной редакции ст. 101 НК РФ — дата вступления в силу) решения налогового органа о привлечении к налоговой ответственности (п. 36 постановления Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. № 5). Кроме того, как это указано в пункте 3 ст. 112 НК РФ, лицо, с которого взыскана налоговая санкция, считается подвергнутым

этой санкции в течение 12 месяцев с момента вступления в законную силу решения суда или налогового органа.

В Кодекс об административных правонарушениях включена глава 15 «Административные правонарушения в области финансов, налогов и сборов, рынка ценных бумаг». Ответственность за правонарушения в сфере налогообложения предусмотрены статьями 15.3—15.9, 15.11 Кодекса. Основное отличие норм Налогового кодекса и Кодекса об административных правонарушениях, устанавливающих ответственность за правонарушения в сфере налогообложения, заключается в том, что в КоАП РФ указаны особые субъекты ответственности — должностные лица организаций (примечание к статье 15.3), которые по Налоговому кодексу к налоговой ответственности не привлекаются.

Пленум Верховного Суда Российской Федерации в постановлении от 24 октября 2006 г. № 18 «О некоторых вопросах, возникающих у судов при применении особенной части Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях» разъяснил, что административная ответственность в области налогов и сборов предусмотрена статьями 15.3—15.9, 15.11 КоАП РФ. Субъектами данных правонарушений являются должностные лица организаций и граждане. В соответствии с примечанием к статье 15.3 КоАП РФ индивидуальные предприниматели не могут быть привлечены к установленной названными выше нормами административной ответственности как должностные лица. Это правило относится и к случаям, когда индивидуальный предприниматель, не заключая трудовых договоров для исполнения обязанностей руководителя, главного бухгалтера и иных должностных лиц, сам осуществляет права и обязанности названных должностных лиц.

В пункте 2 постановления Пленума ВАС РФ от 27 января 2003 г. № 2 «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях» Пленум уточнил, что поскольку в силу глав 15, 16 и 18 НК РФ в соответствующих случаях субъектами ответственности являются сами организации, а не их должностные лица, привлечение последних к административной ответственности не исключает привлечения организаций к ответственности, установленной Налоговым кодексом.

Как установлено в пунктах 3 и 4 ст. 108 НК РФ, предусмотренная данным Кодексом ответственность за деяние, совершенное физическим лицом, наступает, если это деяние не содержит признаков состава преступления, предусмотренного уголовным законодательством Российской Федерации. Привлечение организации к ответст-

венности за совершение налогового правонарушения не освобождает ее должностных лиц при наличии соответствующих оснований от административной, уголовной или иной ответственности, предусмотренной законодательством Российской Федерации.

Таким образом, статьи 170, 171.1, 183, 194, 198, 199, 199.1, 199.2 УК РФ в той или иной степени можно отнести к нормам, устанавливающим ответственность за преступления в сфере налогообложения. В постановлении Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 28 декабря 2006 г. № 64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» прямо указано, что судам в качестве норм, устанавливающих ответственность за налоговые преступления, следует применять статьи 198, 199, 199.1, 199.2 УК РФ.

Надлежит учитывать, что проводимое отнесение некоторых норм Кодекса об административных правонарушениях и Уголовного кодекса к нормам, предусматривающим юридическую ответственность за правонарушения в сфере налогообложения, в определенной степени условно. Так, статья 15.11 КоАП РФ устанавливает ответственность за грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности. При этом вопрос об отнесении обязанности по ведению бухгалтерского учета и представлению бухгалтерской отчетности к числу обязанностей, установленных законодательством о налогах, является дискуссионным.

ТЕСТЫ

1. Какой вид налоговых санкций предусматривает Налоговый кодекс Российской Федерации:

- а) штрафы;
- б) приостановление операций по счету в банке;
- в) взыскание налога.

2. Является ли пеня за неуплату налога в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации мерой ответственности за налоговые правонарушения:

- а) является;
- б) не является;
- в) является только при виновной неуплате налога.

3. В течение какого срока налоговый орган может принять решение о привлечении к ответственности за неуплату налога по статье 122 НК РФ:

- а) в течение трех лет со следующего дня после окончания соответствующего налогового периода;

- б) в течение трех лет со следующего дня после даты уплаты налога;
- в) в течение шести месяцев со дня обнаружения налогового правонарушения.

4. Могут ли организация привлекаться к налоговой ответственности, а ее должностные лица — одновременно к административной ответственности:

- а) это возможно, так как привлечение организации к налоговой ответственности не освобождает ее должностных лиц от административной ответственности;
- б) это невозможно, так как никто не может быть привлечен повторно к ответственности за совершение одного и того же правонарушения;
- в) это прямо предписано, так как привлечение организации к налоговой ответственности всегда влечет привлечение должностных лиц от административной ответственности.

5. Может ли индивидуальный предприниматель одновременно быть привлечен как к уголовной, так и к налоговой ответственности за неуплату налогов:

- а) может в соответствии со статьей 108 НК РФ;
- б) не может, так как уголовная ответственность за неуплату налогов не установлена;
- в) не может, так как налоговая ответственность за деяние, совершенное физическим лицом, наступает, если это деяние не содержит признаков состава преступления, предусмотренного УК РФ.

6. С какого возраста может быть привлечено к налоговой ответственности физическое лицо:

- а) с 14 лет;
- б) с 16 лет;
- в) с 18 лет.

7. Какое обстоятельство всегда исключает вину лица в совершении налогового правонарушения:

- а) отсутствие бюджетного финансирования у государственной (муниципальной) некоммерческой организации;
- б) нахождение руководителя организации в длительной командировке;
- в) выполнение письменных разъяснений по вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных уполномоченным органом.

**ЗАЩИТА ПРАВ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ
И ИНЫХ ОБЯЗАННЫХ ЛИЦ. СПОСОБЫ
ОПРОВЕРЖЕНИЯ ПРЕЗУМПЦИИ
ЗАКОННОСТИ НЕНОРМАТИВНЫХ
ПРАВОВЫХ АКТОВ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ,
ДЕЙСТВИЙ И БЕЗДЕЙСТВИЯ**

§ 3.4. ИХ ДОЛЖНОСТНЫХ ЛИЦ

Установление прав без предоставления возможности их реализовать и защитить — не более чем пустая декларация. *Ubi jus ibi remedium* — когда закон дает право, он дает также и средство его защиты¹. С.В. Запольский обоснованно полагает, что любая цивилизация строится сама и строит свою правовую систему на признании и защите субъективного права, в том числе в сфере регулирования финансовых отношений². В соответствии со статьей 45 Конституции России каждый вправе защищать свои права и свободы всеми способами, не запрещенными законом. В то же время нельзя не отметить справедливое мнение С.Н. Егорова о том, что люди склонны нарушать нормативные границы внешней свободы других людей и своей собственной, а каждый субъект политической власти склонен к выходу за границы внешней свободы, установленной для него законом³.

В ряде случаев частные субъекты могут защищать права **самостоятельно**. Налоговый кодекс в подпункте 11 п. 1 ст. 21 предусматривает право налогоплательщика не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов, иных уполномоченных органов и их должностных лиц, не соответствующие данному Кодексу или иным федеральным законам. Следует подчеркнуть, что указанная норма подвергается определенной критике. В.И. Слом обоснованно полагает, что трудно представить механизм реализации данной нормы вне судебного рассмотрения вопроса о соответствии (несоответствии) актов налоговых органов Налоговому кодексу или иным федеральным законам⁴. Смысл данного нормативного положения, как представляется, заключен в том, что налогоплательщик не может нести отрицательных последствий неисполнения им не-

¹ Латинские юридические изречения. — С. 368.

² Запольский С.В. Указ. соч. — С. 97.

³ Егоров С.Н. Аксиоматические основы теории права. — С. 67, 140.

⁴ Налоговый кодекс Российской Федерации, часть первая: Постатейный комментарий / Под ред. В.И. Слома. — М.: Статут, 1998. — С. 50.

нормативного акта налогового органа (требований должностных лиц), если впоследствии в надлежащем порядке будет установлена незаконность данного ненормативного акта (требований).

Вместе с тем в соответствии с подпунктом 15 п. 1 ст. 21, пунктом 2 ст. 101 НК РФ лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка, вправе самостоятельно защитить свои права путем участия в процессе рассмотрения материалов проверки налоговым органом и влиять на позицию налогового органа до вынесения им ненормативного акта — решения по результатам проверки.

Наиболее эффективным в большинстве случаев является инициативный способ защиты прав и свобод их обладателем путем обращений к органам власти. В соответствии с частью 1 ст. 45 Конституции России государственная защита прав и свобод человека и гражданина в Российской Федерации гарантируется. В статье 33 Конституции России установлено, что граждане Российской Федерации имеют право обращаться лично, а также направлять индивидуальные и коллективные обращения в государственные органы и органы местного самоуправления. Как справедливо полагает Д.Н. Бахрах, обращения граждан к органам власти — главное средство реализации защиты прав¹.

Согласно пункту 1 ст. 22 НК РФ налогоплательщикам (плательщикам сборов) гарантируется административная и судебная защита их прав и законных интересов. Порядок защиты прав и законных интересов налогоплательщиков (плательщиков сборов) определяется Налоговым кодексом и иными федеральными законами.

Важнейшим способом активной защиты прав частных субъектов является **оспаривание (обжалование) нормативных правовых актов**. Значение данного способа защиты прав в первую очередь предопределяется тем, что результат одного судебного разбирательства может предотвратить значительное число потенциальных споров по вопросам применения этого нормативного правового акта. Нормативные правовые акты, содержащие наибольший объем норм налогового права, — федеральные законы могут быть рассмотрены Конституционным Судом на предмет их соответствия российской Конституции в силу Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации». В связи с этим представляют интерес сведения, приводимые Р. Боргдорфом: Федеральный конституционный суд Германии имеет разные возможности: он может подтвердить соответствие нормы Конституции, может

¹ Бахрах Д.Н. Административное право России. — С. 140.

объявить ее ничтожной (т.е. не действовавшей с момента издания), но может и признать ее не соответствующей Конституции и установить срок для законодателя для принятия новой правовой нормы (т.е. действующей до тех пор, пока законодатель не примет новую норму). В сфере налогового права Федеральный конституционный суд Германии предпочтительно использует именно этот вариант¹.

Глава 23 АПК РФ и глава 24 ГПК РФ регламентируют рассмотрение дел об оспаривании нормативных правовых актов (в том числе налогового законодательства). В текстах указанных кодексов применен не термин «обжалование», а термин «оспаривание», но в данном случае это принципиального значения не имеет.

Следует учитывать, что вопрос квалификации конкретного документа как нормативного правового акта имеет существенное значение и должен разрешаться исходя из конкретных обстоятельств дела. Как разъяснено в постановлении Президиума ВАС РФ от 19 сентября 2006 г. № 13322/04: сам факт направления письма конкретному лицу по его обращению не исключает более широкого действия этого письма, если в нем содержатся обязательные правила поведения, адресованные неопределенному кругу лиц и рассчитанные на многократное применение. Между тем оспариваемый документ (письмо) Минфина России содержит разъяснения налогового законодательства, которые никого ни к чему не обязывают. Он не устанавливает обязательных для неопределенного круга лиц правил поведения, потому не носит нормативного характера и, следовательно, не может иметь юридического значения и порождать правовые последствия для неопределенного круга лиц.

Обжалование ненормативных правовых актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц является наиболее традиционным способом защиты прав частных субъектов налогового права. По мнению Ю.Н. Старилова, российское законодательство предусматривает два порядка обжалования актов публичного управления: судебный и административный².

В отличие от нормативных правовых актов, рассчитанных на неопределенный круг лиц и неоднократное применение, ненормативные (индивидуальные) акты налоговых органов, действия (бездействие) их должностных лиц, как правило, касаются фиксирован-

¹ *Боргдорф Р.* Значение конституционного права для развития налоговых правоотношений / В кн.: *Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации* 2005 года. — С. 98.

² *Старилов Ю.Н.* Курс общего административного права. Т. 2. — М.: Нор-ма, 2002. — С. 310.

ного круга лиц — участников налоговых правоотношений. На практике в сфере налоговых правоотношений в основном обжалуются ненормативные акты налоговых органов, на основании которых с заинтересованных лиц могут быть взысканы (взыскиваются) налоги (сборы, пени, налоговые санкции).

Для лица, подающего жалобу, целью обжалования правового акта является отмена этого акта вышестоящим органом (при наличии такого органа) или признание его недействительным судом. Целью обжалования действий или бездействия должностных лиц является признание их не соответствующими закону (незаконными). В результате обоснованного обжалования должны либо прекратиться потенциальные возможности незаконного нарушения прав лица, подающего жалобу, либо должны быть восстановлены уже нарушенные права (в том числе путем возмещения убытков в полном объеме — подп. 14 п. 1 ст. 21 НК РФ).

Следует напомнить, что добросовестным, пока иное не доказано, считается любой участник налоговых правоотношений (как публичный — например, налоговый орган; так и частный — например, налогоплательщик). Соответственно, любой ненормативный акт налогового органа (всегда являющийся по своей природе документом), действия или бездействие должностных лиц налогового органа презюмируются законными, пока их незаконность не будет признана в установленном законом порядке. Данное утверждение можно обозначить, как опровержимую презумпцию законности ненормативных актов налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц. Как справедливо отмечает Э.Н. Нагорная, арбитражный суд считает оформленный государственными органами документ действующим, пока он не будет признан недействительным в установленном законом порядке¹. Как следует из постановления Президиума ВАС РФ от 8 апреля 2008 г. № 10405/07, анализ статей 11, 46, 69 и 70 НК РФ, статьи 213 АПК РФ свидетельствует о том, что сведения о недоимке могут содержаться в решении налогового органа, принятом по результатам налоговой проверки. До признания этого решения незаконным в установленном порядке указанные в нем сведения признаются достоверными.

Обжалование ненормативных актов отличается от проверки акта самим органом, принявшим этот акт, либо вышестоящим органом по своей инициативе. Жалоба в административном порядке рассматривается вышестоящим органом по отношению к органу,

¹ Нагорная Э.Н. Указ. соч. — С. 437.

принявшему акт по инициативе лица, подающего жалобу. Обжалование предполагает активные действия лица по отстаиванию своих прав путем подачи жалобы в орган (должностному лицу), уполномоченный ее рассматривать, в отличие от деятельности иных государственных органов (в той числе прокуратуры) и негосударственных организаций (в том числе общественных организаций, занимающихся защитой прав граждан).

Раздел VII НК РФ назван «Обжалование актов налоговых органов и действий или бездействия их должностных лиц». Согласно пункту 1 ст. 138 НК РФ акты налоговых органов, действия или бездействие их должностных лиц могут быть обжалованы в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) или в суд. Подача жалобы в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) не исключает права на одновременную или последующую подачу аналогичной жалобы в суд, если иное не предусмотрено статьей 101.2 НК РФ.

Со 2 ноября 2006 года действует Федеральный закон от 2 мая 2006 г. № 59-ФЗ «О порядке рассмотрения обращений граждан Российской Федерации», в статье 4 которого дано следующее определение: жалоба — просьба гражданина о восстановлении или защите его нарушенных прав, свобод или законных интересов либо прав, свобод или законных интересов других лиц. Следует учесть, что в силу части 2 ст. 1 указанного Закона установленный данным Законом порядок рассмотрения обращений граждан распространяется на все обращения граждан, за исключением обращений, которые подлежат рассмотрению в порядке, установленном федеральными конституционными законами и иными федеральными законами. Следовательно, порядок административного рассмотрения жалоб (заявлений) на акты налоговых органов и действия (бездействие) их должностных лиц регламентируется Налоговым кодексом. Тем не менее, используя данное определение, можно предложить собственное: жалоба — требование частного субъекта налоговых правоотношений о восстановлении или защите его нарушенных прав, свобод или законных интересов.

Следует помнить, что пунктом 5 ст. 101.2 НК РФ (вступает в силу с 1 января 2009 года) установлено: решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения может быть обжаловано в судебном порядке только после обжалования этого решения в вышестоящем налоговом органе. В случае обжалования такого решения в судебном порядке срок для обращения в суд исчисляется со дня, когда

лицу, в отношении которого вынесено это решение, стало известно о вступлении его в силу. Соответственно, данной нормой в качестве обязательной досудебной процедуры будет введено административное обжалование указанной категории ненормативных актов.

Вышестоящий орган определяется в зависимости от структуры органов. Как уже отмечалось, система налоговых органов обычно обладает трехуровневой структурой. Определение вышестоящего органа необходимо не только для решения вопросов об административном обжаловании. Например, повторная выездная налоговая проверка в общем случае проводится вышестоящим налоговым органом (п. 10 ст. 89 НК РФ). Соответственно, по отношению к налоговым инспекциям по районам Нижегородской области, а также по районам города Н. Новгорода (ИФНС) и межрайонным (МРИ ФНС); вышестоящим налоговым органом является Управление (УФНС) России по Нижегородской области. Вышестоящим налоговым органом по отношению к УФНС России по Нижегородской области является Федеральная налоговая служба.

Вышестоящее должностное лицо определяется в зависимости от должностных обязанностей и подчиненности лица, действия (бездействие) которого обжалуются. Вышестоящее должностное лицо может исполнять свои обязанности либо в том же самом органе (например, руководитель инспекции по отношению к налоговому инспектору этой инспекции), либо в вышестоящем органе (например, руководитель управления по субъекту Российской Федерации по отношению к руководителю районной налоговой инспекции).

Преимуществами административного порядка обжалования являются его относительные простота и оперативность рассмотрения, отсутствие необходимости уплаты государственной пошлины. В качестве общих недостатков административного порядка обжалования можно отметить, что обычно жалобы разрешаются заинтересованными органами исполнительной власти; негласно; в отсутствие лица, подавшего жалобу. Кроме того, административный порядок рассмотрения жалоб в меньшей степени урегулирован процессуально, по сравнению с судебным порядком. Указанные особенности присутствуют и в административном порядке обжалования решений, действий и бездействия должностных лиц налоговых органов, урегулированном в разделе VII НК РФ, содержащем несущественный объем норм права.

Важнейшим элементом любой процедуры рассмотрения жалобы является срок ее рассмотрения и принятия по ней решения. Как следует из пунктов 1 и 3 ст. 140 НК РФ, решение налогового органа

(должностного лица) по жалобе, в общем случае, принимается в течение одного месяца со дня ее получения.

Гарантии судебной защиты прав и свобод закреплены в части 2 ст. 46 Конституции России: решения и действия (или бездействие) органов государственной власти, органов местного самоуправления, общественных объединений и должностных лиц могут быть обжалованы в суд. Суд обязан разрешить поставленный перед ним вопрос (либо удовлетворить жалобу, либо оставить ее без удовлетворения) вне зависимости от сложности поставленного вопроса. *Lex non deficit in iustitia exhibenda* — закон не имеет пробелов, когда речь идет о предоставлении правосудия¹. Судебная власть обязана рассмотреть по существу любое обращение гражданина по поводу воспрепятствования любым способом возможности осуществления им какого-либо права². С этой целью пункт 6 ст. 13 АПК РФ, пункт 3 ст. 11 ГПК РФ предусматривают право суда на применение аналогии закона и аналогии права. Кроме того, поскольку налоговое право относится к публичному праву, на основании статьи 2 Конституции России в пункте 7 ст. 3 НК РФ установлена коллизионная норма: все неустраимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах должны толковаться в пользу налогоплательщика (плательщика сборов).

В соответствии с пунктом 2 ст. 201 АПК РФ, статьей 255 ГПК РФ обжалованию подлежат не любые ненормативные акты (действия, бездействие) органов власти, а только те, которые одновременно не соответствуют закону и нарушают права заинтересованного лица. Например, письменное разъяснение законодательства, данное налоговым органом налогоплательщику в порядке подпункта 4 п. 1 ст. 32 НК РФ, вообще говоря, никак не может нарушать права налогоплательщика и не может быть обжаловано.

Акт налоговой проверки налогоплательщика, содержащий выводы проверяющих налоговых инспекторов, с учетом сложившейся судебной практики не может нарушать прав налогоплательщика — по этой причине объектом обжалования может являться только решение по результатам проверки. И.В. Дементьев обоснованно выделяет среди всех юридически значимых документов, составляемых налоговыми органами, документы, которые представляют собой средство фиксации каких-либо фактов, имеющих юридическое значение; они не содержат воли должностных лиц и не порождают пра-

¹ Латинские юридические изречения. — С. 235.

² Егоров С.Н. Аксиоматические основы теории права. — С. 148.

новых последствий¹. В пункте 48 постановления Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. № 5 разъяснено, что при толковании статей 137 и 138 НК РФ следует принимать во внимание, что понятие «акт» использовано в них в ином значении, чем в статье 100 НК РФ. Следовательно, акт налоговой проверки не является ненормативным актом, который может быть обжалован.

Также сложившаяся судебная практика не рассматривает, как нарушающие права налогоплательщика, сведения, содержащиеся в учетных данных налоговых органов. Права потенциально может нарушить документ, направленный налогоплательщику на основании информации, содержащейся в учетных данных (налоговое уведомление, требование об уплате налога). В постановлении Президиума ВАС РФ от 11 мая 2005 г. № 16507/04 разъяснено, что лицевой счет, который ведет налоговый орган, является формой внутреннего контроля, осуществляемого им во исполнение ведомственных документов. Наличие в документах внутриведомственного учета сведений о налоговых платежах, суммах недоимки и задолженности по пеням и штрафам само по себе не нарушает прав и законных интересов налогоплательщика. Ранее, в постановлении Президиума ВАС РФ от 18 марта 2003 г. № 8156/02, было разъяснено, что лицевые счета являются внутриведомственной учетной системой налоговых платежей, которая сама по себе не возлагает каких-либо обязанностей на налогоплательщика.

Разъяснения относительно судебного обжалования ненормативных актов налоговых органов в арбитражных судах содержатся в пунктах 48 и 49 постановления Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. № 5. Суд разъяснил, что под актом ненормативного характера, который может быть оспорен в арбитражном суде путем предъявления требования о признании акта недействительным, понимается документ любого наименования (требование, решение, постановление, письмо и др.), подписанный руководителем (заместителем руководителя) налогового органа и касающийся конкретного налогоплательщика. В то же время в определении КС РФ от 4 декабря 2003 г. № 418-О разъяснено, что положения, предусмотренные статьями 137 и 138 НК РФ, по своему конституционно-правовому смыслу во взаимосвязи с положениями статей 29 и 198 АПК РФ не могут рассматриваться как исключающие обжалование в арбитражный суд решений (актов ненормативного характера) любых долж-

¹ Дементьев И.В. Указ. соч. — С. 27.

ностных лиц налоговых органов и рассмотрение таких обращений по существу.

При этом отмена оспариваемого ненормативного правового акта органом, принявший данный акт (вышестоящим органом), не препятствует рассмотрению судом по существу заявления о признании акта недействительным, если им были нарушены законные права и интересы заявителя (п. 18 информационного письма Президиума ВАС РФ от 22 декабря 2005 г. № 99 «Об отдельных вопросах практики применения Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации»).

В рамках многих налоговых правоотношений государственный орган (должностное лицо) и налогоплательщик (либо иное обязанное лицо) находятся в отношениях власти и подчинения; а обязанное лицо должно в полном объеме исполнять требования государственного органа (должностного лица). Существующее в таких отношениях неравенство сторон «уравновешивается» правом налогоплательщика обжаловать акты налоговых органов, действия (бездействие) их должностных лиц в административном или судебном порядке. Процессуальные кодексы прямо предусматривают, что в случае обжалования обязанность по доказыванию законности и обоснованности оспариваемого акта, действий (бездействия) возлагается на орган или лицо, которые приняли акт или совершили действия (бездействие) (ч. 5 ст. 200 АПК РФ, ч. 1 ст. 249 ГПК РФ).

Но нельзя не учесть известный с древних времен универсальный принцип распределения бремени доказывания: *Ei incumbit probatio, qui dicit, non qui negat; cum per rerum naturam factum, negantis probatio nulla sint* — доказательство должен представить тот, кто утверждает, а не тот, кто отрицает, ибо по природе вещей не может быть доказательств отрицательного¹. Применительно к оспариванию ненормативного акта налогового органа соответствующий налоговый орган, принявший акт, в случае его обжалования должен доказать то, что в нем утверждается (устанавливается). В частности, если оспаривается акт, на основании которого подлежит взысканию налог, то налоговый орган обязан доказать наличие обязанности по уплате налога, относящейся к определенному налоговому (отчетному) периоду. Если при этом налогоплательщик утверждает, что он имеет право на льготы (вычеты, расходы) либо что налог им уже уплачен, доказать это — его обязанность. То же правило касается доказывания налогоплательщиком фактов представления налоговых деклараций и

¹ Латинские юридические изречения. — С. 140.

расчетов авансовых платежей (ст. 80 НК РФ), фактов представления истребованных налоговым органом документов (ст. 93 НК РФ). При этом Налоговый кодекс в подпункте 8 п. 1 ст. 23 устанавливает, что налогоплательщики обязаны в течение четырех лет обеспечивать сохранность 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. В отношении льгот (вычетов, расходов), которые не презюмируются и являются исключением из правил, следует также учесть, что *judictis est pronuntiando sequi regulam, exceptione non probata* — если основания для исключения не доказаны, судья обязан следовать правилу¹.

Указанный подход отражен и в актах высших судебных органов. Так, в определении КС РФ от 18 декабря 2003 г. № 472-О выражена правовая позиция, в соответствии с которой положения статьи 23 НК РФ во взаимосвязи с нормами, закрепленными в подпункте 3 п. 1 ст. 21 НК РФ, предоставляют налогоплательщику возможность реализовать свое право на налоговую льготу при условии, что он представит доказательства, подтверждающие, что основания, с появлением которых законодательство о налогах и сборах связывает наличие у налогоплательщика права на налоговую льготу, действительно возникли. В постановлении Президиума ВАС РФ от 6 сентября 2005 г. № 2749/05 разъяснено, что при оспаривании предпринимателем ненормативного акта на налоговом органе лежит бремя доказывания факта и размера вмененного предпринимателю дохода, а на предпринимателе — факта и размера понесенных расходов.

В то же время должны существовать разумные пределы доказывания прав на льготы и вычеты. Поэтому Пленум ВАС РФ в пункте 1 постановления от 12 октября 2006 г. № 53 разъяснил: представление налогоплательщиком в налоговый орган всех надлежащим образом оформленных документов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, в целях получения налоговой льготы является основанием для ее получения, если налоговым органом не доказано, что сведения, содержащиеся в этих документах, неполны, недостоверны и (или) противоречивы. По мнению И.В. Цветкова, стандарты (критерии) доказывания устанавливают пороговые тре-

¹ Латинские юридические изречения. — С. 218.

бования к доказательствам, которые должна представить сторона, на которую закон возлагает первичное бремя доказывания соответствующих юридических фактов, прежде чем обязанность доказывания перейдет к другой спорящей стороне¹. Исходя из определения КС РФ от 4 июня 2007 г. № 320-О-П, бремя доказывания необоснованности расходов налогоплательщика возлагается на налоговые органы.

Соответственно, на налогоплательщика возлагается первичное бремя доказывания прав на льготы (вычеты, расходы); фактов уплаты налога и представления налоговых деклараций, а также других обстоятельств, которые налоговый орган потенциально может отрицать. На налоговый орган соответственно возлагается первичное бремя доказывания наличия у налогоплательщика объекта налогообложения, а также других обстоятельств, которые налогоплательщик потенциально может отрицать.

Судебный порядок обжалования имеет ряд известных достоинств перед административным порядком. Достоинствами судебного порядка являются независимость и беспристрастность суда, подчинение его только закону, состязательность процесса, детальная процессуальная регламентация судебного разбирательства и вынесения решения, иные указанные в законе демократические основы судопроизводства. Недостатками судебного порядка обжалования в том числе являются необходимость уплаты государственной пошлины; обычно большее (по сравнению с административным порядком) время рассмотрения жалобы (заявления). В то же время размер государственной пошлины по соответствующей категории дел в настоящее время относительно небольшой (гл. 25.3 НК РФ). Так, в подпункте 7 п. 1 ст. 333.19 НК РФ установлено правило: по делам, рассматриваемым в судах общей юрисдикции, мировыми судьями, государственная пошлина при подаче заявления об оспаривании решения или действия (бездействия) органов государственной власти, органов местного самоуправления, должностных лиц, государственных или муниципальных служащих, нарушивших права и свободы граждан или организаций, уплачивается в размере 100 руб. В свою очередь, подпункт 3 п. 1 ст. 333.21 НК РФ предусматривает, что по делам, рассматриваемым в арбитражных судах, государственная пошлина при подаче заявлений о признании нормативного пра-

¹ Цветков И.В. Указ. соч. — С. 27.

вового акта недействующим, о признании ненормативного правового акта недействительным и о признании решений и действий (бездействия) государственных органов, органов местного самоуправления, иных органов, должностных лиц незаконными уплачивается в следующих размерах: для физических лиц — 100 руб.; для организаций — 2000 руб.

И.В. Цветков справедливо отмечает, что в современные налоговые споры можно разграничить на три основные категории: споры по вопросам права, споры по вопросам факта, процедурные споры¹.

Результатом обоснованного судебного обжалования должно быть восстановление нарушенных прав. В соответствии с пунктами 4 и 5 ст. 201 АПК РФ в случае удовлетворения требований заявителя при обжаловании ненормативных актов (действий, бездействия), в резолютивной части решения арбитражного суда должно содержаться указание на обязанность устранить допущенные нарушения прав и законных интересов заявителя, обязанность совершить определенные действия, принять решения в установленный судом срок. В определении КС РФ от 19 апреля 2007 г. № 286-О-О разъяснено, что при рассмотрении подобных дел арбитражные суды не вправе ограничиваться формальным установлением того, какой характер носит оспариваемый акт, а обязаны выяснить, затрагивает ли он права граждан (организаций, иных лиц), соответствует ли законам и иным актам отраслевого законодательства, и должны в каждом конкретном случае реально обеспечивать эффективное восстановление нарушенных прав.

Существенное количество ненормативных актов налоговых органов, которые потенциально могут быть обжалованы, выносятся на основании и во исполнение ранее принятых ненормативных актов, которые являются самостоятельным объектом обжалования. По мнению И.В. Дементьева, ненормативные акты в сфере налоговых правоотношений могут иметь неокончательный характер и обладать условной обязательностью; их можно подразделить на основные и вспомогательные². В пункте 48 постановления Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. № 5 суд разъяснил, что, поскольку в Налоговым кодексом не установлено иное, налогоплательщик вправе обжаловать в суд требование об уплате налога, пеней и требование об уплате налоговой санкции независимо от того, было ли

¹ Цветков И.В. Указ. соч. — С. 2.

² Дементьев И.В. Указ. соч. — С. 39, 62.

им оспорено решение налогового органа, на основании которого вынесено соответствующее требование.

Соответственно, в системе ненормативных актов налоговых органов условно могут быть выделены предшествующие и последующие ненормативные акты. С одной стороны, решение налогового органа по результатам проверки (п. 7 ст. 101 НК РФ) будет являться предшествующим ненормативным актом для требования об уплате налога — последующего ненормативного акта (п. 2 ст. 70 НК РФ). С другой — данное требование об уплате налога будет являться предшествующим ненормативным актом для решения о взыскании налога за счет денежных средств на счетах налогоплательщика (п. 3 ст. 46 НК РФ).

В то же время в постановлении Президиума ВАС РФ от 13 декабря 2005 г. № 10559/05 было рассмотрено конкретное дело, в рамках которого при обращении в арбитражный суд налогоплательщик оспаривал решение налогового органа о взыскании налога за счет денежных средств, ссылаясь на незаконность ранее вынесенного решения о привлечении к налоговой ответственности, принятого по результатам проведенной выездной налоговой проверки. При этом само решение о привлечении к налоговой ответственности налогоплательщиком не оспаривалось. Президиум Высшего Арбитражного Суда указал, что суды в отсутствие заявления налогоплательщика об изменении предмета заявленного требования разрешали спор о признании недействительными как решения о взыскании налога за счет денежных средств, так и ранее вынесенного решения о привлечении к налоговой ответственности, при том что судам надлежало предложить налогоплательщику уточнить предмет заявленного требования и дать оценку его доводам относительно правомерности доначисления инспекцией налога.

Данная позиция, в частности, позволяет утверждать, что в рамках процедуры обжалования признание недействительным последующего ненормативного акта (например, требования об уплате налога) по основаниям незаконности предшествующего ненормативного акта (например, решения по результатам проверки) возможно только при условии предварительного признания недействительным предшествующего ненормативного акта либо одновременного обжалования обоих актов.

В литературе можно встретить упоминание так называемой доктрины «плодов отравленного дерева», зачастую используемой в уголовном процессе: если следственное действие признано судом незаконным, то все доказательства, полученные в ходе данного дейст-

вия, признаются недопустимыми. Э.Н. Нагорная обоснованно полагает, что данное правило допустимо и при решении вопросов доказывания в налоговых спорах, поскольку оно опирается на правило общего характера о недопустимости использования в судебном процессе «плодов отравленного дерева»¹. Соответственно, если по заявлению налогоплательщика признано недействительным решение налогового органа по результатам проверки, налогоплательщик без дополнительных обоснований вправе требовать признания недействительными всех ненормативных актов, принятых налоговым органом во исполнение данного решения. В частности, могут быть признаны недействительными требование об уплате налога, решения о взыскании налога за счет денежных средств и иного имущества.

Одним из существенных недостатков обжалования ненормативных актов налоговых органов в административном или в судебном порядке является достаточно ограниченный срок на реализацию данного права. В пункте 2 ст. 139 НК РФ, части 4 ст. 198 АПК РФ, в статье 256 ГПК РФ предусмотрен общий трехмесячный срок на подачу жалобы в административном или судебном порядке. Данный срок применим к обжалованию большинства ненормативных актов (требований об уплате налога, решений о взыскании налога за счет денежных средств или иного имущества и др.), а также всех незаконных действий или бездействия налоговых органов (невозврат в установленный срок излишне уплаченного налога и др.). В определении КС РФ от 18 ноября 2004 г. № 367-О разъясняется цель введения в законодательство указанных норм: само по себе установление в законе сроков для обращения в суд с заявлениями о признании ненормативных правовых актов недействительными, а решений, действий (бездействия) — незаконными обусловлено необходимостью обеспечить стабильность и определенность административных и иных публичных правоотношений.

По сравнению с общим трехлетним сроком исковой давности (статья 196 ГК РФ) рассматриваемый трехмесячный срок незначителен. По всей видимости, государство предпочитает в административных и иных публичных правоотношениях особую стабильность. Можно отметить, что в пункте 9 постановления Пленума ВАС РФ от 22 декабря 1992 г. № 23 «О некоторых вопросах применения арбитражными судами Основ гражданского законодательства Союза

¹ Нагорная Э.Н. Указ. соч. — С. 319.

ССР и республик на территории Российской Федерации» ранее было разъяснено следующее: в связи с тем, что гражданское законодательство рассматривает признание недействительным не соответствующего законодательству ненормативного акта государственного органа в качестве способа защиты гражданских прав (ст. 6 Основ гражданского законодательства), следует исходить из того, что к указанным правоотношениям применяется общий срок исковой давности.

Следует обратить внимание на различные нормативные формулировки момента времени, от которого следует отсчитывать данный трехмесячный срок. Так, в соответствии с пунктом 2 ст. 139 НК РФ отсчет срока необходимо производить со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своих прав, а в соответствии с частью 4 ст. 198 АПК РФ, статьей 256 ГПК РФ — со дня, когда заинтересованному лицу стало известно о нарушении его прав, т.е. отсутствует дополнение «или должен был узнать». Правоприменительная практика вносит в отсчет срока свои коррективы. Например, согласно постановлению ФАС Волго-Вятского округа от 31 марта 2006 г. по делу № А82-12109/2005-27 при применении пункта 4 ст. 198 АПК РФ суд должен учитывать не только то, когда лицо, чье право было нарушено, действительно узнало об этом, но и то, когда это лицо должно было узнать о таком нарушении.

Пропущенный по уважительной причине срок может быть восстановлен. Если ходатайство о восстановлении пропущенного срока не заявляется либо пропущенный срок не восстанавливается рассматривающим жалобу органом, в удовлетворении жалобы должно быть отказано. В определении КС РФ от 18 ноября 2004 г. № 367-О выражена правовая позиция, в соответствии с которой вопрос о причинах пропуска срока решается судом после возбуждения дела, т.е. в судебном заседании. В постановлении Президиума ВАС РФ от 31 января 2006 г. № 9316/05 указано, что суду надлежит выяснять причины пропуска срока в предварительном судебном заседании или в судебном заседании; отсутствие причин к восстановлению срока может являться основанием для отказа в удовлетворении заявления (но не для возвращения заявления либо прекращения производства по делу). В связи с этим представляет интерес постановление ФАС Волго-Вятского округа от 1 августа 2005 г. по делу № А43-30766/2004-10-1202: рассмотрев спор по существу, суд первой инстанции тем самым фактически восстановил пропущенный заявителем срок, предусмотренный частью 2 ст. 208 АПК РФ (сходный со сроком, установленным в ч. 4 ст. 198 АПК РФ). В дру-

гом судебном акте — в постановлении ФАС Волго-Вятского округа от 24 сентября 2007 г. по делу № А79-9887/ 2006 — также отмечается, что ссылка судов первой и апелляционной инстанций на пропуск заявителем установленного в части 4 ст. 198 АПК РФ срока и отсутствие ходатайства о восстановлении указанного срока не имеет правового значения, поскольку суд первой инстанции рассмотрел заявленные требования по существу, тем самым фактически восстановил пропущенный заявителем срок.

Принципиально важной является позиция, изложенная в постановлении ВАС РФ от 20 ноября 2007 г. № 8815/07: в случае использования налогоплательщиком процедуры административного обжалования срок, предусмотренный пунктом 4 ст. 198 АПК РФ, должен исчисляться с момента истечения срока для рассмотрения жалобы вышестоящим налоговым органом.

В соответствии с пунктом 2 ст. 139 НК РФ особым образом исчисляются сроки на административное обжалование решений налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и решений об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения. Апелляционная жалоба подается до момента вступления в силу обжалуемого решения (т.е. до истечения 10 дней со дня вручения лицу (его представителю), в отношении которого было вынесено соответствующее решение, — п. 9 ст. 101 НК РФ). Жалоба на вступившее в законную силу решение налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, которое не было обжаловано в апелляционном порядке, подается в течение одного года с момента вынесения обжалуемого решения. Положений о возможности восстановления указанных сроков в Налоговом кодексе не содержится.

Следует отметить, что срок на обжалование предшествующего ненормативного акта может уже истечь на тот момент, когда налогоплательщик в установленный срок начнет обжалование последующего ненормативного акта. Если основания обжалования сводятся только к доводам о незаконности предшествующего ненормативного акта, а сам предшествующий ненормативный акт не обжалуется (либо срок на его обжалование не восстановлен), то, как представляется, при отсутствии иных оснований суд должен отказать в удовлетворении такого заявления.

Вместе с тем, как уже отмечалось, презумпция законности ненормативного акта налогового органа, действий (бездействия)

должностных лиц может быть опровергнута не только путем их обжалования. На сегодняшний день можно выделить и иные способы судебного опровержения презумпции законности, урегулированные в законодательстве и признаваемые сложившейся судебной практикой. Есть основания полагать, что в определенной ситуации ряд иных способов опровержения данной презумпции может представлять для налогоплательщика даже больший интерес.

Возражения налогоплательщика при судебном взыскании налога (сбора, пени, санкции).

Налоговый кодекс в пункте 2 ст. 45 НК РФ предусматривает случаи, когда взыскание налога (пени, санкций) с налогоплательщика производится только в судебном порядке. С учетом пункта 3 ст. 46 НК РФ на практике судебное взыскание налога (пени, санкций) наиболее часто производится налоговыми органами:

- с физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями;
- с организаций, которым открыт лицевой счет;
- с организаций или индивидуальных предпринимателей, имеющих достаточно денежных средств на счетах в банках, если налоговый орган пропустил двухмесячный срок на принятие решения о взыскании налога за счет денежных средств.

Процессуальные кодексы (п. 1 ст. 41 АПК РФ, п. 1 ст. 35 ГПК РФ) предусматривают право ответчика возражать против заявленных требований, не исключая и требований налогового органа, основанных на ненормативном акте. В данном случае для предъявления суду возражений и обоснования незаконности ненормативного акта не требуется предварительного обжалования и признания недействительным данного ненормативного акта. Ограниченные сроки на обжалование в данном случае никакого значения не имеют, поскольку процедура обжалования не применяется.

Очевидно также и то, что подобным способом опровергать презумпцию законности ненормативных актов налоговых органов может только ограниченный круг лиц.

Возражения должника в процедуре банкротства.

Исходя из пункта 1 постановления Пленума ВАС РФ от 22 июня 2006 г. № 25, в силу пункта 3 ст. 6 Федерального закона «О несостоятельности (банкротстве)» для целей возбуждения дела о банкротстве учитываются только те требования об уплате обязательных платежей, которые подтверждены решениями налогового (таможенного) органа о взыскании задолженности за счет имущества должника. При этом судам следует учитывать, что решение о взыскании задолжен-

ности за счет имущества должника, а также то обстоятельство, что указанное решение не было оспорено на момент подачи заявления о признании должника банкротом, не являются безусловными доказательствами, свидетельствующими об обоснованности предъявленных требований. При заявлении должником в отношении этих требований возражений по существу уполномоченный орган должен доказать задолженность по обязательным платежам путем представления доказательств, содержащих данные об основаниях, моменте возникновения и размере недоимки.

Соответственно, вне зависимости от обжалования решений о взыскании налога за счет имущества и предшествовавших им ненормативных актов, должник (налогоплательщик) имеет право возражать против требований налоговых органов и обосновывать отсутствие задолженности (либо невозможность ее принудительного взыскания), а налоговый орган вынужден будет доказывать ее наличие и возможность принудительного взыскания, вне зависимости от давности ее возникновения и способа фиксации. Трехмесячный срок на обжалование в данном случае не будет иметь значения в силу опровержения презумпции законности в рамках иной процедуры.

Безусловно, отрицательной стороной такого способа опровержения презумпции законности является сама процедура банкротства, в которой должен находиться налогоплательщик (организация или индивидуальный предприниматель).

Предъявление требований о возврате излишне взысканного налога (о возмещении косвенного налога).

Исходя из постановления Президиума ВАС РФ от 5 декабря 2006 г. № 8689/06, предъявление требования о возврате налога, излишне взысканного во исполнение ненормативного акта налогового органа, не требует предшествующего признания недействительным (отмены) данного ненормативного акта судом или вышестоящим налоговым органом.

В рамках указанного дела налогоплательщик направил в суд заявление о возврате излишне взысканного налога, который был взыскан с него во исполнение ненормативного акта (решения по результатам проверки). При этом сам ненормативный акт налогоплательщик не обжаловал. Суды первой, апелляционной, кассационной инстанций в удовлетворении требований налогоплательщика отказали. Высший Арбитражный Суд указал, что вывод судов о том, что заявление о возврате излишне взысканных сумм не может быть удовле-

творено, если заявителем не оспаривалось решение, на основании которого указанные суммы взысканы, не основан на законе.

Следует напомнить, что современной судебной практикойработан определенный подход в квалификации налога как излишне взысканного. В определении КС РФ от 27 декабря 2005 г. № 503-О разъяснено, что излишняя уплата налога как правило, имеет место, когда налогоплательщик, исчисляя подлежащую уплате в бюджет сумму налога самостоятельно, т.е. без участия налогового органа, по какой-либо причине, в том числе вследствие незнания налогового закона или добросовестного заблуждения, допускает ошибку в расчетах. Кроме того, в указанном акте Конституционный Суд в качестве излишне взысканного налога был квалифицирован налог, излишне уплаченный самим налогоплательщиком во исполнение требования об уплате налога. В свою очередь, в постановлении Президиума ВАС РФ от 29 марта 2005 г. № 13592/04 разъяснено, что выставление требования об уплате налога является мерой принудительного характера и перечисление денежных средств во исполнение решения налогового органа не может рассматриваться как добровольное исполнение налогоплательщиком обязанностей по уплате налога и сбора. Перечисление обществом денежных средств в уплату доначисленных решением налогового органа налога и пеней носит характер взыскания налоговым органом недоимки.

Таким образом, самостоятельная уплата налогоплательщиком налога во исполнение ненормативного акта налогового органа, во-первых, не исключает возможности последующего обращения в суд с требованием о возврате данного налога как излишне взысканного (а не излишне уплаченного); во-вторых, не требует предшествующего обжалования данного ненормативного акта. Принципиально важным в данном случае является то, что при таком способе защиты прав будут применяться более длительный трехлетний срок, установленный в статье 79 НК РФ. Очевидно и то, что для реализации такого способа опровержения презумпции законности ненормативного акта налогового органа налогоплательщик вынужден либо самостоятельно уплатить взыскиваемую сумму, либо дожидаться принудительного исполнения ненормативного акта.

Нормы Налогового кодекса, регламентирующие возмещение косвенных налогов (ст. 176, 203) посредством применения вычетов (ст. 171, 172, 200, 201), предусматривают ситуации, в которых у налогоплательщика возникает право требовать у государства определенную сумму, обозначаемую как сумма налога к возмещению.

Применительно к данным спорам представляет интерес постановление Президиума ВАС РФ от 8 мая 2007 г. № 16367/06. В рамках соответствующего дела организация обратилась в суд с двумя требованиями: о признании недействительным решения об отказе в возмещении НДС (с пропуском срока на обжалование и ходатайством о его восстановлении), а также об обязании налогового органа возместить НДС. Суд указал, что заявление налогоплательщика о признании незаконным решения налогового органа принимается и рассматривается судом в соответствии с главой 24 АПК РФ, а заявление о возмещении НДС — по правилам искового производства с учетом положений главы 22 АПК РФ. Имея в виду, что применительно к пункту 2 ст. 79 НК РФ требование о возмещении НДС может быть предъявлено в арбитражный суд в течение трех лет со дня, когда налогоплательщик узнал или должен был узнать о нарушении своего права на возмещение данного налога, суд обязан был рассмотреть по существу требование об обязании налогового органа возместить НДС.

Сходный вывод был сделан в постановлении Президиума ВАС РФ от 13 февраля 2007 г. № 12943/06: позиция судов о невозможности удовлетворения требования налогоплательщика об обязании возместить ему сумму НДС, если налогоплательщиком не оспаривалось решение об отказе в возмещении этой суммы, не основана на законе.

Признание недействительным решений налогового органа о взыскании налога за счет иного имущества (статья 47 НК РФ).

Исходя из постановления Президиума ВАС РФ от 20 ноября 2007 г. № 8421/07, срок, предусмотренный пунктом 4 ст. 198 АПК РФ, установлен для требований о признании ненормативных актов недействительными, решений и действий (бездействия) незаконными. Постановление о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика является исполнительным документом. Требование о признании не подлежащим исполнению исполнительного документа, предусмотренное статьей 172 АПК РФ, может быть подано в суд вплоть до окончания исполнения исполнительного документа. При рассмотрении судом требования о признании не подлежащим исполнению постановления налогового органа о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика выясняется: основано ли постановление на принятом в установленный Налоговым кодексом срок решении налогового органа о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика; подписано ли постановление надлежащим должностным лицом; заверено ли оно

гербовой печатью инспекции; не истекли ли сроки предъявления постановления к исполнению; взыскана ли указанная в нем сумма задолженности.

В то же время, исходя из пункта 6 информационного письма Президиума ВАС РФ от 17 февраля 2004 г. № 76 «Обзор практики рассмотрения арбитражными судами дел об установлении фактов, имеющих юридическое значение», заявление об установлении факта исполнения определенным лицом обязанности не подлежит рассмотрению в порядке особого производства. В рассмотренном случае организация обратилась в арбитражный суд с требованием об установлении факта уплаты в федеральный бюджет налога на добавленную стоимость. Как указал Высший Арбитражный Суд, обязанность по уплате налогов и сборов является публичной обязанностью налогоплательщика, каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы (ст. 2, 3 НК РФ). В том случае, если между сторонами правоотношения возникли разногласия в отношении исполнения обязанности одной из сторон данного правоотношения, то такие разногласия следует рассматривать как спор о праве. В данном случае спор о праве возник между налоговым органом и налогоплательщиком по поводу исполнения последним налоговой обязанности. Следовательно, факт исполнения обязанности одной из сторон правоотношения не подлежит установлению в арбитражном суде в порядке особого производства.

Как следует из изложенного, современное законодательство на основании статьи 45 Конституции России предоставляет возможность как административного, так и судебного обжалования решений, действий, бездействия должностных лиц в налоговой сфере и не исключает возможности защиты прав иными способами. Возможность выбора способа защиты прав позволяет в большей степени обеспечить реальную защиту прав частноправовых участников налоговых правоотношений.

ТЕСТЫ

1. Какой порядок обжалования ненормативных актов налоговых органов предусматривает Налоговый кодекс Российской Федерации:

- а) исключительно административный;
- б) исключительно судебный;
- в) как административный, так и судебный.

2. Какой размер государственной пошлины установлен в Налоговом кодексе Российской Федерации для рассмотрения заявления налогоплательщика об оспаривании ненормативного акта налогового органа в арбитражном суде:

- а) 100 руб. — для индивидуального предпринимателя, 2000 руб. — для юридического лица;
- б) 1000 руб. как для индивидуального предпринимателя, так и для юридического лица;
- в) для рассмотрения такого заявления арбитражным судом уплаты государственной пошлины не требуется.

3. Какой размер государственной пошлины установлен в Налоговом кодексе Российской Федерации для рассмотрения жалобы налогоплательщика на ненормативный акт налогового органа в вышестоящем налоговом органе:

- а) 100 руб. — для физического лица, 2000 руб. — для юридического лица;
- б) 1 000 руб. как для физического, так и для юридического лица;
- в) для рассмотрения жалобы вышестоящим налоговым органом уплаты государственной пошлины не требуется.

4. В какой срок в общем случае ненормативный акт налогового органа может быть беспрепятственно обжалован:

- а) в течение трех лет с момента его принятия;
- б) в течение трех месяцев со дня, когда заинтересованному лицу стало известно о нарушении его прав и законных интересов;
- в) в течение одного года со дня, когда заинтересованное лицо уведомило налоговый орган о намерении обжаловать данный акт.

5. По результатам выездной налоговой проверки составлен акт проверки и вынесено решение о привлечении к налоговой ответственности. Проверенный налогоплательщик может обжаловать:

- а) как акт проверки, так и решение о привлечении к налоговой ответственности;
- б) только акт проверки;
- в) только решение о привлечении к налоговой ответственности.

6. В судебном процессе налогоплательщик сделал заявление, что налоговым органом неправомерно доначислен налог в решении по результатам налоговой проверки, поскольку он имеет право на льготы (вычеты, расходы). В этом случае:

- а) обязанность по доказыванию права на льготы (вычеты, расходы) лежит на налогоплательщике;

- б) обязанность по доказыванию отсутствия у налогоплательщика прав на льготы (вычеты, расходы) лежит на налоговом органе;
- в) право на льготы (вычеты, расходы) презюмируется, доказательства не требует.

7. В судебном процессе налогоплательщик сделал заявление, что налоговым органом неправомерно доначислен налог в решении по результатам налоговой проверки, поскольку в его деятельности отсутствовал объект налогообложения. В этом случае:

- а) обязанность по доказыванию отсутствия объекта налогообложения лежит на налогоплательщике;
- б) обязанность по доказыванию наличия объекта налогообложения лежит на налоговом органе;
- в) возникновение объекта налогообложения презюмируется, доказательства не требует.

Раздел второй

ОСОБЕННАЯ ЧАСТЬ

Глава 4

ФЕДЕРАЛЬНЫЕ НАЛОГИ И СБОРЫ

§ 4.1. НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

Налог на добавленную стоимость (НДС) является **федеральным косвенным** налогом. В настоящее время он урегулирован главой 21 НК РФ, которая действует с 1 января 2001 г. Ранее НДС уплачивался на основании Закона РФ от 6 декабря 1991 г. № 1992-1 «О налоге на добавленную стоимость», который ныне утратил силу.

Согласно пункту 1 ст. 143 НК РФ **налогоплательщиками** НДС признаются организации, индивидуальные предприниматели, а также лица, признаваемые налогоплательщиками НДС в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации, определяемые в соответствии с Таможенным кодексом Российской Федерации.

Объект налогообложения НДС, наиболее часто возникающий в деятельности налогоплательщиков, предусмотрен в подпункте 1 п. 1 ст. 146 НК РФ: реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации. В целях исчисления НДС передача права собственности на товары, результатов выполненных работ, оказание услуг на безвозмездной основе признается реализацией товаров (работ, услуг). Другой важнейший объект налогообложения — ввоз товаров на таможенную территорию Российской Федерации (подп. 4 п. 1 ст. 146 НК РФ).

Следует напомнить, что определение термина «реализация товаров, работ или услуг организацией или индивидуальным предпринимателем» дано в пункте 1 ст. 39 НК РФ: передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу, а в случаях, предусмотренных Налоговым кодексом, передача права собственности на товары, результатов вы-

полненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу — на безвозмездной основе.

Таким образом, основным объектом налогообложения НДС являются действия (деятельность) налогоплательщиков по реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации. Как таковая, «добавленная стоимость» в Налоговом кодексе не определяется и напрямую в качестве объекта налогообложения НДС не используется. Ранее в статье 1 Федерального закона «О налоге на добавленную стоимость» было установлено, что НДС представляет собой форму изъятия в бюджет части добавленной стоимости, создаваемой на всех стадиях производства и определяемой как разница между стоимостью реализованных товаров, работ и услуг и стоимостью материальных затрат, отнесенных на издержки производства и обращения.

В пункте 2 ст. 146 НК РФ перечисляются операции, не признаваемые объектом налогообложения НДС, в том числе передача имущества государственных и муниципальных предприятий, выкупаемого в порядке приватизации; операции по реализации земельных участков (долей в них). Статья 149 НК РФ предусматривает перечень операций, не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения) НДС, в том числе реализация на территории Российской Федерации услуг по перевозке пассажиров городским пассажирским транспортом общего пользования (за исключением такси, в том числе маршрутного); осуществление банками банковских операций (за исключением инкассации). Кроме того, в статье 150 НК РФ урегулированы случаи ввоза товаров на территорию Российской Федерации, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения), в частности ввоз технологического оборудования, комплектующих и запасных частей к нему, ввозимых в качестве вклада в уставные (складочные) капиталы организаций; ввоз необработанных природных алмазов.

В пункте 1 ст. 167 НК РФ установлен момент определения налоговой базы (фактически — момент возникновения объекта налогообложения) для случая реализации товаров (работ, услуг) как наиболее ранняя из дат:

- день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг);
- день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг).

Соответственно, законодатель устанавливает, что при реализации товаров (работ, услуг) объект налогообложения по НДС возникает только из самого факта отгрузки (передачи) товаров (работ, ус-

луг); последующая оплата и момент ее получения принципиального значения не имеют. Если же условия сделки предусматривают предварительную оплату, ее получение также порождает объект налогообложения по НДС.

В силу пункта 1 ст. 154 НК РФ налоговая **база** при реализации налогоплательщиком товаров (работ, услуг) определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг) с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них НДС. Согласно пункту 1 ст. 166 НК РФ сумма НДС исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

Ставки НДС предусмотрены в статье 164 НК РФ: 18% (стандартная) и 10% (по некоторым продовольственным, детским, медицинским товарам и печатным изданиям). Кроме того, предусмотрена ставка 0% по товарам, вывезенным в таможенном режиме экспорта.

Косвенный характер НДС отражен в пункте 1 ст. 168 НК РФ: при реализации товаров (работ, услуг) налогоплательщик дополнительно к цене (тарифу) реализуемых товаров (работ, услуг) обязан предъявить к оплате покупателю этих товаров (работ, услуг) соответствующую сумму НДС. Как было отмечено ранее, в действительности включение суммы НДС в цену товара (работы, услуги) является правом, а не обязанностью налогоплательщика: таким образом, он за счет покупателя «вознаграждает» себя за налог, который подлежит уплате в бюджет. Если налогоплательщик НДС не получит налог с покупателя, то обязанность по уплате налога будет исполняться исключительно за счет собственных средств налогоплательщика.

Таким образом, имея намерение реализовать товар за 100 руб., налогоплательщик в общем случае должен продать его за 118 руб. (100 руб. — цена товара без НДС, 18 руб. — НДС по ставке 18%) и уплатить НДС в бюджет в сумме 18 руб. Если бы законодатель ограничился только вышеуказанными нормами, то каждый последующий продавец, даже реализуя товар без собственной наценки, был бы вынужден увеличивать цену на размер НДС, что придало бы данному налогу так называемый кумулятивный эффект (в приведенном примере при последующих перепродажах: 100 руб. — 118 руб. — 139,2 руб. — 164,3 руб. — 193,9 руб. и т.д.), что, очевидно, попросту разрушило бы гражданский оборот.

Для того чтобы этого не происходило, в статье 171 НК РФ предусмотрены налоговые вычеты. Наиболее часто применяемые на практике налоговые вычеты (п. 2 ст. 171 НК РФ) исчисляются как суммы НДС, предъявленные налогоплательщику при приобрете-

нии им товаров (работ, услуг), в отношении товаров (работ, услуг), приобретаемых для перепродажи, а также товаров (работ, услуг), приобретаемых для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения НДС. На данные вычеты налогоплательщик может уменьшить сумму НДС, подлежащую уплате в бюджет (п. 1 ст. 171 НК РФ).

Например, если налогоплательщик НДС приобретет товар у другого налогоплательщика НДС за 118 руб. (100 руб. — цена товара без НДС, 18 руб. — НДС по ставке 18%) и впоследствии продаст его за 177 руб. (150 руб. — цена товара без НДС, 27 руб. — НДС по ставке 18%), то он будет обязан уплатить в бюджет с применением вычета сумму налога 9 руб. = 27 руб. (НДС с реализации) — 18 руб. (вычеты). Та же сумма НДС получилась бы в том случае, если бы законодатель предусмотрел исчисление налога с наценки (с «добавленной стоимости», в рассмотренном случае — с 50 руб.).

Законодатель предусматривает достаточно жесткие условия для применения налогоплательщиком налоговых вычетов, одним из которых является наличие особого документа — счета-фактуры (ст. 169 НК РФ). Этот документ каждый налогоплательщик НДС, реализуя товар (работу, услугу), обязан выдать покупателю с выделением суммы НДС (п. 3 и 4 ст. 168 НК РФ) для того, чтобы покупатель имел возможность использовать вычет. В пункте 2 ст. 169 НК РФ специально указано, что счета-фактуры, составленные и выставленные с нарушением порядка, установленного пунктами 5 и 6 данной статьи (содержащими перечень обязательных реквизитов), не могут являться основанием для принятия предъявленных покупателю продавцом сумм НДС к вычету или возмещению. Форма счета-фактуры утверждена постановлением Правительства Российской Федерации от 2 декабря 2000 г. № 914 «Об утверждении Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость».

Если товар (работа, услуга) реализуется за наличный расчет населению, то счет-фактуру и расчетные документы заменяет кассовый чек или иной документ установленной формы (п. 7 ст. 168 НК РФ). В постановлении Президиума ВАС РФ от 13 мая 2008 г. № 17718/07 был рассмотрен вопрос об использовании индивидуальным предпринимателем права на вычеты по НДС по бензину, использованному им при осуществлении предпринимательской деятельности: данное право было обосновано контрольно-кассовыми чеками АЗС. Суд указал, что отказ налоговой инспекции пред-

принимателю в получении налогового вычета по НДС нельзя признать правомерным. Это согласуется с позицией, изложенной в определении КС РФ от 2 октября 2003 г. № 384-О, разъясняющей, что счет-фактура не является единственным документом для предоставления налогоплательщику налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость. Вычеты могут предоставляться и на основании иных документов, подтверждающих уплату данного налога.

По общему правилу (ст. 52 НК РФ) НДС **исчисляется налогоплательщиками** самостоятельно. Исключение предусмотрено в статье 161 НК РФ: на некоторых лиц, выплачивающих другим лицам доходы, законодатель возлагает обязанности **налогового агента**. В частности, таковыми признаются арендаторы государственного (муниципального) имущества, которые обязаны исчислить, удержать из доходов, уплачиваемых арендодателю, и перечислить в бюджет соответствующую сумму НДС.

Налоговым периодом по НДС является квартал (ст. 163 НК РФ).

Срок уплаты НДС (как и срок перечисления налога агентом) — не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 1 ст. 174 НК РФ).

Налоговая декларация по НДС подлежит представлению также не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 5 ст. 174 НК РФ).

При применении налоговых вычетов у налогоплательщика может создаться ситуация, в которой не он должен уплатить НДС в бюджет, а государство обязано возместить (возвратить, зачесть) ему определенную сумму из бюджета. Это происходит в случае, если по итогам налогового периода сумма налоговых вычетов превышает общую сумму налога, исчисленную по операциям, признаваемым объектом налогообложения НДС (п. 1 ст. 176 НК РФ).

Простейший пример данной ситуации — если налогоплательщик НДС в течение налогового периода будет только покупать товары, но не будет ничего реализовывать. Соответственно, если товары будут приобретены на сумму 118 руб. (100 руб. — цена товаров без НДС, 18 руб. — НДС по ставке 18%), то налогоплательщик получит по итогам этого квартала право на возмещение НДС в сумме 18 руб. и может возместить эту сумму из бюджета. Разумеется, если впоследствии товары будут проданы, например, за 177 руб. (150 руб. — цена товара без НДС, 27 руб. — НДС по ставке 18%), то налогоплательщик уже не сможет использовать по ним право на ранее использованный вычет и будет обязан уплатить в бюджет 27 руб. НДС. Тем не менее итоговые налоговые последствия такой деятель-

ности, очевидно, будут те же, что и при приобретении с последующей реализацией товара в пределах одного квартала.

Другой пример — если налогоплательщик реализует ранее приобретенный товар на экспорт и обоснует документами право на применение налоговой ставки 0% (ст. 165 НК РФ), то у него будет право на применение вычетов по приобретенному товару, а НДС с реализации фактически будет отсутствовать, вследствие чего у него также возникнет право на возмещение. Как следует из определения КС РФ от 19 января 2005 г. № 41-О, ставка НДС при экспорте в размере 0% направлена на поддержку отечественных товаропроизводителей с целью усилить конкурентоспособность экспортируемых товаров на мировом рынке, поскольку, по общему правилу, обложение НДС экспортируемых товаров осуществляется в стране назначения. В настоящее время ряд вопросов относительно порядка подтверждения ставки 0% разъяснен в постановлении Пленума ВАС РФ от 18 декабря 2007 г. № 65 «О некоторых процессуальных вопросах, возникающих при рассмотрении арбитражными судами заявлений налогоплательщиков, связанных с защитой права на возмещение налога на добавленную стоимость по операциям, облагаемым названным налогом по ставке 0 процентов». Следует напомнить, что ввоз товаров на таможенную территорию Российской Федерации является объектом налогообложения НДС. Соответственно, несколько упрощенно можно утверждать, что при вывозе товара из России экспортеру будет возвращен НДС, а при ввозе товара импортер обязан будет уплатить данный налог.

В статье 145 НК РФ предусмотрена возможность для организаций и индивидуальных предпринимателей при соблюдении определенных критериев освободиться от исполнения обязанностей налогоплательщика НДС. Одно из условий — за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций или индивидуальных предпринимателей без учета налога не превысила в совокупности 2 млн руб. Данное освобождение носит заявительный характер (п. 3 ст. 145 НК РФ). Следует учитывать, что покупатели, которые приобретают товар у лица, освобожденного от исполнения обязанностей налогоплательщика НДС, не получают от него счет-фактуру с выделением суммы налога (п. 5 ст. 168 НК РФ) и не смогут воспользоваться вычетом по НДС. Это обстоятельство может сыграть для покупателей существенную роль при принятии ими решения о заключении сделки с таким продавцом. Соответственно для налогоплательщика имеет смысл использовать освобождение только в том

случае, если для предполагаемых покупателей товаров (работ, услуг) будет непринципиальным отсутствие у них права на вычет (например, для других налогоплательщиков, использующих освобождение; для налогоплательщиков ЕНВД и УСН; для конечных потребителей — физических лиц).

ТЕСТЫ

1. Налог на добавленную стоимость является:

- а) прямым налогом;
- б) косвенным налогом;
- в) налогом на доход.

2. Налог на добавленную стоимость является:

- а) федеральным налогом;
- б) региональным налогом;
- в) местным налогом.

3. Объектом НДС не является:

- а) реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации;
- б) ввоз товаров на таможенную территорию Российской Федерации;
- в) владение на праве собственности основными средствами.

4. Налогоплательщиками НДС при реализации товаров (работ, услуг) по общему правилу являются:

- а) организации и индивидуальные предприниматели;
- б) исключительно организации;
- в) физические лица без статуса индивидуального предпринимателя.

5. НДС должен исчисляться:

- а) только налогоплательщиком;
- б) только налоговым органом;
- в) налогоплательщиком, либо налоговым агентом.

6. Ставки НДС:

- а) установлены в Налоговом кодексе Российской Федерации;
- б) подлежат установлению региональными органами законодательной власти;
- в) ежегодно устанавливаются Минфином России.

7. Одним из обязательных условий для использования налогоплательщиком вычетов по НДС в связи с приобретением товара является:

- а) оплата товара поставщику;
- б) соответствующее письменное разрешение налогового органа;
- в) наличие у налогоплательщика счета-фактуры, выданного поставщиком.

§ 4.2. АКЦИЗ

Акциз является **федеральным косвенным** налогом, который урегулирован главой 22 НК РФ, действующей с 1 января 2001 года. Ранее акциз уплачивался на основании Федерального закона от 6 декабря 1991 г. № 1993-1 «Об акцизах», который ныне утратил силу.

Согласно статье 179 НК РФ **налогоплательщиками** акциза признаются организации, индивидуальные предприниматели, а также лица, признаваемые налогоплательщиками акциза в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации, определяемые в соответствии с Таможенным кодексом Российской Федерации.

Объект налогообложения акцизом, наиболее часто возникающий в деятельности налогоплательщиков данного налога, предусмотрен в подпункте 1 п. 1 ст. 182 НК РФ: реализация на территории Российской Федерации лицами произведенных ими подакцизных товаров. В целях исчисления акциза передача прав собственности на подакцизные товары одним лицом другому лицу на возмездной и (или) безвозмездной основе, а также использование их при натуральной оплате признаются реализацией подакцизных товаров. Другой важнейший объект налогообложения — ввоз подакцизных товаров на таможенную территорию Российской Федерации (подп. 13 п. 1 ст. 182 НК РФ).

Товары, которые законодатель признает подакцизными, перечислены в статье 181 НК РФ. В их число входят в том числе спирт этиловый из всех видов сырья, за исключением спирта коньячного; алкогольная продукция (спирт питьевой, водка, ликероводочные изделия, коньяки, вино и иная пищевая продукция с объемной долей этилового спирта более 1,5%, за исключением виноматериалов); пиво; табачная продукция; автомобили легковые; автомобильный бензин; дизельное топливо. Можно утверждать, что законода-

тель в основном определяет в качестве подакцизных товары, не являющиеся жизненно необходимыми, но пользующиеся повышенным спросом. Подакцизных работ и услуг действующее законодательство не предусматривает.

Таким образом, объектом налогообложения акцизом в основном являются действия (деятельность) налогоплательщиков по реализации произведенных им подакцизных товаров. Иными словами, в общем случае акцизы платит производитель подакцизных товаров, а не те лица, которые данные товары впоследствии перепродают (т.е. сумма акциза в цене товара при его перепродаже не изменяется, а НДС, в силу пункта 1 ст. 154 НК РФ, при перепродаже подакцизных товаров исчисляется из стоимости товаров с учетом акциза). Соответственно, при перепродаже подакцизных товаров НДС в том числе начисляется и на акциз, присутствующий в цене подакцизных товаров.

В пункте 1 ст. 195 НК РФ предусмотрена дата реализации (передачи) подакцизных товаров — день отгрузки (передачи) соответствующих подакцизных товаров, в том числе структурному подразделению организации, осуществляющему их розничную реализацию.

В статье 193 НК РФ установлены **ставки** акциза (в настоящее время отдельно для каждого календарного года). Ставки акциза могут быть подразделены на три группы:

— *твердые* (специфические) налоговые ставки (в абсолютной сумме на единицу измерения), например, на 2008 год: для алкогольной продукции с объемной долей этилового спирта свыше 9% — 173,5 руб. за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах; для вин шампанских — 10,5 руб. за 1 литр; для сигар — 17,75 руб. за 1 шт.; для автомобильного бензина с октановым числом более «80» — 3629 руб. за тонну; для автомобилей легковых с мощностью двигателя свыше 90 л.с. и до 150 л.с. включительно — 19,26 руб. за 1 л.с.;

- *адвалорные* (в процентах) налоговые ставки: в настоящее время не установлены;

— *комбинированные* (состоящие из твердой (специфической) и адвалорной (в процентах) налоговые ставки, например, на 2008 год: сигареты с фильтром — 120 руб. за 1000 шт. плюс 5,5% расчетной стоимости, исчисляемой исходя из максимальной розничной цены, но не менее 142 руб. за 1000 шт.

Согласно пункту 2 ст. 187.1 НК РФ максимальная розничная цена — это цена, выше которой единица потребительской упаковки

(пачка) табачных изделий не может быть реализована потребителям и которая устанавливается налогоплательщиком самостоятельно.

Налоговая база (ст. 187 НК РФ) исчисляется как:

— объем реализованных подакцизных товаров в натуральном выражении — по подакцизным товарам, в отношении которых установлены твердые (специфические) налоговые ставки (в абсолютной сумме на единицу измерения);

— стоимость реализованных подакцизных товаров, без учета акциза, НДС — по подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные (в процентах) налоговые ставки: не используется в силу отсутствия в настоящее время адвалорных ставок;

— объем реализованных подакцизных товаров в натуральном выражении для исчисления акциза при применении твердой (специфической) налоговой ставки и как расчетная стоимость реализованных подакцизных товаров, исчисляемая исходя из максимальных розничных цен для исчисления акциза при применении адвалорной (в процентах) налоговой ставки — по подакцизным товарам, в отношении которых установлены комбинированные налоговые ставки, состоящие из твердой (специфической) и адвалорной (в процентах) налоговых ставок. Расчетная стоимость табачных изделий, в отношении которых установлены комбинированные налоговые ставки, определяется в соответствии со статьей 187.1 НК РФ.

Расчетной стоимостью признается произведение максимальной розничной цены, указанной на единице потребительской упаковки (пачке) табачных изделий, и количества единиц потребительской упаковки (пачек) табачных изделий, реализованных в течение отчетного налогового периода или ввозимых на таможенную территорию Российской Федерации (п. 1 ст. 187 НК РФ).

Косвенный характер акциза отражен, в частности, в пункте 1 ст. 198 НК РФ: налогоплательщик, осуществляющий операции, признаваемые объектом налогообложения акцизом, обязан предъявить к оплате покупателю подакцизных товаров соответствующую сумму акциза.

Соответственно, если производится и реализуется водка крепостью 40% в бутылках емкостью 0,5 л, то при ее реализации производитель обязан увеличивать цену каждой бутылки на 34,7 руб. (173,5 руб. за 1 литр безводного этилового спирта 0,2 л такого спирта в бутылке водки); если производится и реализуется автомобильный бензин с октановым числом «92», то цена его реализации должна быть увеличена на 3629 руб. за тонну. Если исходить из приблизи-

тельной плотности бензина 0,75 кг/литр, то стоимость каждого литра бензина включает ориентировочно 2,7 руб. акциза.

Как и в НДС, в акцизе предусмотрен механизм налоговых вычетов (ст. 200 НК РФ), но он имеет существенные особенности и применяется только в отдельных случаях. Часто применяемые на практике налоговые вычеты (п. 4 ст. 200 НК РФ) установлены как суммы акциза, уплаченные на территории Российской Федерации по спирту этиловому, произведенному из пищевого сырья, использованному для производства виноматериалов, в дальнейшем использованных для производства алкогольной продукции. В силу пункта 1 ст. 201 НК РФ для применения вычетов по акцизу необходимо соблюдение ряда условий, в том числе наличие расчетных документов и счетов-фактур.

Акциз, как следует из общей нормы (ст. 52 НК РФ), **исчисляется** только налогоплательщиками.

Налоговым периодом по акцизу является календарный месяц (ст. 192 НК РФ).

Общий **срок уплаты** акциза — равными долями не позднее 25-го числа месяца, следующего за отчетным месяцем, и не позднее 15-го числа второго месяца, следующего за отчетным месяцем (п. 3 ст. 204 НК РФ).

Налоговая декларация по акцизу в общем случае подлежит представлению не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 5 ст. 204 НК РФ).

При применении налоговых вычетов у налогоплательщика акциза (как и у налогоплательщика НДС) может создаться ситуация, в которой не он должен уплатить акциз в бюджет, а государство обязано возместить (возвратить, зачесть) ему определенную сумму из бюджета; если по итогам налогового периода сумма налоговых вычетов превышает сумму акциза, исчисленную по операциям с подакцизными товарами, являющимся объектом налогообложения (п. 1 ст. 203 НК РФ). Кроме того, если налогоплательщик реализует подакцизные товары, помещенные под таможенный режим экспорта, за пределы территории Российской Федерации, акциз не уплачивается (подп. 4 п. 1 ст. 183, п. 1 ст. 184 НК РФ).

Существенно отличающиеся правила исчисления и уплаты акциза предусмотрены для операций с особыми видами сырья — денатурированным этиловым спиртом и прямогонным бензином (в том числе ст. 179.2, 179.3 НК РФ, подп. 20 и 21 п. 1 ст. 182 НК РФ).

ТЕСТЫ

1. Акциз является:

- а) прямым налогом;
- б) косвенным налогом;
- в) поимущественным налогом.

2. Акциз является:

- а) федеральным налогом;
- б) региональным налогом;
- в) местным налогом.

3. Подакцизным товаром является:

- а) недвижимое имущество;
- б) автомобильный бензин;
- в) золото в слитках.

4. Налогоплательщиками акциза по общему правилу являются:

- а) производители подакцизных товаров, реализующие их;
- б) конечные потребители подакцизных товаров;
- в) владельцы подакцизных товаров, владеющие ими более одного месяца.

5. Акциз должен исчисляться:

- а) только налогоплательщиком;
- б) только налоговым органом;
- в) только налоговым агентом.

6. Ставки акциза:

- а) установлены в Налоговом кодексе Российской Федерации;
- б) подлежат установлению местными органами представительной власти;
- в) ежегодно устанавливаются Правительством России в пределах, установленных в Налоговом кодексе Российской Федерации.

7. Физические лица, приобретающие подакцизные товары для личного потребления:

- а) имеют право истребовать у налогового органа сумму акциза в случае, если по решению суда товар будет признан некачественным;
- б) обязаны ежемесячно представлять в налоговый орган по месту жительства расчет суммы акциза, соответствующей объему потребленных товаров;
- в) в налоговых правоотношениях, урегулированных главой 22 НК РФ, не участвуют.

§ 4.3. НАЛОГ НА ДОХОДЫ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

Налог на доходы физических лиц (НДФЛ) является **федеральным прямым** налогом. Данный налог предусмотрен главой 23 НК РФ, которая действует с 1 января 2001 г. Ранее предшественник НДФЛ — подоходный налог уплачивался на основании Закона РФ от 7 декабря 1991 г. № 1998-1 «О подоходном налоге с физических лиц» (в настоящее время утратил силу).

По пункту 1 ст. 207 НК РФ **налогоплательщиками** НДФЛ признаются:

- физические лица, являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации;

- физические лица, получающие доходы от источников в Российской Федерации, не являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации.

Несмотря на то что в данной статье специально не выделены такие виды физических лиц, как индивидуальные предприниматели, нотариусы и адвокаты, непосредственно в тексте главы 23 НК РФ регламентируются особенности исчисления ими налога.

Определение налоговых резидентов дано в пункте 2 ст. 207 НК РФ: это физические лица, фактически находящиеся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев.

Объект налогообложения НДФЛ установлен в статье 209 НК РФ как доход, полученный налогоплательщиками:

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

- от источников в Российской Федерации — для физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации.

Таким образом, законодатель, вне зависимости от гражданства физического лица, считает возможным облагать НДФЛ все его доходы, если данное лицо является налоговым резидентом Российской Федерации. При этом статья 41 НК РФ устанавливает следующее: доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая в соответствии с главами Налогового кодекса соответственно «Налог на доходы физических лиц», «Налог на прибыль организаций».

Перечни доходов от источников в Российской Федерации и от источников за пределами Российской Федерации предусмотрены в статье 208 НК РФ. В частности, к *первой категории* относятся доходы от реализации имущества, находящегося в Российской Федерации и принадлежащего физическому лицу (подп. 5 п. 1); вознаграждение за выполнение трудовых или иных обязанностей, выполненную работу, оказанную услугу, совершение действия в Российской Федерации (подп. 6 п. 1). К доходам второй категории, в частности, относятся доходы от использования за пределами Российской Федерации авторских или иных смежных прав (подп. 3 п. 3); пенсии, пособия, стипендии и иные аналогичные выплаты, полученные налогоплательщиком в соответствии с законодательством иностранных государств (подп. 7 п. 3).

Другая классификация доходов предусмотрена в статье 210 НК РФ:

- в денежной форме;
- в натуральной форме (ст. 211 НК РФ, в том числе безвозмездно полученное имущество, работы, услуги);
- в виде материальной выгоды (ст. 212 НК РФ, в том числе экономия на процентах за пользование заемными (кредитными) средствами, полученными под низкий процент, если в рублях — то ниже 3/4 ставки рефинансирования Центробанка).

Кроме того, исходя из пунктов 7, 8 ст. 227 НК РФ, законодатель также вводит понятие предполагаемого дохода физических лиц, зарегистрированных в установленном действующим законодательством порядке и осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица; нотариусов, занимающихся частной практикой; адвокатов, учредивших адвокатские кабинеты и других лиц, занимающихся в установленном действующим законодательством порядке частной практикой (далее — физические лица, самостоятельно обеспечивающие себя работой). Предполагаемый доход либо определяется такими налогоплательщиками самостоятельно; либо определяется налоговым органом, как равный доходу налогоплательщика, который был получен в предыдущем году.

Некоторые виды доходов, не подлежащие налогообложению НДФЛ, установлены в статье 217 НК РФ: стипендии студентов учреждений высшего профессионального образования (п. 11); пенсии по государственному пенсионному обеспечению и трудовые пенсии, назначаемые в порядке, установленном действующим законодательством (п. 2), и др.

В статьях 219—220 НК РФ регламентированы налоговые вычеты (соответственно — стандартные, социальные, имущественные) из облагаемого дохода. В частности, у большинства физических лиц не облагается НДФЛ доход в размере 400 руб. за каждый месяц календарного года, до месяца, в котором суммарный доход превысил 20 000 руб. (подп. 3 п. 1 ст. 218 НК РФ). Кроме того, облагаемый доход можно уменьшить, например, на сумму, уплаченную налогоплательщиком-родителем за обучение своих детей в возрасте до 24 лет по очной форме обучения в образовательных учреждениях, — в размере фактически произведенных расходов на это обучение, но не более 50 000 руб. на каждого ребенка (подп. 2 п. 1 ст. 219 НК РФ). При продаже квартиры, находившихся в собственности налогоплательщика три года и более, полученные суммы налогом не облагаются (подп. 1 п. 1 ст. 220 НК РФ). В случае покупки квартиры возможно уменьшить налогооблагаемый доход на сумму соответствующих расходов в пределах 1 млн руб. (подп. 2 п. 1 ст. 220 НК РФ).

В плане применения последнего вида вычетов следует учитывать правовую позицию, изложенную в постановлении Президиума ВАС РФ от 27 ноября 2007 г. № 8184/07: имущество, приобретенное одним из супругов в браке, является их совместной собственностью независимо от того, на кого из них оно оформлено, поскольку иное не установлено брачным или иным соглашением, а также кем из них вносились деньги при его приобретении. Поэтому право на имущественный налоговый вычет в случае приобретения квартиры в собственность имеет любой из супругов по их выбору вне зависимости от того, кто из супругов является стороной договора на приобретение квартиры, а также на чье из супругов имя оформлены платежные документы на квартиру, если иное не установлено брачным или иным соглашением.

Для физических лиц, самостоятельно обеспечивающих себя работой, в статье 221 НК РФ установлен особый вид вычетов — *профессиональные*. Данные лица могут уменьшить облагаемые доходы на сумму фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с извлечением доходов. При этом состав указанных расходов, принимаемых к вычету, определяется налогоплательщиком самостоятельно в порядке, аналогичном порядку определения расходов для целей налогообложения, установленному главой 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций». Таким образом, индивидуальные предприниматели, получающие облагаемый НДФЛ доход (например, от реализации то-

варов), могут уменьшить его на документально подтвержденные расходы, непосредственно связанные с извлечением доходов (например — на приобретение данных товаров — статья 253 НК РФ).

Следует учесть, что в силу пунктов 3 и 4 ст. 210 и пункта 3 ст. 224 НК РФ налоговые вычеты, предусмотренные статьями 218 — 221 НК РФ, не могут быть использованы по некоторым видам доходов; а также физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации.

В постановлении КС РФ от 13 марта 2008 г. № 5-П разъяснено, что обеспечение неформального равенства граждан требует учета фактической способности гражданина (в зависимости от его заработка, дохода) к уплате публично-правовых обязательных платежей в соответствующем размере, возложенное на налогоплательщика бремя уплаты такого платежа, как НДФЛ, — исходя из сущности данного вида налога и императивов, вытекающих непосредственно из Конституции Российской Федерации, — должно определяться таким образом, чтобы валовый доход уменьшался на установленные законом налоговые вычеты, а налогом облагался бы так называемый чистый доход.

Как следует из статьи 210 НК РФ, налоговая база по НДФЛ считается отдельно по каждому виду дохода и определяется, как денежное выражение доходов, уменьшенных на сумму налоговых вычетов (при возможности их применения).

Налоговый кодекс в статье 224 предусматривает различные налоговые **ставки**, отличающиеся в зависимости от вида облагаемого дохода, а также от вида налогоплательщика:

13% — стандартная (доходы, облагаемые по этой ставке, могут быть уменьшены на вычеты);

35% — в отношении доходов в виде материальной выгоды, в виде выигрышей в сумме более 4000 руб., процентных доходов по вкладам в банках (в том числе по рублевым вкладам — в части превышения ставки Центробанка);

15% и 30% — в отношении различных видов доходов физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации;

9% — в отношении доходов физических лиц, являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации, получаемых в виде дивидендов от долевого участия в деятельности российских организаций, а также в виде некоторых ипотечных доходов.

НДФЛ в зависимости от вида дохода и вида налогоплательщика **исчисляется** всеми возможными (а именно — тремя) способами, предусмотренными в статье 52 НК РФ:

— налогоплательщиками **самостоятельно** (ст. 227 НК РФ): физическими лицами, самостоятельно обеспечивающих себя работой, — по суммам доходов, полученных от своей деятельности по итогам налогового периода. Кроме того, самостоятельно исчисляют НДФЛ и иные категории налогоплательщиков (ст. 228 НК РФ), в том числе физические лица — исходя из сумм, полученных от продажи имущества, принадлежащего этим лицам на праве собственности;

— **налоговыми органами** (п. 8 ст. 227 НК РФ): исчисление сумм авансовых платежей с предполагаемого дохода лиц, самостоятельно обеспечивающих себя работой;

— **налоговыми агентами** (ст. 226 НК РФ). Указный статус имеют российские организации, физические лица, самостоятельно обеспечивающие себя работой, а также обособленные подразделения иностранных организаций в Российской Федерации, от которых или в результате отношений с которыми налогоплательщик получил указанные в данной статье доходы. Налог с доходов адвокатов исчисляется, удерживается и уплачивается коллегиями адвокатов, адвокатскими бюро и юридическими консультациями.

Налоговым периодом по НДФЛ является календарный год (ст. 216 НК РФ).

Общий **срок уплаты** НДФЛ для налогоплательщиков, самостоятельно исчисляющих налог, установлен, как 15 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 6 ст. 227, п. 4 ст. 228 НК РФ). Однако для физических лиц, самостоятельно обеспечивающих себя работой, законодатель дополнительно предусматривает обязанность по уплате в течение года авансовых платежей с предполагаемого дохода на основании налоговых уведомлений (ст. 52, п. 9 ст. 227 НК РФ): за январь-июнь — не позднее 15 июля текущего года в размере 1/2 годовой суммы авансовых платежей; за июль-сентябрь — не позднее 15 октября текущего года в размере 1/4 годовой суммы авансовых платежей; за октябрь-декабрь — не позднее 15 января следующего года в размере 1/4 годовой суммы авансовых платежей. По итогам года производится перерасчет исходя из фактически полученного дохода (п. 3 ст. 227 НК РФ). Соответственно, если за некоторый год налогооблагаемый доход физического лица, самостоятельно обеспечивающего себя работой, будет равен доходу за предыдущий год, в общем случае налог будет полностью выплачен авансовыми платежами еще до срока уплаты налога за год.

Для налоговых агентов законодатель предусматривает собственный срок перечисления удержанного ими из доходов физических

лиц налога — не позднее дня фактического получения в банке наличных денежных средств на выплату дохода (п. 6 ст. 226 НК РФ). Если налоговый агент не имеет возможности удержать налог, то он обязан сообщить в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог и сумме задолженности налогоплательщика (подп. 2 п. 3 ст. 24, п. 5 ст. 226 НК РФ). В этом случае налоговый орган направляет физическому лицу налоговое уведомление (ст. 52 НК РФ); а физическое лицо обязано уплатить налог равными долями в два платежа: первый — не позднее 30 календарных дней с даты вручения налоговым органом налогового уведомления об уплате налога, второй — не позднее 30 календарных дней после первого срока уплаты (п. 5 ст. 228 НК РФ).

Налоговая декларация по НДФЛ должна быть представлена не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 1 ст. 229 НК РФ), но не всеми налогоплательщиками, а только теми, кто исчисляет и уплачивает налог самостоятельно (ст. 227, 228 НК РФ). В частности, не должны представлять налоговые декларации физические лица, зарегистрированные в установленном действующим законодательством порядке в качестве индивидуальных предпринимателей, но не осуществляющие предпринимательскую деятельность.

ТЕСТЫ

1. НДФЛ является:

- а) прямым налогом;
- б) косвенным налогом;
- в) поимущественным налогом.

2. НДФЛ является:

- а) федеральным налогом;
- б) региональным налогом;
- в) местным налогом.

3. В случае, если облагаемый НДФЛ доход индивидуального предпринимателя меньше суммы вычетов, то:

- а) НДФЛ не уплачивается;
- б) НДФЛ уплачивается с дохода, без учета вычетов;
- в) разница между суммой дохода и суммой вычетов может быть возмещена индивидуальному предпринимателю из бюджета по его заявлению.

4. *Автомобиль, безвозмездно полученный физическим лицом от индивидуального предпринимателя, может быть квалифицирован:*

- а) как доход физического лица в денежной форме;
- б) как доход физического лица в натуральной форме;
- в) как доход физического лица в виде материальной выгоды.

5. *Работодатель выплачивает работнику заработную плату, В этом случае работодатель по отношению к работнику является:*

- а) администратором дохода;
- б) сборщиком НДФЛ;
- в) налоговым агентом по НДФЛ.

6. *Работодатель — консервный завод (юридическое лицо), с согласия работника выплатил ему заработную плату в виде продукции. В этом случае работник обязан:*

- а) уплатить работодателю НДФЛ, исчисленный исходя из стоимости продукции, для его последующего перечисления в бюджет;
- б) передать в ведение уполномоченного государственного органа часть продукции, соответствующей процентной доле НДФЛ;
- в) уплатить в бюджет НДФЛ после получения от налогового органа налогового уведомления.

7. *Работодатель — консервный завод (юридическое лицо), с согласия работника выплатил ему заработную плату в виде продукции. В этом случае работодатель обязан:*

- а) уплатить НДФЛ за работника;
- б) письменно сообщить в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать НДФЛ и сумме задолженности работника;
- в) истребовать НДФЛ у работника, после чего перечислить его в бюджет.

§ 4.4. ЕДИНЫЙ СОЦИАЛЬНЫЙ НАЛОГ

Единый социальный налог (ЕСН) является **федеральным прямым** налогом. Он урегулирован главой 24 НК РФ, которая действует с 1 января 2001 г. В указанном налоге были объединены основные взносы в социальные внебюджетные фонды, ранее регламентировавшиеся отдельными нормативными актами (в том числе постановлением Верховного Совета Российской Федерации от 24 февра-

ля 1993 г. № 4543-1 «О порядке финансирования обязательного медицинского страхования граждан на 1993 год» (в настоящее время в соответствующей части утратило силу), постановлением Правительства Российской Федерации от 12 февраля 1994 г. № 101 «О фонде социального страхования Российской Федерации» и др.).

ЕСН, согласно статье 241 НК РФ, в определенных долях зачисляется в федеральный бюджет и во внебюджетные фонды: Фонд социального страхования России (ФСС России), Федеральный фонд обязательного медицинского страхования (ФФОМС) и территориальный фонд обязательного медицинского страхования (ТФОМС).

Прежде всего, следует отметить, что ЕСН фактически объединяет в себе два независимых налога:

— ЕСН, подлежащий уплате работодателями в связи с выплатой ими доходов (в том числе заработной платы) своим работникам;

— ЕСН на доходы физических лиц, самостоятельно обеспечивающих себя работой.

Подвиды данного налога будут рассмотрены отдельно.

ЕСН с работодателей. Налогоплательщиками ЕСН признаются лица, производящие выплаты физическим лицам: организации; индивидуальные предприниматели; физические лица, не признаваемые индивидуальными предпринимателями. Указанные лица далее будут обозначаться как работодатели (подп. 1 п. 1 ст. 235 НК РФ).

Для работодателей в пункте 1 ст. 236 НК РФ установлен такой **объект** налогообложения, как выплаты и иные вознаграждения, начисляемые налогоплательщиками в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг (за исключением вознаграждений, выплачиваемых лицам, самостоятельно обеспечивающим себя работой), а также по авторским договорам. Для физических лиц, не признаваемых индивидуальными предпринимателями, объектом налогообложения признаются выплаты и иные вознаграждения по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг, выплачиваемые налогоплательщиками в пользу физических лиц.

Налоговая база для работодателей определена в пункте 1 ст. 237 НК РФ как сумма выплат и иных вознаграждений, начисленных (произведенных) работодателями за налоговый период в пользу физических лиц.

Таким образом, ЕСН с работодателями соответствует пункту 1 ст. 38 НК РФ, предусматривающему, что объектом налогообложения может быть в том числе расход. При этом работодатель, уплачи-

вающий ЕСН, именно уплачивает его в связи с оплатой труда работников, а не удерживает данный налог из доходов работников, т.е. не является налоговым агентом по ЕСН.

Для работодателей ряд выплат, **не подлежащих налогообложению**, предусмотрен в статье 238 НК РФ. Например, не облагается ЕСН стоимость форменной одежды и обмундирования, выдаваемых работникам, обучающимся, воспитанникам в соответствии с законодательством Российской Федерации, а также государственным служащим федеральных органов власти бесплатно или с частичной оплатой и остающихся в личном постоянном пользовании (подп. 11 п. 1). Кроме того, выплаты, не подлежащие налогообложению, предусмотрены в статье 245 НК РФ. Работодатели имеют возможность уменьшить по определенным правилам сумму ЕСН на сумму произведенных ими самостоятельно расходов на цели государственного социального страхования, предусмотренных законодательством Российской Федерации, а также на сумму уплаченных ими за тот же период страховых взносов на обязательное пенсионное страхование (п. 2 ст. 243 НК РФ, определение КС РФ от 8 ноября 2005 г. № 440-О).

В статье 239 НК РФ предусмотрены налоговые **льготы**. В частности, освобождаются от уплаты ЕСН работодатели с сумм выплат и иных вознаграждений, не превышающих в течение налогового периода 100 тыс. руб. на каждое физическое лицо, являющегося инвалидом I, II или III группы (подп. 1 п. 1).

Обзор практики рассмотрения арбитражными судами дел, связанных с взысканием ЕСН, был доведен информационным письмом Президиума ВАС РФ от 14 марта 2006 г. № 106 «Обзор практики рассмотрения арбитражными судами дел, связанных с взысканием единого социального налога». В частности, в пункте 5 данного документа разъяснено, что выплаты, производимые работодателем на обучение работников, не подлежат обложению ЕСН в случае, если обучение осуществляется по инициативе работодателя в целях более эффективного выполнения работником трудовой функции.

Согласно пункту 3 ст. 236 НК РФ объектом налогообложения ЕСН не признаются выплаты и вознаграждения (вне зависимости от формы, в которой они производятся), если у налогоплательщиков-организаций такие выплаты не отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организаций в текущем отчетном (налоговом) периоде. Иными словами если организация-работодатель выплачивает своим работникам заработную

плату, то в общем случае на эту сумму она уменьшает прибыль (облагаемую налогом по ставке 24%), но уплачивает с данных выплат ЕСН по ставке 26%. Если же некоторые выплаты не уменьшают налогооблагаемую прибыль, то с них и не уплачивается ЕСН. В то же время, как это следует из ряда судебных актов, в том числе из постановлений Президиума ВАС РФ от 20 марта 2007 г. № 13342/06 от 25 сентября 2007 г. № 16001/06, не облагаются ЕСН только такие выплаты в пользу работников, которые законодатель прямо не решает учитывать при налогообложении прибыли.

Налоговый кодекс в статье 241 предусматривает различные налоговые **ставки**, отличающиеся в зависимости от вида работодателя. Кроме того, ставки налога снижаются при росте выплат физическому лицу по сложной регрессии и отдельно указаны для каждой доли ЕСН, зачисляемой в федеральный бюджет, ФСС России, ФФОМС и ТФОМС.

Так в общем случае работодатели при выплатах в пользу конкретного физического лица, не превышающих 280 000 руб. нарастающим итогом с начала года, уплачивают ЕСН по ставке 26% (20% — в федеральный бюджет, 2,9% — в ФСС РФ, 1,1% — в ФФОМС, 2% — в ТФОМС). Соответственно, если выплаты составят ровно 280 000 руб., то общая сумма ЕСН составит 72 800 руб. В том случае, если выплаты в пользу данного физического лица будут находиться в пределах от 280 001 руб. до 600 000 руб., то ставка ЕСН составит 72 800 руб. + 10% с суммы, превышающей 280 000 руб. (с соответствующим распределением между федеральным бюджетом и внебюджетными фондами). Если же выплаты в пользу данного физического лица превысят 600 000 руб., то ставка ЕСН составит 88 000 руб. + 2% с суммы, превышающей 600 000 руб. (с соответствующим распределением между федеральным бюджетом и внебюджетными фондами).

ЕСН в варианте для налогоплательщиков — работодателей **исчисляется** ими самостоятельно (ст. 243 НК РФ). Пункт 4 указанной статьи предусматривает, что работодатели обязаны вести учет сумм начисленных выплат и иных вознаграждений, сумм налога, относящегося к ним, а также сумм налоговых вычетов по каждому физическому лицу, в пользу которого осуществлялись выплаты. Кроме того, как это специально указано в пункте 6 ст. 243 НК РФ, уплата ЕСН (авансовых платежей по ЕСН) осуществляется отдельными платежными поручениями в федеральный бюджет, ФСС России, ФФОМС и ТФОМС.

Налоговым периодом по ЕСН является календарный год; отчетными периодами признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года (ст. 240 НК РФ).

Сроки уплаты ЕСН для работодателей установлены достаточно сложным образом. Работодатели уплачивают: ежемесячные авансовые платежи не позднее 15-го числа следующего месяца (п. 3 ст. 243 НК РФ), исчисляя их исходя из величины выплат и иных вознаграждений с начала налогового периода и с учетом ранее уплаченных сумм ежемесячных авансовых платежей; ежеквартальные авансовые платежи не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным периодом (п. 3 ст. 243 НК РФ), исчисляя их по тем же правилам; итоговую сумму ЕСН за налоговый период не позднее 15 календарных дней с 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 3, 7 ст. 243 НК РФ), исчисляя его с учетом всех ранее уплаченных сумм авансовых платежей.

Налоговая декларация по ЕСН должна быть представлена работодателями не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 7 ст. 243 НК РФ). Кроме того, работодатели ежеквартально, не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным периодом, обязаны представлять расчеты авансовых платежей.

С некоторой долей условности можно утверждать, что работодатель, желающий выплатить на руки работнику 1000 руб., должен начислить ему заработную плату в размере 1149,4 руб., удержать из нее и перечислить в бюджет НДФЛ по ставке 13% в сумме 149,4 руб., а также уплатить ЕСН по ставке 26% в сумме 298,8 руб. Сумма НДФЛ и ЕСН, подлежащих перечислению в бюджет работодателем, составит 448,3 руб. Такой объем установленных законом расходов по найму рабочей силы объясняет существование так называемых «серых зарплат».

ЕСН на доходы физических лиц, самостоятельно обеспечивающих себя работой.

В соответствии с подпунктом 2 п. 1 ст. 235 НК РФ **налогоплательщиками** ЕСН признаются индивидуальные предприниматели, адвокаты, нотариусы, занимающиеся частной практикой. Далее они будут обозначаться как лица, самостоятельно обеспечивающие себя работой.

Для данных лиц **объект** налогообложения (п. 2 ст. 236 НК РФ) установлен как доходы от предпринимательской либо иной профессиональной деятельности за вычетом расходов, связанных с их извлечением.

Соответственно, налоговая **база** (п. 3 ст. 237 НК РФ) для указанных лиц установлена как сумма доходов, полученных ими за налоговый период как в денежной, так и в натуральной форме от предпринимательской либо иной профессиональной деятельности, за вычетом расходов, связанных с их извлечением. При этом состав расходов, принимаемых к вычету в целях налогообложения данной группой налогоплательщиков, определяется в порядке, аналогичном порядку определения состава затрат, установленных для налогоплательщиков налога на прибыль соответствующими статьями главы 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций».

Таким образом, в части налогообложения доходов лиц, самостоятельно обеспечивающих себя работой, ЕСН фактически представляет собой «дополнение» к НДФЛ, со сходными правилами определения расходов, но без стандартных, социальных и имущественных вычетов. Сходный с НДФЛ механизм исчисления предполагаемого дохода для данных лиц (с целью возложения на них обязанности по уплате авансовых платежей до окончания текущего года) предусмотрен в пунктах 1—4 ст. 244 НК РФ. Следует учесть, что некоторое лицо (например, предприниматель), вообще говоря, может являться налогоплательщиком обеих разновидностей ЕСН — со своего собственного дохода, а также в связи с выплатой заработной платы своим наемным работникам (п. 2 ст. 235 НК РФ); и кроме того, как налоговый агент, будет обязан исполнять обязанность по удержанию и перечислению НДФЛ с дохода своих работников (ст. 226 НК РФ).

В статье 239 НК РФ предусмотрены налоговые льготы. В частности, освобождаются от уплаты ЕСН лица, самостоятельно обеспечивающие себя работой, являющиеся инвалидами I, II или III группы, в части доходов от их предпринимательской деятельности и иной профессиональной деятельности в размере, не превышающем 100 тыс. руб. в течение налогового периода.

Налоговые ставки, предусмотренные в пункте 3 ст. 241 НК РФ, различаются в зависимости от вида налогоплательщика. Кроме того, ставки налога снижаются при росте налоговой базы по сложной регрессии и раздельно указаны для каждой доли ЕСН, зачисляемой в федеральный бюджет, ФФОМС и ТФОМС.

Так, индивидуальные предприниматели при уровне налоговой базы (доходы — расходы) за календарный год, не превышающем 280 000 руб., уплачивают ЕСН по ставке 10% (7,3% — в федеральный бюджет, 0,8% — в ФФОМС, 1,9% — в ТФОМС). В том случае, если налоговая база будет находиться в пределах от 280 001 руб. до

600 000 руб., то ставка ЕСН составит 28 000 руб. + 3,6% с суммы, превышающей 280 000 руб. (с соответствующим распределением между федеральным бюджетом и внебюджетными фондами). Если же налоговая база превысит 600 000 руб., то ставка ЕСН составит 39 520 руб. + 2% с суммы, превышающей 600 000 руб. (с соответствующим распределением между федеральным бюджетом и внебюджетными фондами). Для адвокатов и нотариусов начальная ставка ЕСН установлена как 8%. С ростом базы ставка также снижается.

Указанный вариант ЕСН **исчисляется:**

налогоплательщиками — лицами, самостоятельно обеспечивающими себя работой (в том числе адвокатами, учредившими адвокатские кабинеты), по итогам налогового периода — пункты 5 и 6 ст. 244 НК РФ.

Определенные особенности предусмотрены для налогообложения ЕСН доходов иных категорий адвокатов. Согласно пункту 6 ст. 244 НК РФ исчисление и уплата ЕСН с доходов адвокатов, за исключением адвокатов, учредивших адвокатские кабинеты, осуществляются коллегиями адвокатов, адвокатскими бюро и юридическими консультациями в порядке, предусмотренном статьей 243 НК РФ, без применения налогового вычета;

налоговыми органами (п. 1—4 ст. 244 НК РФ) исчисляются суммы авансовых платежей с предполагаемого дохода лиц, самостоятельно обеспечивающих себя работой (в том числе адвокатов, учредивших адвокатские кабинеты).

Налоговым периодом по ЕСН является календарный год (ст. 240 НК РФ).

Общий **срок уплаты** ЕСН для лиц, самостоятельно обеспечивающих себя работой, установлен (как и в НДФЛ) — 15 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 4 ст. 244 НК РФ). Кроме того, законодатель, как и в НДФЛ, дополнительно предусматривает обязанность по уплате в течение года авансовых платежей с предполагаемого дохода на основании налоговых уведомлений (ст. 52, п. 4 ст. 244 НК РФ): за январь—июнь — не позднее 15 июля текущего года в размере 1/2 годовой суммы авансовых платежей; за июль—сентябрь — не позднее 15 октября текущего года в размере 1/4 годовой суммы авансовых платежей; за октябрь—декабрь — не позднее 15 января следующего года в размере 1/4 годовой суммы авансовых платежей.

Налоговая декларация по ЕСН должна быть представлена не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 7 ст. 244 НК РФ). При представлении налоговой декларации адвокаты обязаны представить в налоговый орган справку от колле-

гии адвокатов, адвокатского бюро или юридической консультации о суммах уплаченного за них ЕСН за истекший налоговый период.

Таким образом, несколько упрощенно можно утверждать, что индивидуальный предприниматель обязан уплачивать со своих доходов (за вычетом расходов) 13% НДФЛ и 10% ЕСН. Можно отметить, что общая ставка налога на прибыль организаций установлена как 24% (п. 1 ст. 284 НК РФ), т.е. практически на том же уровне.

ТЕСТЫ

1. В связи с выплатой заработной платы ЕСН уплачивается:

- а) работодателем;
- б) работниками (после получения налогового уведомления от налогового органа);
- в) работниками (удерживается работодателем из их заработной платы).

2. ЕСН является:

- а) федеральным налогом;
- б) региональным налогом;
- в) местным налогом.

3. В случае если работодатель не уплачивал ЕСН в связи с выплатой заработной платы работникам, то:

- а) ЕСН может быть взыскан налоговым органом с работников;
- б) работники могут требовать от работодателя исполнения данной обязанности через суд;
- в) ЕСН может быть взыскан налоговым органом с работодателя.

4. Индивидуальный предприниматель, применяющий общую систему налогообложения, должен уплачивать со своих доходов:

- а) только НДФЛ;
- б) только ЕСН;
- в) как НДФЛ, так и ЕСН.

5. Индивидуальный предприниматель, применяющий общую систему налогообложения, использует труд наемных работников. При этом предприниматель:

- а) должен уплачивать ЕСН со своего дохода и удерживать (перечислять в бюджет) ЕСН из дохода работников;
- б) должен уплачивать ЕСН со своего дохода и сообщать в налоговый орган о сумме задолженности работников по ЕСН;
- в) должен уплачивать ЕСН со своего дохода, а также уплачивать ЕСН в связи с выплатой дохода работникам.

6. Ставка ЕСН является:

- а) прогрессивной;
- б) регрессивной;
- в) пропорциональной.

7. Налоговым периодом по ЕСН является:

- а) календарный месяц;
- б) квартал;
- в) календарный год.

§ 4.5. НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ

Налог на прибыль организаций — **федеральный прямой** налог, предусмотренный главой 25 НК РФ, действующей с 1 января 2002 года. Предшественник данного налога — налог на прибыль предприятий и организаций, уплачивался на основании Федерального закона от 27 декабря 1991 г. № 2116-1 «О налоге на прибыль предприятий и организаций» (в настоящее время утратил силу, за исключением отдельных положений).

Налогоплательщиками налога на прибыль организаций признаются: российские организации, иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства и (или) получающие доходы от источников в Российской Федерации (п. 1 ст. 246 НК РФ).

Объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается **прибыль**, полученная налогоплательщиком (ст. 247 НК РФ). Прибылью признается:

1) для российских организаций — полученные **доходы**, уменьшенные на величину произведенных **расходов**, которые определяются в соответствии с главой 25 НК РФ;

2) для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, — полученные через эти постоянные представительства доходы, уменьшенные на величину произведенных этими постоянными представительствами расходов, которые определяются в соответствии с главой 25 НК РФ;

3) для иных иностранных организаций — доходы, полученные от источников в Российской Федерации. Доходы указанных налогоплательщиков определяются в соответствии со статьей 309 НК РФ.

Таким образом, для целей НДФЛ и ЕСН (с доходов физических лиц, самостоятельно обеспечивающих себя работой) законодатель устанавливает объект налогообложения как доход (ст. 209, п. 2 ст. 236 НК РФ). Для целей исчисления данных налогов закон предусматривает либо возможность уменьшения облагаемого дохода на сумму вычетов, в том числе расходов (ст. 219—221 НК РФ), либо предписывает уменьшать на сумму расходов налоговую базу (п. 3 ст. 237 НК РФ). В то же время для целей исчисления налога на прибыль организаций установлен объект налогообложения — прибыль, который возникает только в случае превышения доходов над расходами. Как видим, законодатель с совершенно разных позиций определяет объект налогообложения в данных налогах, имеющих весьма близкую правовую природу.

Классификация доходов дана в пункте 1 ст. 248 НК РФ:

1) доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав (далее — доходы от реализации, регламентированы статьей 249 НК РФ);

2) внереализационные доходы (регламентированы ст. 250 НК РФ).

Примером дохода от реализации может служить выручка от реализации товаров (работ, услуг); примером внереализационных доходов — проценты, полученные по договорам займа, кредита, банковского счета, банковского вклада.

Что следует понимать под выручкой, можно определить, рассмотрев пункт 6 Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 (утв. приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 32н). В данной норме установлено, что выручка принимается к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине поступления денежных средств и иного имущества и (или) величине дебиторской задолженности.

При этом не любые денежные средства, поступающие в организацию, являются ее доходом (учитываются при налогообложении прибыли).

Следует учесть, что в силу статьи 41 НК РФ доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая в соответствии с главами «Налог на доходы физических лиц», «Налог на прибыль организаций» настоящего Кодекса. В частности, денежные средства, получаемые государственной организацией в качестве платы, установленной нормативными актами за выполнение возложенных на

нее законом функций, не могут оцениваться как экономическая выгода и облагаться налогом на прибыль. Указанное обстоятельство подтверждается постановлением Президиума ВАС РФ от 3 июня 2008 г. № 1868/08. По мнению суда, Управление Федеральной регистрационной службы, входящее в систему органов исполнительной власти, осуществляя функции по государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним, действовало в рамках полномочий, возложенных на него федеральным законом, поэтому его деятельность не может рассматриваться в качестве коммерческой и приносящий доход, следовательно, не подлежит обложению налогом на прибыль по правилам главы 25 Кодекса.

Налоговый кодекс в статье 251 предусматривает **доходы, не учитываемые** при определении налоговой базы (фактически — не учитываемые при определении объекта налога), например, в виде средств или иного имущества, которые получены по договорам кредита или займа (иных аналогичных средств или иного имущества независимо от формы оформления заимствований, включая ценные бумаги по долговым обязательствам), а также средств или иного имущества, которые получены в счет погашения таких заимствований (подп. 10 п. 1).

Как следует из пункта 1 ст. 252 НК РФ, в целях исчисления налога на прибыль организаций налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в статье 270 НК РФ). Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных статьей 265 Кодекса, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. **Под обоснованными расходами** понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. **Под документально подтвержденными** расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации, либо документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, и (или) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы (в том числе таможенной декларацией, приказом о командировке, проездными документами, отчетом о выполненной работе в соответствии с договором). Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Таким образом, не любые затраты налогоплательщика могут быть учтены в качестве расходов при налогообложении прибыли (а также НДФЛ и ЕСН с доходов лиц, самостоятельно обеспечивающих себя работой в силу отсылочных норм Налогового кодекса). Споры относительно того, могут ли определенные расходы учитываться налогоплательщиком при исчислении налога на прибыль организаций (НДФЛ, ЕСН), достаточно часто встречаются в практике арбитражных судов. При этом очевидно, что указать в Кодексе исчерпывающий перечень расходов, которые могут быть учтены (или не могут быть учтены) при исчислении данных налогов, невозможно. Все потенциально возможные расходы налогоплательщиков не могут быть корректно описаны законодателем в силу их многообразия. Именно по этой причине принципиальное значение имеет общая норма статьи 252 НК РФ.

Но как это было разъяснено в постановлении Президиума ВАС РФ от 26 февраля 2008 г. № 11542/07, каждый налогоплательщик осуществляет предпринимательскую деятельность самостоятельно на свой риск и вправе единолично оценивать ее эффективность и целесообразность, исходя из поставленных целей. Хозяйствующие субъекты самостоятельно по своему усмотрению выбирают способы достижения результата от предпринимательской деятельности. В полномочия налоговых органов входит лишь контроль за соблюдением налогоплательщиками законодательства о налогах и сборах, а не вменение им доходов исходя из собственного видения способов достижения налогоплательщиками экономического результата с меньшими затратами. Обоснованность расходов, уменьшающих в целях налогообложения полученные доходы, не может оцениваться с точки зрения их целесообразности, рациональности, эффективности или полученного результата.

Кроме того, в постановлении Президиума ВАС РФ от 18 марта 2008 г. № 14616/07 отмечается, что глава 25 Кодекса при регулировании налогообложения прибыли организаций установила соотношение доходов и расходов и связь последних именно с деятельностью организации по извлечению прибыли. Следовательно, расходы, обусловленные необходимостью осуществления организацией своей деятельности, исходя из действующего налогового законодательства предполагают признание их экономически оправданными (обоснованными). В данном судебном акте также сделана ссылка на правовую позицию Конституционного Суда, выраженную в постановлении от 24 февраля 2004 г. № 3-П: судебный контроль также не призван проверять экономическую целесооб-

разность решений, принимаемых субъектами предпринимательской деятельности, которые в сфере бизнеса обладают самостоятельностью и широкой дискрецией.

Один из вариантов классификации расходов дан в пункте 1 ст. 252 НК РФ: расходы в зависимости от их характера, а также условий осуществления и направлений деятельности налогоплательщика подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией (регламентированы в ст. 253 НК РФ), и внереализационные расходы (урегулированы в ст. 265 НК РФ).

Примером расходов, связанных с производством и реализацией, могут служить расходы на оплату труда, суммы начисленной амортизации (подп. 2 и 3 п. 2 ст. 253 НК РФ). Перечни расходов, связанных с производством и реализацией, не являются закрытыми. Подпункт 49 п. 1 ст. 264 НК РФ допускает и другие расходы, связанные с производством и (или) реализацией, прямо их не именуя. К примеру, внереализационными расходами являются расходы на услуги банков (подп. 15 п. 1 ст. 265 НК РФ). Перечень внереализационных расходов также является открытым (подп. 20 п. 1 ст. 265 НК РФ предусматривает другие обоснованные расходы). Соответственно, важнейшим критерием для возможности учета затрат в составе расходов является общая норма, предусмотренная пунктом 1 ст. 252 НК РФ.

В то же время ряд расходов законодатель предписывает не учитывать в целях налогообложения (ст. 270 НК РФ), в том числе это расходы в виде пени, штрафов и иных санкций, перечисляемых в бюджет (в государственные внебюджетные фонды) — пункт 2; в виде сумм налогов, предъявленных в соответствии с Налоговым кодексом налогоплательщиком покупателю (приобретателю) товаров (работ, услуг, имущественных прав), — пункт 19.

Законодатель при определенных условиях дает возможность налогоплательщику определить, каким именно методом он будет определять свои доходы и расходы — методом начисления либо кассовым методом (ст. 271—273 НК РФ).

Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений главы 25 НК РФ, содержится в информационном письме Президиума ВАС РФ от 22 декабря 2005 г. № 98. В частности, в пункте 2 данного письма разъяснено, что безвозмездное пользование нежилыми помещениями является внереализационным доходом, учитываемым при исчислении налога на прибыль.

В силу статьи 274 НК РФ налоговой **базой** для целей налога на прибыль организаций признается денежное выражение прибыли, определяемой в соответствии со статьей 247 НК РФ, подлежащей налогообложению. Статья 313 НК РФ предусматривает, что налогоплательщики исчисляют налоговую базу по итогам каждого отчетного (налогового) периода на основе данных налогового учета, который представляет собой систему обобщения информации для определения налоговой базы на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным Кодексом.

Налоговый кодекс в статье 284 предусматривает налоговые **ставки**, отличающиеся в зависимости от вида облагаемой прибыли (дохода), а также от вида налогоплательщика:

24% — стандартная;

20% и 10% — в отношении различных видов доходов иностранных организаций, не связанных с деятельностью в Российской Федерации через постоянное представительство;

0%, 9%, 15% — в отношении определенных видов доходов, полученных в виде дивидендов, в виде процентов по некоторым государственным и муниципальным ценным бумагам;

0% — в отношении прибыли, полученной Центробанком от осуществления деятельности, связанной с выполнением им функций, предусмотренных Федеральным законом «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)».

Налог на прибыль организаций **исчисляется**:

налогоплательщиками — в общем случае самостоятельно (ст. 52, п. 2 ст. 286 НК РФ);

налоговыми агентами (п. 4, 5 ст. 286 НК РФ). Данные обязанности возлагаются на: российские организации или иностранные организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство, выплачивающие определенные виды доходов налогоплательщику — иностранной организации, не связанные с постоянным представительством в Российской Федерации, а также на российские организации, выплачивающие налогоплательщикам определенные виды доходов в виде дивидендов и в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам.

Налоговым периодом по налогу на прибыль организаций является календарный год; отчетными периодами признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года. Для налогоплательщиков, исчисляющих ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли, признаются месяц, два

месяца, три месяца и так далее до окончания календарного года (ст. 285 НК РФ).

Общий **срок уплаты** налога на прибыль организаций по итогам налогового периода — не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 1 ст. 287, п. 4 ст. 289 НК РФ).

Кроме того, достаточно сложным образом установлена обязанность по уплате авансовых платежей. По итогам отчетных периодов уплачиваются авансовые платежи в срок не позднее 28 календарных дней со дня окончания соответствующего отчетного периода (п. 1 ст. 287, п. 4 ст. 289 НК РФ). Законодатель также предусматривает для некоторых организаций (п. 3 ст. 286 НК РФ), в том числе для организаций с доходами от реализации более 3 млн руб. в среднем за квартал, обязанность по уплате ежемесячных авансовых платежей. Данные платежи могут уплачиваться в двух вариантах: в общем случае как оценочные либо при соответствующем уведомлении налогового органа исчисленные из фактически полученной прибыли (п. 2 ст. 286 НК РФ). В первом случае срок уплаты установлен не позднее 28-го числа каждого месяца; во втором — не позднее 28-го числа месяца, следующего за месяцем, по итогам которого производится исчисление налога (п. 1 ст. 287 НК РФ).

По итогам отчетного (налогового) периода суммы ежемесячных авансовых платежей, уплаченных в течение отчетного (налогового) периода, засчитываются при уплате авансовых платежей по итогам отчетного периода. Авансовые платежи по итогам отчетного периода засчитываются в счет уплаты налога по итогам следующего отчетного (налогового) периода (п. 1 ст. 287 НК РФ).

Для налоговых агентов предусмотрены собственные сроки перечисления удержанного налога: в течение трех дней после дня выплаты (перечисления) денежных средств иностранной организации или иного получения доходов иностранной организацией (п. 2 ст. 287 НК РФ) — для выплаты доходов иностранной организации; в течение 10 дней со дня выплаты дохода (п. 4 ст. 287 НК РФ) — по доходам, выплачиваемым налогоплательщикам в виде дивидендов, а также процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам.

Налоговая декларация по налогу на прибыль организаций должна быть представлена не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 4 ст. 289 НК РФ). Кроме того, по итогам отчетных периодов налогоплательщики представляют налоговые декларации (налоговые расчеты) не позднее 28 календарных дней со дня окончания соответствующего отчетного периода.

ТЕСТЫ

1. Прибылью в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации для российских организаций являются:

- а) полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов;
- б) полученные доходы, увеличенные на величину произведенных расходов;
- в) полученные доходы, без учета произведенных расходов.

2. Налог на прибыль организаций является:

- а) федеральным налогом;
- б) региональным налогом;
- в) местным налогом.

3. Организации обязаны:

- а) реализовывать товары (работы, услуги) по ценам, увеличенным на размер налога на прибыль организаций;
- б) при реализации товаров (работ, услуг) устанавливать цену их реализации не ниже рыночной;
- в) представлять налоговые декларации по налогу на прибыль организаций.

4. Индивидуальные предприниматели, применяющие общую систему налогообложения:

- а) уплачивают налог на прибыль организаций;
- б) субсидиарно используют нормы главы 25 НК РФ при определении состава расходов, подлежащих учету при исчислении НДФЛ и ЕСН;
- в) имеют право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика по налогу на прибыль организаций.

5. Налоговым периодом по налогу на прибыль организаций является:

- а) календарный месяц;
- б) квартал;
- в) календарный год.

6. Ставка налога на прибыль организаций является:

- а) прогрессивной;
- б) регрессивной;
- в) пропорциональной.

7. Налог на прибыль организаций является:

- а) поимущественным налогом;
- б) косвенным налогом;
- в) прямым налогом.

§ 4.6. СБОРЫ ЗА ПОЛЬЗОВАНИЕ ОБЪЕКТАМИ ЖИВОТНОГО МИРА И ЗА ПОЛЬЗОВАНИЕ ОБЪЕКТАМИ ВОДНЫХ БИОЛОГИЧЕСКИХ РЕСУРСОВ

Федеральный сбор за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов урегулирован главой 25.1 НК РФ, которая действует с 1 января 2004 г.

В данной главе предусмотрены два подвида сборов. Это сборы за пользование объектами:

- животного мира, за исключением объектов животного мира, относящихся к объектам водных биологических ресурсов;
- водных биологических ресурсов.

Указанные сборы будут рассмотрены отдельно.

Сборы за пользование объектами животного мира.

Плательщиками сборов за пользование объектами животного мира, за исключением объектов животного мира, относящихся к объектам водных биологических ресурсов, признаются организации и физические лица, в том числе индивидуальные предприниматели, получающие в установленном порядке лицензию (разрешение) на пользование объектами животного мира на территории Российской Федерации (п.1 ст. 333.1 Кодекса).

В соответствии со статьей 1 Федерального закона от 24 апреля 1995 г. № 52-ФЗ «О животном мире»:

долгосрочная лицензия — специальное разрешение на осуществление хозяйственной и иной деятельности, связанной с использованием и охраной объектов животного мира;

именная разовая лицензия — специальное разрешение на однократное использование определенных объектов животного мира с указанием места и срока его действия, а также количества допустимых к использованию объектов животного мира;

распорядительная лицензия — специальное разрешение, предоставляющее право определенным в нем лицам в установленном порядке распоряжаться объектами животного мира.

Последний вид лицензий вышеуказанными сборами не оплачивается, так как пользование объектами животного мира в данном случае не предполагается. Исходя из статьи 33 данного Закона, объекты животного мира могут предоставляться органами государственной власти, уполномоченными осуществлять права собственника от имени Российской Федерации и субъектов Рос-

сийской Федерации, юридическим лицам в долгосрочное пользование на основании долгосрочной лицензии и гражданам в краткосрочное пользование на основании именной разовой лицензии.

Приказом Минсельхоза России от 26 июня 2000 г. № 569 утверждено Положение о порядке выдачи долгосрочных лицензий на пользование объектами животного мира, отнесенными к объектам охоты, согласно которому долгосрочная лицензия вышеуказанными сборами также не оплачивается, так как не предполагает пользование объектами животного мира. Соответственно, рассматриваемым сбором облагается только предоставление именной разовой лицензии. В связи с этим не совсем понятна позиция законодателя, указавшего в пункте 1 ст. 333.1. НК РФ, что плательщиками указанной разновидности сбора признаются организации и физические лица, в том числе индивидуальные предприниматели. С учетом изложенного выше плательщиками данного сбора могут быть только физические лица.

На основании пункта 1.5 Положения, утвержденного приказом Минсельхоза России от 4 января 2001 г. № 3, лицензии выдаются гражданам, имеющим удостоверения на право охоты; непосредственная выдача лицензий может быть осуществлена Россельхознадзором; а также различными организациями и индивидуальными предпринимателями, получившими бланки лицензий в Россельхознадзоре.

Как следует из постановления ФАС Волго-Вятского округа от 12 декабря 2006 г. по делу № А43-24534/ 2006-9-687, плательщиками сбора за пользование объектами животного мира являются непосредственно организации или физические лица, осуществляющие изъятие объектов животного мира из среды их обитания. В рассматриваемом случае «Общество само не изымало объекты животного мира из среды их обитания, а выдавало физическим лицам оформленные (с указанием фамилии, имени, отчества охотника, номера его удостоверения на право охоты, заверенные подписью руководителя, печатью, с датой выдачи) именные разовые лицензии на использование объектов животного мира. При таких обстоятельствах у Общества отсутствовала обязанность по уплате сбора на пользование объектами животного мира при получении бланков лицензий».

Юридически значимым действием, за которое необходимо уплатить сбор, является предоставление права (лицензии) на изъятие объекта животного мира из окружающей природной среды. В Кодексе применяется термин «объект обложения», которому соответ-

ствуют определенные объекты животного мира. Соответственно, объекты обложения и **ставки** сборов предусмотрены в пункте 1 ст. 333.3 НК РФ (например, лось — 1500 руб., кабан — 450 руб., тетерев — 20 руб.).

Кодекс предусматривает случаи, в которых сбор не уплачивается либо уплачивается в меньшем размере. Так, в силу пункта 2 ст. 333.2 НК РФ не признаются объектами обложения объекты животного мира, пользование которыми осуществляется для удовлетворения личных нужд представителями коренных малочисленных народов Севера, Сибири и Дальнего Востока Российской Федерации. Кроме того, пункт 2 ст. 333.3 НК РФ устанавливает, что при изъятии молодняка (в возрасте до одного года) диких копытных животных ставки сбора снижаются на 50%.

Сумма сбора определяется как произведение соответствующего количества объектов животного мира и ставки сбора, установленной для соответствующего объекта животного мира (п. 1 ст. 333.4 НК РФ).

Согласно пункту 1 ст. 333.5 НК РФ плательщики сумму сбора за пользование объектами животного мира уплачивают при получении лицензии (разрешения) на пользование объектами животного мира.

Сборы за пользование объектами водных биологических ресурсов.

В силу пункта 2 ст. 333.1 НК РФ **плательщиками** сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов также признаются организации и физические лица, в том числе индивидуальные предприниматели, получающие в установленном порядке разрешение на добычу (вылов) водных биологических ресурсов во внутренних водах, в территориальном море, на континентальном шельфе Российской Федерации и в исключительной экономической зоне Российской Федерации, а также в Азовском, Каспийском, Баренцевом морях и в районе архипелага Шпицберген.

В соответствии с пунктом 19 ст. 1 Федерального закона от 20 декабря 2004 г. № 166-ФЗ «О рыболовстве и сохранении водных биологических ресурсов» **разрешение на добычу (вылов) водных биоресурсов** — документ, удостоверяющий право на добычу (вылов) водных биоресурсов, отнесенных к объектам рыболовства. Статья 35 данного Закона устанавливает перечень сведений, которые должны быть указаны в данном документе, в том числе виды водных биоресурсов, разрешенных для добычи (вылова) и квоты добычи (вылова). Следует учитывать, что в силу статьи 24 указанного Закона граждане вправе осуществлять любительское и спортивное рыболовство на водных объектах общего пользования свободно и бесплатно, если

иное не предусмотрено данным Законом (в частности, в ст. 26 установлены ограничения).

В постановлении Пленума ВАС РФ от 26 июля 2007 г. № 45 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами положений главы 25.1 Налогового кодекса Российской Федерации в части взыскания сборов за пользование объектами водных биологических ресурсов» даются разъяснения относительно уплаты сборов за пользование объектами водных биологических ресурсов. В частности, в пункте 1 постановления подчеркивается, что от указанного сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов следует отличать государственную пошлину за предоставление лицензии (разрешения) на пользование, которая взимается на основании подпункта 74 п. 1 ст. 333.33 НК РФ. Кроме того, в соответствии с пунктом 4 данного постановления, по смыслу статей 333.2, 333.4 и 333.5 НК РФ в их взаимосвязи сумма сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов исчисляется исходя из объема таких ресурсов, указанного в лицензии (разрешении) на пользование. Ввиду этого судам необходимо учитывать, что объем фактически добытых (выловленных) водных биологических ресурсов не имеет значения для исчисления указанного сбора, в связи с чем перерасчет суммы сбора по количеству фактически добытых (выловленных) ресурсов не производится.

Последнее разъяснение соответствует характеру рассматриваемого платежа как сбора, который в силу статьи 8 НК РФ подлежит уплате при предоставлении права, а не по результатам использования данного права.

Юридически значимым действием, за которое необходимо уплатить сбор, является предоставление права (лицензии) на изъятие объекта водных биологических ресурсов из окружающей природной среды. В Кодексе применяется термин «объект обложения», которому соответствуют определенные объекты водных биологических ресурсов. Соответственно, объекты обложения и **ставки** сборов предусмотрены в пунктах 4 и 5 ст. 333.3 НК РФ (например, в Дальневосточном бассейне: треска — 3000 руб. за тонну, в Северном бассейне: креветка северная — 3000 руб. за тонну, во внутренних водных объектах: судак — 1000 руб. за тонну; гренландский тюлень — 10 руб. за тонну).

В определении КС РФ от 2 октября 2007 г. № 691-О-О разъяснено, что возникновение обязанности по уплате сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов связано прежде всего с

фактом получения (выдачи) лицензии (разрешения), в которой в числе прочего указываются квота добычи (вылова) и район промысла. Это также подтверждается положением статьи 11 Федерального закона «О рыболовстве и сохранении водных биологических ресурсов», согласно которому одним из оснований возникновения права пользования водными биоресурсами является разрешение на их добычу (вылов).

Кодекс предусматривает случаи, в которых сбор не уплачивается либо уплачивается в меньшем размере. Пункт 6 ст. 333.3 НК РФ устанавливает, что ставки сбора устанавливаются в размере 0 рублей в случаях, если пользование такими объектами водных биологических ресурсов осуществляется в целях изучения запасов и промышленной экспертизы, а также в научных целях в соответствии с законодательством Российской Федерации. Согласно пункту 7 данной статьи ставки сбора для рыболовецких артелей (колхозов) устанавливаются в размере 15% от общеустановленных.

Сумма сбора определяется как произведение соответствующего количества объектов водных биологических ресурсов и ставки сбора, установленной для соответствующего объекта водных биологических ресурсов на дату начала срока действия разрешения (п. 2 ст. 333.4 НК РФ).

В соответствии с пунктом 2 ст. 333.5 НК РФ плательщики сумму сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов уплачивают в виде разового и регулярных взносов. Сумма разового взноса определяется как доля исчисленной суммы сбора, размер которой равен 10%. Уплата разового взноса производится при получении разрешения на добычу (вылов) водных биологических ресурсов. Оставшаяся сумма сбора, определяемая как разность между исчисленной суммой сбора и суммой разового взноса, уплачивается равными долями в виде регулярных взносов в течение всего срока действия разрешения на добычу (вылов) водных биологических ресурсов ежемесячно не позднее 20-го числа.

ТЕСТЫ

1. *Сбор за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов является:*

- а) федеральным сбором;
- б) региональным сбором;
- в) местным сбором.

2. Ставки сбора за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов устанавливаются:

- а) Налоговым кодексом Российской Федерации;
- б) постановлением Правительства Российской Федерации;
- в) приказом Минфина России.

3. Ставки сбора за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов установлены:

- а) по отношению ко всем известным объектам животного мира и водных биологических ресурсов;
- б) только по отношению к специально перечисленным в НК РФ объектам животного мира и водных биологических ресурсов;
- в) только по отношению к объектам животного мира и водных биологических ресурсов, ежегодно определяемым Правительством Российской Федерации.

4. Ставки сбора за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов являются:

- а) процентными;
- б) регрессивными;
- в) твердыми.

5. Налоговым периодом по сбору за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов является:

- а) календарный месяц;
- б) по данному виду платежа не предусмотрен налоговый период;
- в) календарный год.

§ 4.7. ВОДНЫЙ НАЛОГ

Водный налог является **федеральным прямым** налогом, предусмотренным главой 25.2 НК РФ, действующей с 1 января 2005 года. Предшественником данного налога является плата за пользование водными объектами, которая уплачивалась на основании Федерального закона от 6 мая 1998 г. № 71-ФЗ «О плате за пользование водными объектами» (утратил силу).

Налогоплательщиками водного налога признаются организации и физические лица, осуществляющие специальное и (или) особое

водопользование в соответствии с законодательством Российской Федерации (п. 1 ст. 333.8 НК РФ).

В соответствии с Водным кодексом Российской Федерации 1995 г., действовавшим до 1 января 2007 года, нормативными правовыми актами, принятыми в его развитие, и Законом Российской Федерации от 21 февраля 1992 г. № 2395-1 «О недрах» специальное и (или) особое водопользование осуществлялось исключительно на основании лицензии. При этом пользование поверхностными водными объектами осуществлялось на основании лицензии на водопользование и договора пользования водными объектами, выдаваемой и заключаемого в соответствии с положениями данного Водного кодекса; а пользование подземными водными объектами — на основании лицензии на пользование недрами для добычи подземных вод, выдаваемой в соответствии с требованиями Закона о недрах. Таким образом, плательщиками водного налога до 1 января 2007 г. являлись организации и физические лица, осуществлявшие пользование водными объектами на основании указанных лицензий.

Водным кодексом Российской Федерации 2006 г. (ВК РФ), вступившим в силу с 1 января 2007 года, отменена система лицензирования пользования поверхностными водными объектами. В соответствии со статьями 9—11 ВК РФ право пользования поверхностными водными объектами приобретается на основании договора водопользования или решения о предоставлении водных объектов в пользование.

Соответственно, в силу пункта 2 ст. 333.8 НК РФ не признаются налогоплательщиками организации и физические лица, осуществляющие водопользование на основании договоров водопользования или решений о предоставлении водных объектов в пользование, соответственно заключенных и принятых после 1 января 2007 года.

Однако изложенное не означает, что положения главы 25.2 НК РФ после 1 января 2007 года утратили актуальность.

Во-первых, в силу пункта 3 ст. 9 ВК РФ физические лица, юридические лица приобретают право пользования подземными водными объектами по основаниям и в порядке, которые установлены законодательством о недрах. Статья 11 Закона о недрах предусматривает, что предоставление недр в пользование оформляется специальным государственным разрешением в виде лицензии.

Таким образом, пользование подземными водными объектами продолжает оставаться объектом обложения водным налогом, а во-

допользователи, осуществляющие данный вид водопользования, являются плательщиками водного налога на основании лицензий на право пользования недрами в целях добычи подземных вод, выданных как до 1 января 2007 года, так и после этого срока. Указанная позиция изложена в письме Минфина России от 12 октября 2007 г. № 03-06-03-02/14.

Во-вторых, поскольку до 1 января 2007 года было выдано существенное количество лицензий на водопользование в соответствии с положениями Водного кодекса Российской Федерации 1995 г., а сроки действия данных лицензий обычно составляют несколько лет, положения главы 25.2 НК РФ в ближайшее время будут актуальны в полном объеме.

Объектом налогообложения водным налогом в силу пункта 1 ст. 333.9 НК РФ признаются четыре вида пользования водными объектами (водопользования):

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

В пункте 2 данной статьи приведен перечень видов водопользования, которые не признаются объектами налогообложения (в том числе забор воды из водных объектов для обеспечения пожарной безопасности, а также для ликвидации стихийных бедствий и последствий аварий; использование акватории водных объектов для рыболовства и охоты).

Исходя из статьи 333.10 НК РФ, налоговая **база** по водному налогу исчисляется по различным правилам в зависимости от вида водопользования:

- при заборе воды налоговая база определяется как объем воды, забранной из водного объекта за налоговый период;
- при использовании акватории водных объектов, за исключением сплава древесины в плотках и кошелях, налоговая база определяется как площадь предоставленного водного пространства;
- при использовании водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики налоговая база определяется как количество произведенной за налоговый период электроэнергии;
- при использовании водных объектов для целей сплава древесины в плотках и кошелях налоговая база определяется как произве-

дение объема древесины, сплавляемой в плотях и кошелях за налоговый период, выраженного в тысячах кубических метров, и расстояния сплава, выраженного в километрах, деленного на 100.

Налоговый кодекс в статье 333.12 предусматривает различные налоговые **ставки**, отличающиеся в зависимости от вида водопользования, вида водного объекта (поверхностный или подземный), а также территории, где оно осуществляется.

Примеры налоговых ставок:

— при заборе воды из поверхностных водных объектов водопользования в Волго-Вятском экономическом районе из бассейна реки Волга — 282 руб. за 1 тыс. куб. м воды; в Восточно-Сибирском экономическом районе из бассейна озера Байкал — 576 руб. за 1 тыс. куб. м воды. Если же забор воды в данных примерах производится из подземных водных объектов, то ставки налога составят 336 руб. и 678 руб. за 1 тыс. куб. м воды соответственно. При заборе воды из Балтийского моря ставка налога составит 8,28 руб. за 1 тыс. куб. м морской воды. Следует учесть, что ставки налога отличаются в зависимости от того, осуществлялся ли забор воды в пределах установленных лимитов (при их превышении применяется пятикратный размер налоговых ставок — п. 2 ст. 333.12 НК РФ). При заборе воды из водных объектов для водоснабжения населения ставка устанавливается в пониженном размере: 70 руб. за 1 тыс. куб. м воды (п. 3 ст. 333.12 НК РФ). Исходя из правовой позиции, изложенной в постановлении ФАС Волго-Вятского округа от 28 марта 2007 г. по делу № А43-24705/2006-34-1128, налогоплательщик вправе применять льготную налоговую ставку 70 руб. за 1 тыс. куб. м воды при водоснабжении населения и в случае отсутствия лицензии на водопользование;

— при использовании акватории поверхностных водных объектов, за исключением сплава древесины в плотях и кошелях, в Волго-Вятском экономическом районе — 29,04 тыс. рублей в год за 1 кв. км используемой акватории;

— при использовании водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики в бассейне реки Волга — 9,84 руб. за 1 тыс. кВт. ч электроэнергии; в бассейне реки Северная Двина — 8,76 руб. за 1 тыс. кВт. ч электроэнергии; в бассейне реки Дон — 9,72 руб. за 1 тыс. кВт. ч электроэнергии;

— при использовании водных объектов для целей сплава древесины в плотях и кошелях в бассейне реки Нева — 1656 руб. за 1 тыс. куб. м сплавляемой в плотях и кошелях древесины на каждые 100 км сплава.

Исчисляется водный налог только самим налогоплательщиком (п. 2 ст. 333.13 НК РФ).

Налоговым периодом по водному налогу является квартал (ст. 333.11 НК РФ).

Срок уплаты водного налога — не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 2 ст. 333.14 НК РФ).

Налоговая декларация по водному налогу должна быть представлена не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 1 ст. 333.15 НК РФ).

ТЕСТЫ

1. Организация, потребляющая воду из городского водопровода и использующая городскую канализацию:

- а) является плательщиком водного налога по обоим основаниям;
- б) является плательщиком водного налога только в части потребления воды из водопровода;
- в) не является плательщиком водного налога.

2. Водный налог является:

- а) федеральным налогом;
- б) региональным налогом;
- в) местным налогом.

3. Плательщики водного налога обязаны:

- а) реализовывать воду населению по ценам, увеличенным на размер водного налога;
- б) уплачивать водный налог не позднее 10-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом;
- в) самостоятельно исчислять сумму водного налога.

4. Ставка водного налога является:

- а) процентной;
- б) твердой;
- в) прогрессивной.

5. Налоговым периодом по водному налогу является:

- а) календарный месяц;
- б) квартал;
- в) календарный год.

§ 4.8. ГОСУДАРСТВЕННАЯ ПОШЛИНА

Государственная пошлина — **федеральный сбор**, урегулированный главой 25.3 НК РФ, которая действует с 1 января 2005 года. Ранее государственная пошлина уплачивалась в том числе на основании Закона РФ от 9 декабря 1991 г. № 2005-1 «О государственной пошлине» (ныне утратил силу).

Согласно пункту 1 ст. 333.16 НК РФ *государственная пошлина* — сбор, взимаемый с лиц, указанных в статье 333.17 НК РФ, при их обращении в государственные органы, органы местного самоуправления, иные органы и (или) к должностным лицам, которые уполномочены в соответствии с законодательными актами Российской Федерации, законодательными актами субъектов Российской Федерации и нормативными правовыми актами органов местного самоуправления, за совершением в отношении этих лиц юридически значимых действий, предусмотренных главой 25.3 НК РФ, за исключением действий, совершаемых консульскими учреждениями Российской Федерации. В целях настоящей главы выдача документов (их копий, дубликатов) приравнивается к юридически значимым действиям.

В определении КС РФ от 1 марта 2007 г. № 326-О-П разъяснено, что государственная пошлина, будучи законно установленным сбором, является единственным и достаточным платежом за совершение государственным органом юридически значимых действий.

Плательщики государственной пошлины являются организации и физические лица (ст. 333.17 НК РФ). При этом указанные лица признаются плательщиками в случае, если они:

1) обращаются за совершением юридически значимых действий, предусмотренных главой 25.3 НК РФ;

2) выступают ответчиками в судах общей юрисдикции, арбитражных судах или по делам, рассматриваемым мировыми судьями, и если при этом решение суда принято не в их пользу и истец освобожден от уплаты государственной пошлины в соответствии с главой 25.3 НК РФ.

Перечень видов **юридически значимых действий**, для совершения которых в отношении плательщика необходимо уплатить государственную пошлину, а также размеры государственной пошлины предусмотрены в статьях 333.19, 333.21, 333.23, 333.24, 333.26, 333.28, 333.30, 333.31, 333.33 НК РФ. Соответственно, государственную пошлину необходимо уплачивать:

- по делам, рассматриваемым в судах общей юрисдикции, мировыми судьями;
- по делам, рассматриваемым в арбитражных судах;
- по делам, рассматриваемым Конституционным Судом Российской Федерации и конституционными (уставными) судами субъектов Российской Федерации;
- за совершение нотариальных действий;
- за государственную регистрацию актов гражданского состояния и другие юридически значимые действия, совершаемые органами записи актов гражданского состояния и иными уполномоченными органами;
- за совершение действий, связанных с приобретением гражданства Российской Федерации или выходом из гражданства Российской Федерации, а также с въездом в Российскую Федерацию или выездом из Российской Федерации;
- за совершение уполномоченным федеральным органом исполнительной власти действий по официальной регистрации программы для электронных вычислительных машин, базы данных и топологии интегральной микросхемы;
- за совершение действий уполномоченными государственными учреждениями при осуществлении федерального пробирного надзора;
- за государственную регистрацию, а также за совершение прочих юридически значимых действий.

Особенности уплаты государственной пошлины в зависимости от вида совершаемых юридически значимых действий, категории плательщиков либо от иных обстоятельств устанавливаются статьями 333.20, 333.22, 333.25, 333.27, 333.29, 333.32 и 333.34 НК РФ.

Президиумом Высшего Арбитражного Суда было доведено информационное письмо от 25 мая 2005 г. № 91. В частности, в пункте 18 письма разъяснено, что уплата государственной пошлины иным лицом за истца (заявителя) законодательством не предусмотрена. Кроме того, ряд разъяснений содержится в информационном письме Президиума ВАС РФ от 13 марта 2007 г. № 117 «Об отдельных вопросах практики применения главы 25.3 Налогового кодекса Российской Федерации». Так, в пункте 4 глава 25.3 НК РФ не содержит нормы об освобождении государственных и муниципальных учреждений от уплаты государственной пошлины по делам, рассматриваемым арбитражными судами. Вместе с тем необходимо учитывать, что если учреждение выполняет одновременно и функции государственного органа (органа местного самоуправления), вопрос об освобождении от уплаты государственной пошлины ре-

шается в зависимости от наличия оснований для применения подпункта 1 п. 1 ст. 333.37 НК РФ.

Ставки государственной пошлины установлены различными способами для разных юридически значимых действий и их особенностей; не исключен дифференцированный подход в зависимости от вида плательщика.

Обычно ставка пошлины установлена в твердой сумме. Так, по делам, рассматриваемым в арбитражных судах при подаче заявлений о признании ненормативного правового акта недействительным и о признании решений и действий (бездействия) государственных органов, органов местного самоуправления, иных органов, должностных лиц незаконными ставка пошлины: для физических лиц — 100 руб., для организаций — 2 тыс. руб. (подп. 3 п. 1 ст. 333.21 НК РФ). Соответственно, для оспаривания в арбитражном суде решения налогового органа по результатам проверки, независимо от доначисленных в нем сумм, индивидуальный предприниматель должен уплатить 100 руб., организация — 2 тыс. руб. Другой пример — за государственную регистрацию транспортных средств и совершение иных регистрационных действий, связанных с выдачей государственных регистрационных знаков на транспортные средства (за исключением мототранспортных средств, прицепов, тракторов, самоходных дорожно-строительных и иных самоходных машин) ставка государственной пошлины установлена как 400 руб.; связанных с выдачей паспорта транспортного средства — как 100 руб. (подп. 29 п. 1 ст. 333.33 НК РФ). За выдачу талона о прохождении государственного технического осмотра транспортного средства ставка государственной пошлины установлена как 30 руб. (подп. 30 п. 1 ст. 333.33 НК РФ).

Достаточно редко главой 25.3 НК РФ устанавливается процентная ставка государственной пошлины. Так, за право вывоза культурных ценностей, созданных более 50 лет назад, ставка государственной пошлины установлена как 10% стоимости вывозимых культурных ценностей (подп. 27 п. 1 ст. 333.33 НК РФ).

Чаще ставка государственной пошлины устанавливается комбинированным способом. Так, при подаче в арбитражный суд искового заявления имущественного характера, подлежащего оценке, государственная пошлина исчисляется по правилам сложной регрессии: при цене иска до 50 000 руб. — 4% цены иска, но не менее 500 руб.; от 50 001 руб. до 100 000 руб. — 2000 руб. плюс 3% суммы, превышающей 50 000 руб.; от 100 001 руб. до 500 000 руб. — 3500 руб. плюс 2% суммы, превышающей 100 000 руб.; от 500 001 руб. до 1 000 000 руб. — 11 500 руб. плюс 1% суммы, превышающей

500 000 руб.; свыше 1 000 000 руб. — 16 500 руб. плюс 0,5% суммы, превышающей 1 000 000 руб., но не более 100 000 руб. (подп. 1 п. 1 ст. 333.21 НК РФ).

Кодекс предусматривает ситуации, в которых государственная пошлина не уплачивается — в статье 333.35 установлены льготы для отдельных категорий физических лиц и организаций. В частности, от уплаты государственной пошлины освобождаются физические лица — Герои Советского Союза, Герои Российской Федерации и полные кавалеры ордена Славы — по делам, рассматриваемым в судах общей юрисдикции, мировыми судьями, в Конституционном Суде Российской Федерации, при обращении в органы и (или) к должностным лицам, совершающим нотариальные действия, и в органы, осуществляющие государственную регистрацию актов гражданского состояния (подп. 11 п. 1). Кроме того, государственная пошлина не уплачивается, например, за выдачу приглашения на въезд в Российскую Федерацию иностранного гражданина или лица без гражданства в целях его обучения в государственном или муниципальном образовательном учреждении (подп. 1 п. 3). Также в статьях 333.36—333.39 НК РФ предусмотрен широкий спектр льгот. Например, в силу пункта 1 ст. 333.37 Кодекса от уплаты государственной пошлины по делам, рассматриваемым в арбитражных судах, освобождаются прокуроры, государственные органы, органы местного самоуправления и иные органы, обращающиеся в арбитражные суды в случаях, предусмотренных законом, в защиту государственных и (или) общественных интересов.

Кроме того, в ряде положений Кодекса предусмотрено увеличение (уменьшение) размера государственной пошлины в силу закона. Так, пошлина за государственную регистрацию средств массовой информации при регистрации средств массовой информации эротического характера увеличивается в 10 раз; при регистрации средств массовой информации, специализирующихся на выпуске продукции для детей, подростков и инвалидов, а также средств массовой информации образовательного и культурно-просветительского назначения уменьшается в 5 раз (п. 3 ст. 333.34).

Порядок и сроки уплаты государственной пошлины установлены в статье 333.18 НК РФ. Государственная пошлина уплачивается по месту совершения юридически значимого действия в наличной или безналичной форме (п. 3). По общему правилу пошлина уплачивается до начала совершения в отношении плательщика юридически значимого действия. Например, при обращении в Конституционный Суд Российской Федерации, в суды общей юрисдикции, арбитражные суды или к мировым судьям плательщики уплачивают госу-

дарственную пошлину до подачи запроса, ходатайства, заявления, искового заявления, жалобы (в том числе апелляционной, кассационной или надзорной) (подп. 1 п. 1). В то же время предусмотрены определенные исключения. Так, ответчики в судах общей юрисдикции, арбитражных судах или по делам, рассматриваемым мировыми судьями, если решение суда принято не в их пользу и истец освобожден от уплаты государственной пошлины, должны уплатить пошлину в десятидневный срок со дня вступления в законную силу решения суда (подп. 1 п. 1).

Судебные органы по ходатайству заинтересованного лица, исходя из его имущественного положения, могут отсрочить или рассрочить уплату государственной пошлины либо уменьшить ее размер (ст. 333.41, п. 2 ст. 333.20, п. 2 ст. 333.22, п. 3 ст. 333.23 НК РФ). Исходя из определения КС РФ от 13 июня 2006 г. № 274-О, суд может снижать размер государственной пошлины вплоть до нулевого размера, если иное уменьшение размера государственной пошлины или предоставление отсрочки (рассрочки) ее уплаты не обеспечива-ют беспрепятственный доступ к правосудию.

Основания и порядок возврата или зачета государственной пошлины предусмотрены в статье 333.40 НК РФ. Правила данной статьи являются специальными нормами и имеют определенные отличия от правил, установленных статьями 78, 79 НК РФ. Например, в силу пункта 3 статьи 333.40 Кодекса заявление о возврате излишне уплаченной (взысканной) суммы государственной пошлины по делам, рассматриваемым в судах, а также мировыми судьями, подается плательщиком государственной пошлины в налоговый орган по месту нахождения суда, в котором рассматривалось дело. В то же время пункт 2 ст. 78 НК РФ предусматривает, что зачет или возврат суммы излишне уплаченного налога производится налоговым органом по месту учета налогоплательщика.

ТЕСТЫ

1. Государственная пошлина является:

- а) федеральным налогом;
- б) федеральным сбором;
- в) региональным сбором.

2. Государственная пошлина является:

- а) единственным и достаточным платежом за совершение государственным органом (должностным лицом) юридически значимых действий;

- б) не является единственным платежом за совершение государственным органом (должностным лицом) юридически значимых действий;
- в) уплачивается за предоставление прав (выдачу лицензий).

3. Размер государственной пошлины:

- а) может быть уменьшен судом по ходатайству заинтересованного лица, исходя из его имущественного положения;
- б) не может быть уменьшен никаким органом ни при каких обстоятельствах;
- в) может быть уменьшен любым органом, уполномоченным на совершение юридически значимых действий, по ходатайству заинтересованного лица.

4. Государственная пошлина может быть охарактеризована как:

- а) разнovidность таможенной пошлины;
- б) гражданско-правовой платеж, подлежащий уплате за услуги, оказанные государственным органом;
- в) федеральный сбор, не имеющий отношения к таможенной пошлине.

5. Налоговым периодом по государственной пошлине является:

- а) календарный месяц;
- б) квартал;
- в) у государственной пошлины нет и не может быть налогового периода.

§ 4.9. НАЛОГ НА ДОБЫЧУ ПОЛЕЗНЫХ ИСКОПАЕМЫХ

Налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ) — **федеральный прямой** налог, предусмотренный главой 26 НК РФ, которая действует с 1 января 2002 года. Предшественником данного налога являются отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы, которые уплачивались на основании Закона Российской Федерации «О недрах» и Федерального закона от 30 декабря 1995 г. № 224-ФЗ «О ставках отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы» (утратил силу).

Налогоплательщиками НДПИ в силу статьи 334 НК РФ являются организации и индивидуальные предприниматели, признаваемые пользователями недр в соответствии с законодательством Российской Федерации.

При этом статья 11 Закона о недрах предусматривает, что предоставление недр в пользование оформляется специальным государственным разрешением в виде лицензии. В силу статьи 9 данного Закона права и обязанности пользователя недр возникают с момента государственной регистрации лицензии на пользование участками недр.

Объектом налогообложения НДПИ в силу пункта 1 ст. 336 НК РФ признаются три вида добытых (извлеченных) полезных ископаемых. Это полезные ископаемые:

— добытые из недр на территории Российской Федерации на участке недр, предоставленном налогоплательщику в пользование в соответствии с законодательством Российской Федерации;

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

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

При этом принципиальное значение имеет общее определение добытого полезного ископаемого, которое дано в пункте 1 ст. 337 НК РФ: полезным ископаемым признается продукция горнодобывающей промышленности и разработки карьеров, содержащаяся в фактически добытом (извлеченном) из недр (отходов, потерь) минеральном сырье (породе, жидкости и иной смеси), первая по своему качеству соответствующая государственному стандарту Российской Федерации, стандарту отрасли, региональному стандарту, международному стандарту, а в случае отсутствия указанных стандартов для отдельного добытого полезного ископаемого — стандарту (техническим условиям) организации (предприятия).

Специальные определения и исключения даны в пунктах 2 и 3 ст. 337 НК РФ. Видами добытого полезного ископаемого являются антрацит, уголь каменный, уголь бурый и горючие сланцы; торф; углеводородное сырье; товарные руды; неметаллическое сырье, используемое в основном в строительной индустрии.

В пункте 2 ст. 336 НК РФ приведен перечень видов добытых (извлеченных) полезных ископаемых, которые не признаются объектом налогообложения НДПИ (в том числе общераспространенные полезные ископаемые и подземные воды, не числящиеся на государственном балансе запасов полезных ископаемых, добытые ин-

дивидуальным предпринимателем и используемые им непосредственно для личного потребления; добытые (собранные) минералогические, палеонтологические и другие геологические коллекционные материалы).

Налоговая база по НДПИ, согласно пункту 2 ст. 338 НК РФ, в зависимости от вида полезного ископаемого определяется двумя способами как:

— количество добытых полезных ископаемых в натуральном выражении — при добыче нефти обезвоженной, обессоленной и стабилизированной, попутного газа и газа горючего природного из всех видов месторождений углеводородного сырья. Конкретные способы определения количества добытого полезного ископаемого предусмотрены в статье 339 НК РФ;

— стоимость добытых полезных ископаемых — при добыче иных полезных ископаемых. Конкретные способы определения стоимости добытого полезного ископаемого предусмотрены в статье 340 НК РФ. Кроме того, соответствующие разъяснения содержатся в постановлении Пленума ВАС РФ от 18 декабря 2007 г. № 64 «О некоторых вопросах, связанных с применением положений Налогового кодекса Российской Федерации о налоге на добычу полезных ископаемых, налоговая база по которым определяется исходя из их стоимости».

Ставки НДПИ предусмотрены в пункте 1 ст. 342 НК РФ и различаются в зависимости от вида полезного ископаемого:

0% (0 руб. в случае, если в отношении добытого полезного ископаемого налоговая база определяется как количество добытых полезных ископаемых в натуральном выражении) при добыче полезных ископаемых в части нормативных потерь полезных ископаемых; минеральных вод, используемых налогоплательщиком исключительно в лечебных и курортных целях без их непосредственной реализации и др.;

от 3,8% до 17,5% для различных полезных ископаемых, налоговая база по которым определяется исходя из их стоимости;

419 руб. за 1 тонну добытой нефти обезвоженной, обессоленной и стабилизированной. При этом указанная налоговая ставка умножается на коэффициент, характеризующий динамику мировых цен на нефть (Кц), и на коэффициент, характеризующий степень выработанности конкретного участка недр (Кв), которые определяются в соответствии с пунктами 3 и 4 ст. 342 НК РФ;

147 руб. за 1 000 куб. м газа при добыче газа горючего природного из всех видов месторождений углеводородного сырья.

Исчисляется НДС только самим налогоплательщиком (ст. 52, 343 НК РФ).

Налоговым периодом по НДС является календарный месяц (ст. 341 НК РФ).

Срок уплаты НДС — не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (ст. 344 НК РФ).

Налоговая декларация по НДС должна быть представлена не позднее последнего числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 2 ст. 345 НК РФ).

ТЕСТЫ

1. НДС подлежит уплате в связи с:

- а) получением права на добычу полезных ископаемых;
- б) рассмотрением уполномоченным органом заявки на выдачу лицензии на пользование участками недр;
- в) добычей полезных ископаемых.

2. Налогоплательщиками НДС являются:

- а) только организации, признаваемые пользователями недр;
- б) организации и физические лица, признаваемые пользователями недр;
- в) организации и индивидуальные предприниматели, признаваемые пользователями недр.

3. Налоговая база по НДС определяется:

- а) как количество добытых полезных ископаемых в натуральном выражении, либо как стоимость добытых полезных ископаемых;
- б) только как количество добытых полезных ископаемых в натуральном выражении;
- в) только как стоимость добытых полезных ископаемых.

4. НДС подлежит исчислению:

- а) только самим налогоплательщиком;
- б) налоговым органом, исходя из сведений о добыче полезных ископаемых, представленных налогоплательщиком;
- в) налогоплательщиком, либо налоговым агентом.

5. Налоговым периодом по НДС является:

- а) календарный месяц;
- б) квартал;
- в) календарный год.

Глава 5

РЕГИОНАЛЬНЫЕ НАЛОГИ

§ 5.1. ТРАНСПОРТНЫЙ НАЛОГ

Транспортный налог является **региональным прямым** налогом. Он предусмотрен главой 28 НК РФ, которая действует с 1 января 2003 года. Предшественником данного налога является налог с владельцев транспортных средств, который уплачивался на основании статьи 6 Федерального закона «О дорожных фондах в Российской Федерации» (утратил силу). Кроме того, непродолжительное время действовал Федеральный закон от 8 июля 1999 г. № 141-ФЗ «О налоге на отдельные виды транспортных средств» (утратил силу).

Региональные органы власти при введении налога в соответствии со статьей 356 НК РФ обязаны определить ставку налога в пределах, установленных Кодексом; порядок и сроки его уплаты.

Кроме того, региональные органы власти вправе установить для налогоплательщиков — организаций отчетные периоды (п. 3 ст. 360 НК РФ), а также налоговые льготы (ст. 356 НК РФ).

Иные элементы данного налога (в том числе объект, база, период) регулируются Налоговым кодексом и не могут изменяться региональным законодателем.

К примеру, на территории Нижегородской области действует областной закон от 28 ноября 2002 г. № 71-З «О транспортном налоге».

Налогоплательщиками транспортного налога признаются лица, на которых в соответствии с законодательством Российской Федерации зарегистрированы транспортные средства, признаваемые объектом налогообложения в соответствии со статьей 358 НК РФ (ст. 357 НК РФ).

Объектом налогообложения согласно пункту 1 ст. 358 НК РФ 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 (буксируемые суда) и другие водные и воздушные транспортные средства, зарегистрированные в установленном порядке в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Таким образом, объектом налогообложения транспортным налогом является факт владения определенными видами транспортных средств, зарегистрированными в установленном порядке.

В частности, как это предусмотрено постановлением Правительства Российской Федерации от 12 августа 1994 г. № 938 «О государственной регистрации автотранспортных средств и других видов самоходной техники на территории Российской Федерации», регистрацию транспортных средств на территории Российской Федерации осуществляют:

подразделения ГИБДД МВД России — автотранспортных средств, имеющих максимальную конструктивную скорость более 50 км/час, и прицепов к ним, предназначенных для движения по автомобильным дорогам общего пользования;

органы Гостехнадзора — тракторов, самоходных дорожно-строительных и иных машин и прицепов к ним, включая автотранспортные средства, имеющие максимальную конструктивную скорость 50 км/час и менее, а также не предназначенные для движения по автомобильным дорогам общего пользования.

Приказом МВД России от 27 января 2003 г. № 59 «О порядке регистрации транспортных средств» утверждены Правила регистрации автотранспортных средств и прицепов к ним в ГИБДД МВД России.

Виды транспортных средств, которые не являются объектом налогообложения, Налоговый кодекс предусматривает в пункте 2 ст. 358 (в том числе весельные лодки, а также моторные лодки с двигателем мощностью не свыше 5 л.с.; 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 уполномоченным органом).

Налоговая база в соответствии с пунктом 1 ст. 359 НК РФ исчисляется различными способами в зависимости от вида транспортного средства (как мощность двигателя транспортного средства в лошадиных силах; как паспортная статическая тяга реактивного двигателя (суммарная паспортная статическая тяга всех реактивных двигателей) воздушного транспортного средства на взлетном режиме в земных условиях в килограммах силы; как валовая вместимость в регистровых тоннах; как единица транспортного средства).

Предельные налоговые ставки (подлежащие конкретизации на региональном уровне) предусмотрены в статье 361 НК РФ. Так, в

зависимости от мощности двигателя (в расчете на одну лошадиную силу мощности двигателя) для легковых автомобилей они установлены от 25 руб. до 150 руб.; для автобусов — от 50 руб. до 100 руб.; для грузовых автомобилей — от 25 руб. до 85 руб. Для несамоходных (буксируемых) судов, для которых определяется валовая вместимость, предусмотрена предельная ставка 100 руб. с каждой регистрационной тонны валовой вместимости. Для самолетов, вертолетов и иных воздушных судов, имеющих двигатели, предельная ставка установлена как 125 руб. с каждой лошадиной силы; а для самолетов, имеющих реактивные двигатели, предельная ставка установлена как 100 руб. с каждого килограмма силы тяги. В отношении других водных и воздушных транспортных средств, не имеющих двигателей, предельная ставка установлена как 1000 руб. с единицы транспортного средства. Кроме того, в указанной статье предусмотрены не только максимальные, но и минимальные ставки данного налога.

Следует отметить, что в статье 6 закона Нижегородской области «О транспортном налоге» **конкретные ставки** налога для всех легковых автомобилей, имеющих двигатели с мощностью более 45 л.с., установлены на максимально возможном уровне. В частности, при мощности двигателя свыше 45 л.с. до 100 л.с. ставка составляет 25 руб. на одну лошадиную силу.

Определенную проблему может представлять отнесение транспортного средства к одной из групп, выделенных в статье 361 НК РФ; при том, что от решения данного вопроса зависит размер налоговой ставки и соответственно налога. В частности, является актуальным вопрос отнесения некоторых автомобилей к грузовым, либо к легковым. Так, в постановлении ФАС Волго-Вятского округа от 3 мая 2007 г. по делу № А43-27317/ 2006-6-652 разрешался вопрос об отнесении к соответствующей группе автомобиля ГАЗ-33021 (категории «В», тип — бортовые).

В постановлении Президиума ВАС РФ от 18 сентября 2007 г. № 5336/07 рассматривался вопрос налогообложения автомобилей с оборудованной на них спецтехникой (кранами, цистернами, подъемниками, бетономесителями, буровыми установками), а также спецмашин (пожарных, уборочных, автомастерских, топливозаправщиков и т.п.). Налогоплательщик настаивал на их отнесении к категории «Другие самоходные транспортные средства, машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу», а налоговый орган — к категории «грузовые автомобили». Суд указал, что если транспортное средство зарегистрировано в органах ГИБДД как автомобиль, то независимо от того, для какой цели оно предназна-

но и какое оборудование на нем размещено, это транспортное средство в качестве объекта налогообложения не является «другим самоходным транспортным средством», поименованным в пункте 1 ст. 361 НК РФ. Транспортные средства, по поводу которых возник спор, зарегистрированы в органах ГИБДД как грузовые автомобили категории «С». Следовательно, при исчислении транспортного налога надлежало применять дифференцированные налоговые ставки, установленные региональным Законом о транспортном налоге для категории «Грузовые автомобили».

Кроме того, в определении КС РФ от 14 декабря 2004 г. № 451-О суд сделал вывод о том, что с учетом особенностей транспортного налога его налоговая база определяется в соответствии с критериями, позволяющими, в частности, оценить уровень воздействия транспортного средства на состояние дорог общего пользования. На основании данного подхода в постановлении ФАС Волго-Вятского округа от 27 апреля 2007 г. по делу № А43-9831/2006-31-274 сделан вывод, что автомобили, участвующие в полигонных и заводских испытаниях и не предназначенные для перевозки по дорогам людей, грузов или оборудования, установленного на них, не являются транспортными средствами по цели использования и не являются объектом налогообложения транспортным налогом.

Исчисляется транспортный налог (ст. 52, п. 1 ст. 362 НК РФ):

налогоплательщиками-организациями: самостоятельно;

налоговыми органами: для налогоплательщиков — физических лиц на основании сведений, которые представляются в налоговые органы органами, осуществляющими государственную регистрацию транспортных средств на территории Российской Федерации (в том числе ГИБДД).

Поскольку для направления налогового уведомления налоговые органы должны обладать информацией о подлежащих налогообложению транспортных средствах и об их владельцах, пункт 5 ст. 362 НК РФ устанавливает, что органы, осуществляющие государственную регистрацию транспортных средств, обязаны сообщать в налоговые органы по месту своего нахождения сведения о транспортных средствах, а также о лицах, на которых зарегистрированы транспортные средства, по состоянию на 31 декабря истекшего календарного года до 1 февраля текущего календарного года, а также обо всех связанных с ними изменениях, произошедших за предыдущий календарный год.

Налоговым периодом по транспортному налогу признается календарный год. Отчетными периодами для налогоплательщиков, являющихся организациями, признаются первый квартал, второй

квартал, третий квартал. При установлении налога законодательные (представительные) органы субъектов Российской Федерации вправе не устанавливать отчетные периоды (ст. 360 НК РФ).

К примеру, в статье 5 закона Нижегородской области «О транспортном налоге» для налогоплательщиков — организаций установлены отчетные периоды.

Срок уплаты транспортного налога по итогам налогового периода в законе Нижегородской области «О транспортном налоге» установлен:

— для организаций (п. 1.4 ст. 9): не позднее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом;

— для физических лиц (п. 2.5 ст. 9): не позднее 15 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Кроме того, закон Нижегородской области «О транспортном налоге» предусматривает обязанность по уплате авансовых платежей по транспортному налогу:

— для организаций (п. 1.1 ст. 9): за первый квартал — не позднее 15 апреля текущего налогового периода; за второй квартал — не позднее 15 июля текущего налогового периода; за третий квартал — не позднее 15 октября текущего налогового периода;

— для физических лиц (п. 2.2 ст. 9): не позднее 1 августа текущего года в размере 100% начисленного налога (оценочный авансовый платеж).

Соответственно, в Нижегородской области физическое лицо, получив налоговое уведомление, формально обязано полностью уплатить транспортный налог за текущий год не позднее 1 августа; но в случае его неуплаты налоговые органы вправе инициировать взыскание данного налога только после 15 февраля следующего года. Кроме того, корректно определить сумму налога за налоговый период (с учетом всех продаж и приобретений транспортных средств) можно только по итогам налогового периода, т.е. не ранее 1 января следующего года.

Налоговая декларация по транспортному налогу представляется только организациями не позднее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 1.3 ст. 9 закона Нижегородской области «О транспортном налоге»).

Кроме того, организации обязаны представлять расчеты авансовых платежей не позднее 15-го числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом (п. 1.2 ст. 9 указанного закона).

Статья 7 того же закона Нижегородской области предусматривает ряд региональных налоговых льгот. В том числе для пенсионе-

ров — владельцев мотоциклов и легковых автомобилей с мощностью двигателя до 150 л.с. включительно ставка налога на одну лошадиную силу снижается на 50%.

ТЕСТЫ

1. Транспортный налог является:

- а) региональным прямым налогом;
- б) региональным косвенным налогом;
- в) местным поимущественным налогом.

2. Транспортным налогом облагаются:

- а) любые транспортные средства;
- б) только транспортные средства с двигателями;
- в) определенные виды транспортных средств, зарегистрированные в установленном порядке.

3. Конкретные налоговые ставки по транспортному налогу:

- а) установлены в Налоговом кодексе Российской Федерации;
- б) установлены в актах региональных органов законодательной власти в пределах, предусмотренных в Налоговом кодексе Российской Федерации;
- в) установлены в актах местных органов представительной власти в пределах, предусмотренных в Налоговом кодексе Российской Федерации.

4. Сроки уплаты транспортного налога:

- а) установлены в Налоговом кодексе Российской Федерации;
- б) установлены в актах региональных органов законодательной власти (не ранее даты, указанной в Налоговом кодексе Российской Федерации);
- в) установлены в актах региональных органов законодательной власти.

5. Налогоплательщиками транспортного налога являются:

- а) организации и физические лица, на которых зарегистрированы определенные транспортные средства;
- б) только физические лица, на которых зарегистрированы определенные транспортные средства;
- в) только индивидуальные предприниматели, на которых зарегистрированы определенные транспортные средства.

6. Уплата транспортного налога:

- а) является условием прохождения технического осмотра в отношении соответствующего транспортного средства;

- б) является условием выдачи водительского удостоверения;
- в) влечет только прекращение обязанности по его уплате.

7. Транспортный налог с физического лица, не имеющего статуса индивидуального предпринимателя, может быть взыскан налоговым органом:

- а) в судебном порядке через суд общей юрисдикции;
- б) в судебном порядке через арбитражный суд;
- в) в бесспорном порядке.

§ 5.2. НАЛОГ НА ИГОРНЫЙ БИЗНЕС

Налог на игорный бизнес является **региональным прямым** налогом, предусмотренным главой 29 НК РФ, действующей с 1 января 2004 года. Налог на игорный бизнес ранее уплачивался на основании Федерального закона от 31 июля 1998 г. № 142-ФЗ «О налоге на игорный бизнес» (утратил силу).

Региональные органы власти при введении налога в соответствии с пунктом 1 ст. 369 НК РФ обязаны определить ставку налога в пределах, установленных Кодексом. Кроме того, если региональный закон вообще не принят, то применяются специально установленные федеральные ставки (п. 2 ст. 369 НК РФ).

Иные элементы данного налога, в том числе объект, база, период, сроки уплаты, регулируются Налоговым кодексом и не могут изменяться региональным законодателем.

На территории Нижегородской области действует закон Нижегородской области «О ставках налога на игорный бизнес».

Налогоплательщиками налога на игорный бизнес признаются организации или индивидуальные предприниматели, осуществляющие предпринимательскую деятельность в сфере игорного бизнеса (ст. 365 НК РФ).

Соответственно, в статье 364 НК РФ даны специальные определения:

игорный бизнес — предпринимательская деятельность, связанная с извлечением организациями или индивидуальными предпринимателями доходов в виде выигрыша и (или) платы за проведение азартных игр и (или) пари, не являющаяся реализацией товаров (имущественных прав), работ или услуг;

азартная игра — основанное на риске соглашение о выигрыше, заключенное двумя или несколькими участниками между собой либо с организатором игорного заведения (организатором тотализато-

ра) по правилам, установленным организатором игорного заведения (организатором тотализатора);

пари — основанное на риске соглашение о выигрыше, заключенное двумя или несколькими участниками между собой либо с организатором игорного заведения (организатором тотализатора), исход которого зависит от события, относительно которого неизвестно, наступит оно или нет;

игровой стол — специально оборудованное у организатора игорного заведения место с одним или несколькими игровыми полями, предназначенное для проведения азартных игр с любым видом выигрыша, в которых организатор игорного заведения через своих представителей участвует как сторона или как организатор;

игровое поле — специальное место на игровом столе, оборудованное в соответствии с правилами азартной игры, где проводится азартная игра с любым количеством участников и только с одним представителем организатора игорного заведения, участвующим в указанной игре;

игровой автомат — специальное оборудование (механическое, электрическое, электронное или иное техническое оборудование), установленное организатором игорного заведения и используемое для проведения азартных игр с любым видом выигрыша без участия в указанных играх представителей организатора игорного заведения;

касса тотализатора или букмекерской конторы — специально оборудованное место у организатора игорного заведения (организатора тотализатора), где учитывается общая сумма ставок и определяется сумма выигрыша, подлежащая выплате.

Объектами налогообложения согласно пункту 1 ст. 366 НК РФ являются: игровой стол; игровой автомат; касса тотализатора; касса букмекерской конторы. Кодекс в пункте 2 указанной статьи предусматривает обязательную регистрацию объектов налогообложения в налоговом органе по заявлению налогоплательщика не позднее чем за два дня до даты установки каждого объекта налогообложения. Санкции за нарушение порядка регистрации объектов игорного бизнеса установлены в статье 129.2 НК РФ.

Представляется, что объект налогообложения данным налогом следовало бы определить более корректно — как предпринимательскую деятельность в сфере игорного бизнеса с использованием игровых столов, игровых автоматов, касс тотализаторов, касс букмекерских контор.

В постановлении Президиума ВАС РФ от 5 июня 2007 г. № 12829/06 разъяснено, что обязанность по исчислению налога на

игорный бизнес возникает у налогоплательщика с даты подачи в инспекцию заявления о регистрации объектов налогообложения — игровых автоматов. Данная позиция уточнена в информационном письме Президиума ВАС РФ от 16 января 2007 г. № 116 «О применении пункта 2 статьи 366 Налогового кодекса Российской Федерации в части определения момента установки игрового автомата»: под установкой игрового автомата следует понимать размещение подготовленного к использованию для проведения азартных игр специального оборудования (автомата) в игорном заведении на территории, доступной для участников азартной игры. В определении КС РФ от 16 октября 2007 г. № 648-О-О указано, что на налогоплательщика возлагается обязанность зарегистрировать объект налогообложения (игровой автомат) не только до начала его использования для организации азартных игр, но и до его установки в игорном заведении на территории, доступной для участников азартной игры.

Следует отметить, что налог на игорный бизнес имеет определенное сходство с ЕНВД и УСН на основе патента. Все налоги данной группы изначально ориентированы на налогообложение презюмируемого результата деятельности — дохода (в ЕНВД — «вмененный доход», в УСН на основе патента — «потенциально возможный к получению доход»), исчисленного на основании внешних характеристик деятельности. В нормах Налогового кодекса, регламентирующих уплату налога на игорный бизнес, ни о каком презюмируемом доходе не говорится, законодатель сразу указывает сумму налога. Но презюмируемый доход в налоге на игорный бизнес, очевидно, существует в силу пункта 3 ст. 3 НК РФ: налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными.

Налоговая база (ст. 367 НК РФ) предусмотрена как общее количество соответствующих объектов налогообложения.

Предельные ставки налога установлены в пункте 1 ст. 369 НК РФ:

за один игровой стол — от 25 000 руб. до 125 000 руб.;

за один игровой автомат — от 1500 руб. до 7500 руб.;

за одну кассу тотализатора или одну кассу букмекерской конторы — от 25 000 руб. до 125 000 руб.

К примеру, закон Нижегородской области «О ставках налога на игорный бизнес» предусматривает **конкретные ставки** налога на максимально возможном уровне:

за один игровой стол — 125 000 руб.;

за один игровой автомат — 7500 руб.;

за одну кассу тотализатора или одну кассу букмекерской конторы — 125 000 руб.

Исчисляется налог на игорный бизнес только налогоплательщиками (ст. 52, п. 1 ст. 370 НК РФ).

Налоговым периодом по налогу на игорный бизнес признается календарный месяц (ст. 368 НК РФ).

Срок уплаты налога на игорный бизнес — не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (ст. 371, п. 2 ст. 370 НК РФ).

Налоговая декларация по налогу на игорный бизнес представляется налогоплательщиком не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 2 ст. 370 НК РФ).

ТЕСТЫ

1. Налог на игорный бизнес является:

- а) региональным прямым налогом;
- б) федеральным косвенным налогом;
- в) местным поимущественным налогом.

2. Размер налога на игорный бизнес:

- а) связан с реальным результатом деятельности налогоплательщика;
- б) не связан с реальным результатом деятельности налогоплательщика;
- в) исчисляется исходя из стоимости объектов игорного бизнеса.

3. Конкретные налоговые ставки по налогу на игорный бизнес могут быть:

- а) установлены региональными органами законодательной власти в размере, меньшем максимальных, предусмотренных в Налоговом кодексе Российской Федерации;
- б) установлены региональными органами законодательной власти только в размере максимальных ставок, предусмотренных в Налоговом кодексе Российской Федерации;
- в) установлены региональными органами исполнительной власти только в размере максимальных ставок, предусмотренных в Налоговом кодексе Российской Федерации.

4. Сроки уплаты налога на игорный бизнес:

- а) установлены в Налоговом кодексе Российской Федерации;

- б) установлены в актах региональных органов законодательной власти;
- в) установлены в актах местных органов представительной власти.

5. Налогом на игорный бизнес облагается деятельность с использованием игровых автоматов:

- а) только с денежным выигрышем;
- б) только с вещевым выигрышем;
- в) с любым видом выигрыша.

6. Налог на игорный бизнес исчисляется:

- а) налоговым органом;
- б) налогоплательщиком;
- в) налоговым агентом.

§ 5.3. НАЛОГ НА ИМУЩЕСТВО ОРГАНИЗАЦИЙ

Налог на имущество организаций — это **региональный прямой** налог, предусмотренный главой 30 НК РФ, которая действует с 1 января 2004 года. Предшественником данного налога является налог на имущество предприятий, который уплачивался на основании Федерального закона от 13 декабря 1991 г. № 2030-1 «О налоге на имущество предприятий» (утратил силу).

Региональные органы власти при введении налога в соответствии с пунктом 2 ст. 372 НК РФ обязаны определить ставку налога в пределах, установленных Налоговым кодексом, порядок и сроки его уплаты.

Кроме того, региональные органы власти вправе: установить налоговые льготы (п. 2 ст. 372 НК РФ); установить дифференцированные налоговые ставки в зависимости от категорий налогоплательщиков и (или) имущества, признаваемого объектом налогообложения (п. 2 ст. 380 НК РФ); не устанавливать отчетные периоды (ст. 379 НК РФ).

Иные элементы данного налога (в том числе объект, база, период) регулируются Кодексом и не могут изменяться региональным законодателем.

К примеру, на территории Нижегородской области действует закон Нижегородской области «О налоге на имущество организаций».

Кодекс в статье 373 предусматривает, что **налогоплательщиками** налога на имущество организаций признаются:

- российские организации;
- иностранные организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства и (или) имеющие в собственности недвижимое имущество на территории Российской Федерации, на континентальном шельфе Российской Федерации и в исключительной экономической зоне Российской Федерации.

Объектом налога согласно общей норме, закрепленной в пункте 1 ст. 374 НК РФ, для российских организаций признается движимое и недвижимое имущество (включая имущество, переданное во временное владение, пользование, распоряжение или доверительное управление, внесенное в совместную деятельность), учитываемое на балансе организации в качестве объектов основных средств в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета.

Соответственно, объектом налогообложения для российских организаций является факт владения определенными видами имущества, которые подлежат учету в качестве основных средств. С целью определения данных видов имущества необходимо использовать Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденное приказом Минфина России от 30 марта 2001 г. № 26н. В частности, пункт 4 данного нормативного правового акта предусматривает, что актив принимается организацией к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, если одновременно выполняются следующие условия:

- объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование;
- объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта;
- объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

В постановлении ФАС Волго-Вятского округа от 25 июля 2006 г. по делу № А79-11727/2005 рассмотрен вопрос налогообложения квартиры, приобретенной юридическим лицом. По мнению суда, в

деле нет доказательств того, что квартира в спорный период использовалась при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации. На этом основании суд сделал вывод, что данная квартира не является объектом налогообложения по налогу на имущество.

Особенности определения объекта налогообложения для иностранных организаций предусмотрены в пунктах 2 и 3 ст. 374 НК РФ. Кроме того, в пункте 4 данной статьи предусмотрено, какие именно виды имущества не признаются объектами налогообложения (в частности, имущество, принадлежащее на праве хозяйственного ведения или оперативного управления федеральным органам исполнительной власти, в которых законодательно предусмотрена военная и (или) приравненная к ней служба, используемое этими органами для нужд обороны, гражданской обороны, обеспечения безопасности и охраны правопорядка в Российской Федерации).

Федеральные налоговые льготы предусматриваются статьей 381 НК РФ. От налогообложения в том числе освобождаются религиозные организации — в отношении имущества, используемого ими для осуществления религиозной деятельности.

Налоговая база определяется как среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения (п. 1 ст. 375 НК РФ).

Порядок и особенности определения налоговой базы предусмотрены в пункте 2 ст. 375, ст. 376 — 378 НК РФ.

Предельная налоговая ставка установлена в пункте 1 ст. 380 НК РФ как 2,2%.

К примеру, закон Нижегородской области «О налоге на имущество организаций» предусматривает **конкретную налоговую ставку** на максимально возможном уровне — 2,2% (ст. 2).

Исчисляется налог на имущество организаций только самими налогоплательщиками (ст. 52 НК РФ).

Налоговым периодом по налогу на имущество организаций признается календарный год. Отчетными периодами признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года. Законодательный (представительный) орган субъекта Российской Федерации при установлении налога вправе не устанавливать отчетные периоды (ст. 379 НК РФ).

В законе Нижегородской области «О налоге на имущество организаций» прямого указания относительно отчетных периодов нет, но они являются установленными исходя из анализа положений данного закона (налог уплачивается в том числе по итогам отчетных периодов).

Срок уплаты налога на имущество организаций по итогам налогового периода — 10 календарных дней с 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом (ст. 3 закона Нижегородской области; п. 3 ст. 386 НК РФ). Кроме того, налогоплательщики обязаны уплачивать авансовые платежи по итогам отчетного периода в десятидневный срок с момента окончания 30 календарных дней с даты окончания соответствующего отчетного периода (ст. 3 закона Нижегородской области, п. 2 ст. 386 НК РФ).

Налоговая декларация по налогу на имущество организаций по итогам налогового периода представляется налогоплательщиками не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 3 ст. 386 НК РФ). Расчеты по авансовым платежам должны представляться не позднее 30 календарных дней с даты окончания соответствующего отчетного периода (п. 2 ст. 386 НК РФ).

К примеру, закон Нижегородской области «О налоге на имущество организаций» предусматривает региональные налоговые льготы. В силу статьи 2.1 данного закона освобождаются от налогообложения организации городского наземного и подземного электрического транспорта (за исключением имущества, переданного в аренду); организации, выполняющие государственный оборонный заказ по созданию ядерных боеприпасов, в объеме работ которых научно-исследовательские, опытно-конструкторские и экспериментальные работы составляют не менее 70%, — в размере 25% от суммы, подлежащей перечислению в бюджет.

ТЕСТЫ

1. *Налог на имущество организаций является:*
 - а) региональным поимущественным налогом;
 - б) федеральным поимущественным налогом;
 - в) местным поимущественным налогом.
2. *Налогом на имущество организаций облагаются:*
 - а) основные средства;
 - б) денежные средства на счете в банке;
 - в) товары, предназначенные для перепродажи.
3. *Конкретная налоговая ставка по налогу на имущество организаций может быть:*
 - а) установлена региональными органами законодательной власти в размере, меньшем максимальной, предусмотренной в Налоговом кодексе Российской Федерации;

- б) установлена региональными органами законодательной власти только в размере максимальной ставки, предусмотренной в Налоговом кодексе Российской Федерации;
- в) установлена местными органами исполнительной власти в размере, меньшем максимальной, предусмотренной в Налоговом кодексе Российской Федерации.

4. Размер налога на имущество организаций:

- а) зависит от результатов хозяйственной деятельности налогоплательщика;
- б) не зависит от результатов хозяйственной деятельности налогоплательщика;
- в) зависит от стоимости облагаемых товаров.

5. Налоговым периодом по налогу на имущество организаций признается:

- а) календарный месяц;
- б) квартал;
- в) календарный год.

6. Налог на имущество организаций исчисляется:

- а) налоговым органом;
- б) налогоплательщиком;
- в) налоговым агентом.

Глава 6

МЕСТНЫЕ НАЛОГИ

§ 6.1. ЗЕМЕЛЬНЫЙ НАЛОГ

Земельный налог является **местным прямым** налогом. Он урегулирован главой 31 НК РФ, которая действует с 1 января 2005 года. Ранее земельный налог уплачивался на основании Федерального закона «О плате за землю» (в настоящее время утратил силу в соответствующей части).

Местные органы власти (органы власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) при введении налога в соответствии с пунктом 2 ст. 387 НК РФ обязаны определить ставку налога в пределах, установленных Кодексом, порядок и сроки его уплаты.

Кроме того, местные органы власти (органы власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) вправе установить: налоговые льготы (п. 2 ст. 387 НК РФ); дифференцированные налоговые ставки в зависимости от категорий земель и (или) разрешенного использования земельного участка (п. 2 ст. 394 НК РФ), а также вправе не устанавливать отчетные периоды (ст. 393 НК РФ).

Иные элементы данного налога (в том числе объект, база, период) регулируются Налоговым кодексом и не могут изменяться местным органом власти.

К примеру, на территории Н. Новгорода действует постановление городской Думы города Н. Новгорода «О земельном налоге».

Налогоплательщиками земельного налога согласно статье 388 НК РФ признаются организации и физические лица, обладающие земельными участками на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения.

Соответственно, указанный перечень видов прав является закрытым и не предусматривает всех возможных видов прав на земельный участок.

Представляет интерес то, что в силу пункта 1 ст. 20 Земельного кодекса России в постоянное (бессрочное) пользование земельные участки предоставляются государственным и муниципальным учреждениям, казенным предприятиям, а также органам государственной власти и органам местного самоуправления. Соответственно, в настоящее время иным организациям и физическим лицам на данном праве земельные участки не предоставляются.

В постановлении ФАС Волго-Вятского округа от 3 сентября 2007 г., принятом в рамках дела № А43-32720/2006-35-1003, сделан вывод о том, что организация, безвозмездно пользуясь муниципальными нежилыми помещениями, в силу указанной нормы Земельного кодекса не приобрела право постоянного (бессрочного) пользования расположенными под зданиями земельными участками, вследствие чего земельный налог с них уплачивать не обязана.

Объект налогообложения в силу пункта 1 ст. 389 НК РФ — земельные участки, расположенные в пределах муниципального образования (городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга), на территории которого введен налог.

При рассмотрении объекта налогообложения как юридического факта объект налогообложения земельным налогом — факт владения на праве собственности, праве постоянного (бессрочного)

пользования или праве пожизненного наследуемого владения земельными участками.

Кодекс в пункте 2 ст. 389 предусматривает виды земельных участков, которые не признаются объектом налогообложения (в том числе земельные участки, ограниченные в обороте в соответствии с законодательством Российской Федерации, предоставленные для обеспечения обороны, безопасности и таможенных нужд).

Кроме того, статья 395 НК РФ предусматривает федеральные налоговые льготы. Так, освобождаются от налогообложения организации — в отношении земельных участков, занятых государственными автомобильными дорогами общего пользования.

В соответствии со статьей 390 НК РФ налоговая **база** по земельному налогу определяется как кадастровая стоимость земельных участков. Порядок и особенности определения налоговой базы определяются в статьях 391—392 НК РФ.

Предельные налоговые ставки установлены в пункте 1 ст. 394 НК РФ:

0,3% в отношении земельных участков: отнесенных к землям сельскохозяйственного назначения или к землям в составе зон сельскохозяйственного использования 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, приходящейся 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;

1,5% в отношении прочих земельных участков.

К примеру, постановлением городской Думы Н.Новгорода «О земельном налоге» предусматривается широкий спектр **конкретных налоговых ставок**, в том числе ставки установлены в размере:

0,1% от кадастровой стоимости участка в отношении земельных участков, отнесенных к землям в составе зон сельскохозяйственного использования в городе Нижнем Новгороде и используемых для сельскохозяйственного производства (в том числе земельные участки личных подсобных хозяйств, индивидуального огородничества, сенокосения, животноводства, земельные участки коллективного огородничества);

0,02% от кадастровой стоимости участка в отношении земельных участков, занятых жилищным фондом (за исключением земельных участков под домами индивидуальной жилой застройки) и объектами инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса (за исключением доли в праве на земельный участок, приходящейся на объект, не относящийся к жилищному фонду и к объектам инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса);

0,3% от кадастровой стоимости участка в отношении земельных участков, предоставленных для жилищного строительства, включая индивидуальное жилищное строительство.

Исчисляется земельный налог:

организациями и индивидуальными предпринимателями (в отношении земельных участков, используемых ими в предпринимательской деятельности) — самостоятельно (ст. 52, п. 2 ст. 396 НК РФ);

налоговыми органами — для прочих физических лиц (п. 4 ст. 397 НК РФ).

Налоговым периодом по земельному налогу признается календарный год. Отчетными периодами для налогоплательщиков — организаций и физических лиц, являющихся индивидуальными предпринимателями, признаются первый квартал, второй квартал и третий квартал календарного года. При установлении налога представительный орган муниципального образования (законодательные (представительные) органы государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) вправе не устанавливать отчетный период (ст. 393 НК РФ).

К примеру, в пункте 4 постановления городской Думы г. Н.Новгорода «О земельном налоге» установлены отчетные периоды для налогоплательщиков — организаций и физических лиц, являющихся индивидуальными предпринимателями: первый квартал, второй квартал, третий квартал календарного года.

Срок уплаты земельного налога по итогам налогового периода — до 10 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 5.1 постановления городской Думы г. Н.Новгорода). Кроме того, налогоплательщики — организации и физические лица, являющиеся индивидуальными предпринимателями, уплачивают авансовые платежи по итогам отчетного периода в десятидневный срок с последнего числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом (п. 3 ст. 398 НК РФ, п. 5.2 постановления городской Думы г. Н.Новгорода) и исчисляют их как 1/4 соответствующей налого-

вой ставки процентной доли кадастровой стоимости земельного участка по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом. Налогоплательщики — физические лица, не являющиеся индивидуальными предпринимателями, уплачивают авансовые платежи по налогу не позднее 15 сентября и 15 ноября года, являющегося налоговым периодом, как произведение соответствующей налоговой базы и доли налоговой ставки в размере, не превышающем $1/3$ налоговой ставки. Соответственно, физические лица уплачивают данный налог за определенный год тремя платежами.

Налоговая декларация по земельному налогу представляется налогоплательщиками (организациями или физическими лицами, являющимися индивидуальными предпринимателями и использующими принадлежащие им на праве собственности или на праве постоянного (бессрочного) пользования земельные участки в предпринимательской деятельности) не позднее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом. Расчеты сумм по авансовым платежам по налогу представляются этими налогоплательщиками в течение налогового периода не позднее последнего числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом (п. 3 ст. 398 НК РФ).

Постановление городской Думы г. Н.Новгорода «О земельном налоге» предусматривает местные налоговые льготы. Пункт 7 данного нормативного правового акта предоставляет льготу в виде снижения ставки земельного налога на 75% членам садоводческих некоммерческих товариществ и физическим лицам — собственникам расположенных на территории города земельных участков, ведение садоводства и огородничества на которых стало невозможным в связи с их затоплением в весенний период талыми и грунтовыми водами.

ТЕСТЫ

1. *Земельный налог является:*
 - а) региональным поимущественным налогом;
 - б) федеральным поимущественным налогом;
 - в) местным поимущественным налогом.
2. *Земельный налог уплачивается с земельных участков, принадлежащих налогоплательщику:*
 - а) на праве собственности;
 - б) на праве аренды;
 - в) на любом праве.

3. Местные органы власти, вводя земельный налог, вправе установить:

- а) объект налога;
- б) налоговую базу;
- в) налоговые льготы.

4. Размер земельного налога зависит:

- а) от результатов хозяйственной деятельности налогоплательщика;
- б) от рыночной стоимости облагаемых участков;
- в) от кадастровой стоимости облагаемых участков.

5. Налоговым периодом по земельному налогу признается:

- а) календарный месяц;
- б) квартал;
- в) календарный год.

6. Земельный налог с общества с ограниченной ответственностью может быть взыскан налоговым органом:

- а) только в судебном порядке через суд общей юрисдикции;
- б) только в судебном порядке через арбитражный суд;
- в) в бесспорном порядке.

§ 6.2. НАЛОГ НА ИМУЩЕСТВО ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

Налог на имущество физических лиц является **местным прямым** налогом, предусмотренным Федеральным законом «О налогах на имущество физических лиц» (далее — Закон). В Налоговый кодекс в виде отдельной главы этот налог в настоящее время не включен.

Местные органы власти (органы власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) при введении налога в соответствии со статьей 3 указанного Закона обязаны определить ставку налога в пределах, установленных в данном Законе.

Кроме того, местные органы власти (органы власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) вправе установить налоговые льготы (п. 4 ст. 3 Закона), дифференциацию ставок в установленных пределах в зависимости от суммарной инвентаризационной стоимости, типа использования и по иным критериям (ст. 3 Закона).

Иные элементы данного налога (в том числе объект, база, период) регулируются данным Федеральным законом и не могут изменяться местным органом власти.

К примеру, на территории Н. Новгорода действует постановление городской Думы города Н. Новгорода «О ставках налога на имущество физических лиц».

Плательщиками налога на имущество физических лиц признаются физические лица — собственники имущества, признаваемого объектом налогообложения (п. 1 ст. 1 Закона).

Объектами налогообложения согласно статье 2 Закона являются жилые дома, квартиры, дачи, гаражи и иные строения, помещения и сооружения.

Соответственно, объект налогообложения можно рассмотреть как факт владения на праве собственности отдельными видами недвижимого имущества.

Федеральные налоговые льготы предусмотрены в статье 4 вышеуказанного Закона. Налог на строения, помещения и сооружения не уплачивается, в том числе пенсионерами, получающими пенсии, назначаемые в порядке, установленном пенсионным законодательством Российской Федерации.

Налоговая база, как следует из статьи 3 Закона, — это суммарная инвентаризационная стоимость имущества.

Предельные налоговые ставки дифференцированы согласно статье 3 Закона в зависимости от стоимости имущества:

до 300 тыс. руб. — до 0,1%;

от 300 тыс. руб. до 500 тыс. руб. — от 0,1% до 0,3%;

свыше 500 тыс. руб. — от 0,3% до 2%.

К примеру, **конкретные налоговые ставки** предусмотрены в пункте 1 постановления городской Думы города Н. Новгорода «О ставках налога на имущество физических лиц». Они составляют при стоимости имущества:

до 300 тыс. руб. — 0,04%;

от 300 тыс. руб. до 500 тыс. руб. — 0,1%;

свыше 500 тыс. руб. — 0,3%.

Исчисляется налог на имущество физических лиц только налоговыми органами (п. 1 ст. 5 Закона).

Налоговым периодом по налогу на имущество физических лиц признается календарный год (п. 1 ст. 55 НК РФ).

Срок уплаты налога на имущество физических лиц — равными долями (авансовыми платежами) в два срока — не позднее 15 сентября и 15 ноября текущего года (п. 9 ст. 5 Закона).

К примеру, пункт 2 постановления городской Думы г. Н.Новгорода «О ставках налога на имущество физических лиц» предусматривает местные налоговые льготы, в том числе освобождены от уплаты налога дети-сироты и дети, оставшиеся без попечения родителей; члены семьи военнослужащего, проходящего службу по призыву.

ТЕСТЫ

- 1. Налог на имущество физических лиц является:**
 - а) региональным поимущественным налогом;
 - б) федеральным косвенным налогом;
 - в) местным прямым налогом.
- 2. Налог на имущество физических лиц уплачивается с:**
 - а) отдельных видов недвижимого имущества;
 - б) земельных участков;
 - в) автомобилей.
- 3. Местные органы власти, вводя налог на имущество физических лиц, вправе установить:**
 - а) объект налога;
 - б) налоговую базу;
 - в) налоговые ставки в пределах, установленных в федеральном законе.
- 4. Размер налога на имущество физических лиц зависит:**
 - а) от суммарной инвентаризационной стоимости облагаемого имущества;
 - б) от рыночной стоимости облагаемого имущества;
 - в) от результатов хозяйственной деятельности налогоплательщика.
- 5. Налоговым периодом по налогу на имущество физических лиц признается:**
 - а) календарный месяц;
 - б) квартал;
 - в) календарный год.
- 6. Налог на имущество физических лиц исчисляется:**
 - а) налогоплательщиком;
 - б) налоговым органом;
 - в) налоговым агентом.

Глава 7

СПЕЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ

СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ДЛЯ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ТОВАРОПРОИЗВОДИТЕЛЕЙ (ЕДИНЫЙ § 7.1. СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫЙ НАЛОГ)

Единый сельскохозяйственный налог (ЕСХН) является **прямым** налогом (п. 7 ст. 12 НК РФ). Он урегулирован главой 26.1 НК РФ, которая действует с 1 января 2002 года и единообразно применяется на всей территории России.

Особенность ЕСХН как **специального налогового режима** предусмотрена в пункте 3 ст. 346.1 НК РФ. Лица, перешедшие на уплату данного налога, в общем случае освобождаются от обязанности по уплате налога на прибыль организаций (НДФЛ), налога на имущество организаций (налога на имущество физических лиц) и ЕСН. Кроме того, указанные лица не признаются налогоплательщиками НДС.

Налогоплательщиками ЕСХН согласно пункту 1 ст. 346.2 НК РФ признаются организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся сельскохозяйственными товаропроизводителями и перешедшие на уплату ЕСХН в порядке, установленном главой 26.1 НК РФ.

Определение сельскохозяйственных товаропроизводителей дано в пункте 2 ст. 346.2 НК РФ. В качестве общей нормы установлено, что **сельскохозяйственными товаропроизводителями** признаются организации и индивидуальные предприниматели, производящие сельскохозяйственную продукцию, осуществляющие ее первичную и последующую (промышленную) переработку (в том числе на арендованных основных средствах) и реализующие эту продукцию, при условии, что в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) таких организаций и индивидуальных предпринимателей доля дохода от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции, включая продукцию ее первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства, составляет не менее 70%.

В пункте 3 данной статьи определено, что именно относится к сельскохозяйственной продукции. В развитие данного положения

принят Перечень видов продукции, относимой к сельскохозяйственной продукции, утвержденный постановлением Правительства России от 25 июля 2006 г. № 458.

Кодекс предусматривает случаи, когда организация (индивидуальный предприниматель) не вправе перейти на ЕСХН. В частности, в силу пункта 6 ст. 346.2 НК РФ не вправе переходить на уплату ЕСХН организации, имеющие филиалы и (или) представительства; организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся производством подакцизных товаров.

Для налогоплательщика переход на уплату ЕСХН, при условии соответствия сельскохозяйственного производителя всем критериям, **является добровольным** (п. 2 ст. 346.1 НК РФ). Порядок и условия начала и прекращения применения ЕСХН регламентируются в статье 346.3 НК РФ. В частности, сельскохозяйственные товаропроизводители, изъявившие желание перейти на уплату ЕСХН, подают в период с 20 октября по 20 декабря года, предшествующего году, начиная с которого сельскохозяйственные товаропроизводители переходят на уплату ЕСХН, в налоговый орган по своему местонахождению (месту жительства) заявление (п. 1 ст. 346.3 НК РФ). Поскольку никакого особого разрешения налоговый орган при этом не выдает, переход на уплату ЕСХН является **заявительным**.

Объектом налогообложения по ЕСХН признаются доходы, уменьшенные на величину расходов (ст. 346.4 НК РФ). При этом статья 346.5 НК РФ предусматривает порядок определения и признания доходов и расходов, при этом устанавливается субсидиарное применение норм главы 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций» и главы 23 НК РФ «Налог на доходы физических лиц». Соответственно, ЕСХН имеет определенное сходство с налогом на прибыль организаций, НДФЛ и ЕСН с доходов индивидуальных предпринимателей.

Налоговой базой по ЕСХН признается денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов (ст. 346.6 НК РФ).

Ставка ЕСХН предусмотрена в статье 346.8 НК РФ в размере 6%.

Исчисляется ЕСХН только самим налогоплательщиком (ст. 52, п. 2 ст. 346.9 НК РФ).

Налоговым периодом по ЕСХН является календарный год; отчетным периодом — полугодие (ст. 346.7 НК РФ).

Срок уплаты ЕСХН по итогам налогового периода — не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 5 ст. 346.9, подп. 2 п. 2 ст. 346.10 НК РФ). По итогам отчетного периода ЕСХН должен быть уплачен не позднее 25 календарных дней со дня окончания отчетного периода (п. 2 ст. 346.9 НК РФ).

Налоговая декларация по ЕСХН по итогам налогового периода должна быть представлена не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом (подп. 2 п. 2 ст. 346.10 НК РФ). По итогам отчетного периода налоговая декларация должна представляться не позднее 25 календарных дней со дня окончания отчетного периода (подп. 1 п. 2 ст. 346.10 НК РФ).

ТЕСТЫ

1. ЕСХН может применяться:

- а) только с разрешения налогового органа;
- б) по усмотрению налогоплательщика, без дополнительных условий;
- в) по усмотрению налогоплательщика, с уведомлением налогового органа.

2. Объектом налогообложения по ЕСХН являются:

- а) доходы;
- б) доходы, уменьшенные на величину расходов;
- в) расходы.

3. ЕСХН:

- а) единообразно применяется на всей территории России;
- б) вводится на территориях субъектов федерации по усмотрению региональных органов законодательной власти;
- в) вводится на территориях муниципальных образований по усмотрению местных органов представительной власти.

4. Размер ЕСХН:

- а) зависит от решений налоговых органов;
- б) не зависит от результатов хозяйственной деятельности налогоплательщика;
- в) зависит от результатов хозяйственной деятельности налогоплательщика.

5. Налоговым периодом по ЕСХН признается:

- а) календарный месяц;
- б) квартал;
- в) календарный год.

6. ЕСХН исчисляется:

- а) налогоплательщиком;
- б) налоговым органом;
- в) налоговым агентом.

§ 7.2. УПРОЩЕННАЯ СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Упрощенная система налогообложения (УСН) предусматривает уплату налога, который обозначается как **налог, взимаемый в связи с применением УСН** (п. 2 ст. 56 БК РФ), и является **прямым** налогом (п. 7 ст. 12 НК РФ). Он урегулирован главой 26.2 НК РФ, которая действует с 1 января 2003 года. Указанная система налогообложения единообразно применяется на всей территории России, за исключением УСН на основе патента, которую вправе вводить органы законодательной власти субъектов Российской Федерации. В этой части данный налог имеет сходство с региональными налогами. Предшественником данного налога был налог, предусмотренный Федеральным законом от 29 декабря 1995 г. № 222-ФЗ «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства» (утратил силу).

Особенность УСН как **специального налогового режима** предусмотрена в пункте 2 ст. 346.11 НК РФ. Лица, перешедшие на уплату данного налога, в общем случае освобождаются от обязанности по уплате налога на прибыль организаций (НДФЛ), налога на имущество организаций (налога на имущество физических лиц) и ЕСН. Кроме того, указанные лица не признаются налогоплательщиками НДС.

Налогоплательщиками по УСН признаются (п. 1 ст. 346.12 НК РФ) организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на УСН и применяющие ее в порядке, установленном главой 26.2 НК РФ.

Кодекс предусматривает случаи, когда организация (индивидуальный предприниматель) не вправе перейти на УСН. В частности, этого не могут сделать организации, доходы которых по итогам девяти месяцев текущего года превысили 15 млн руб. (п. 2 ст. 346.12 НК РФ); банки (подп. 2 п. 3 ст. 346.12 НК РФ); организации и индивидуальные предприниматели, средняя численность работников которых превышает 100 человек (подп. 15 п. 3 ст. 346.12 НК РФ).

Для налогоплательщика переход на уплату УСН, при условии соответствия налогоплательщика всем критериям, **является добровольным** (п. 1 ст. 346.11 НК РФ). Статья 346.13 НК РФ регламентирует порядок и условия начала и прекращения применения УСН. В частности, организации и индивидуальные предприниматели, изъявившие желание перейти на УСН, подают в период с 1 ок-

тября по 30 ноября года, предшествующего году, начиная с которого налогоплательщики переходят на УСН, в налоговый орган по месту своего нахождения (месту жительства) заявление (п. 1 ст. 346.13 НК РФ). Поскольку никакого особого разрешения налоговый орган при этом не выдает, переход на уплату УСН является **заявительным**.

В определении КС РФ разъяснено, что указание в пункте 1 ст. 346.11 НК РФ на то, что упрощенная система налогообложения применяется наряду с иными режимами налогообложения, предусмотренными законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, не означает, что данный специальный режим может применяться налогоплательщиком одновременно с общей системой налогообложения, — эта система также распространяется на всю осуществляемую налогоплательщиком деятельность, а не на ее отдельные виды. Именно поэтому переход к упрощенной системе налогообложения и возврат к иным режимам налогообложения, несмотря на добровольный характер, осуществляются налогоплательщиком не произвольно, а в соответствии с установленными Кодексом ограничениями (ст. 346.13).

Объект налогообложения по УСН предусмотрен в двух разных вариантах:

- доходы;
- доходы, уменьшенные на величину расходов.

Право выбора принадлежит налогоплательщику (ст. 346.14 НК РФ).

Порядок определения и признания доходов и расходов, с учетом субсидиарного использования норм главы 25 «Налог на прибыль организаций» и главы 23 «Налог на доходы физических лиц» НК РФ, предусмотрен статьями 346.15 — 346.17 НК РФ. Соответственно, УСН (в варианте объекта «доходы минус расходы») имеет определенное сходство с налогом на прибыль организаций, НДФЛ и ЕСН с доходов индивидуальных предпринимателей.

Налоговая **база** по УСН (ст. 346.18 НК РФ) зависит от вида объекта и соответственно устанавливается как денежное выражение:

- доходов;
- доходов, уменьшенных на величину расходов.

Ставка налога, взимаемого в связи с применением УСН, предусмотрена в статье 346.20 НК РФ. Она зависит от выбранного налогоплательщиком объекта:

6% — если объектом налогообложения являются доходы;

15% — если объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов.

Исчисляется налог, взимаемый в связи с применением УСН, только самим налогоплательщиком (ст. 52, п. 2 ст. 346.12 НК РФ).

Налоговым периодом по УСН является календарный год; отчетными периодами — первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года (ст. 346.19 НК РФ).

Срок уплаты налога, взимаемого в связи с применением УСН, по итогам налогового периода: для организаций — не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 7 ст. 346.21, п. 1 ст. 346.23 НК РФ); для индивидуальных предпринимателей — не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 7 ст. 346.21, п. 2 ст. 346.23 НК РФ). По итогам отчетного периода авансовые платежи должны быть уплачены не позднее 25-го числа первого месяца, следующего за истекшим отчетным периодом (п. 7 ст. 346.21 НК РФ).

Налоговая декларация по УСН по итогам налогового периода должна быть представлена: организациями — не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 1 ст. 346.23 НК РФ); индивидуальными предпринимателями — не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 2 ст. 346.23 НК РФ). Кроме того, по итогам отчетных периодов также должны представляться налоговые декларации: организациями — не позднее 25 календарных дней со дня окончания соответствующего отчетного периода (п. 1 ст. 346.23 НК РФ); индивидуальными предпринимателями — не позднее 25 дней со дня окончания соответствующего отчетного периода (п. 2 ст. 346.23 НК РФ).

Следует отметить, что глава 26.2 НК РФ предусматривает особый случай, когда налогоплательщик, который применяет в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, уплачивает так называемый **минимальный налог, взимаемый в связи с применением УСН** (подп. 1 п. 1 ст. 146 БК РФ) в размере 1% доходов. В силу пункта 6 ст. 346.18 НК РФ минимальный налог уплачивается в случае, если за налоговый период сумма исчисленного в общем порядке налога меньше суммы исчисленного минимального налога.

Кроме того, статья 346.25.1 предусматривает возможность введения на территориях отдельных субъектов Российской Федерации соответствующими законами субъектов Российской Федерации упрощенной системы налогообложения на основе **патента**, которая может применяться только индивидуальными предпринимателями, не привлекающим в своей предпринимательской деятельности наемных работников. Соответствующий налог обозначается как **налог, взимаемый в виде стоимости патента в связи с применением УСН** (п. 2 ст. 56 БК РФ). Перечень видов деятельности, по которым орга-

ны власти субъекта Российской Федерации могут ввести на своей территории данную систему налогообложения, предусмотрен в пункте 3 данной статьи (в том числе изготовление и ремонт мебели; производство и реставрация ковров и ковровых изделий). Годовая стоимость патента определяется как потенциально возможный к получению индивидуальным предпринимателем годовой доход, обложенный по ставке 6% (п. 6 ст. 346.25.1 НК РФ). Размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода устанавливается на календарный год законами субъектов Российской Федерации (п. 7 ст. 346.25.1 НК РФ).

Соответственно, к примеру, на территории Нижегородской области действует закон от 7 июня 2006 г. № 44-З «О применении индивидуальными предпринимателями упрощенной системы налогообложения на основе патента на территории Нижегородской области». В частности, для услуг переводчика потенциально возможный к получению годовой доход установлен как 84 000 руб.; для тренерских услуг — как 66 000 руб.

Таким образом, налог, взимаемый в виде стоимости патента в связи с применением УСН, имеет сходство с ЕНВД, так как уплачивается с некоторого презюмируемого (вмененного, потенциально возможного к получению и т.д.) дохода. При этом конституционность статьи 346.25.1 НК РФ вызывает определенные сомнения. Предел налогового бремени (предельная сумма налога) на федеральном уровне не установлен — соответствующие полномочия по определению размера потенциально возможного к получению годового дохода переданы на уровень субъектов Российской Федерации. Недопустимость такого нормативного регулирования, в частности, следует из постановления КС РФ от 30 января 2001 г. № 2-П.

ТЕСТЫ

1. УСН применяется:

- а) по усмотрению налогоплательщика, без дополнительных условий;
- б) по решению налогового органа;
- в) по усмотрению налогоплательщика, с уведомлением налогового органа.

2. Объектом налогообложения по налогу, взимаемому в связи с применением УСН, могут являться:

- а) только доходы;
- б) только доходы, уменьшенные на величину расходов;
- в) доходы; либо доходы, уменьшенные на величину расходов.

3. УСН:

- а) единообразно применяется на всей территории России (за исключением УСН на основе патента);
- б) вводится на территориях субъектов федерации по усмотрению региональных органов законодательной власти (за исключением УСН на основе патента);
- в) вводится на территориях муниципальных образований по усмотрению местных органов представительной власти (за исключением УСН на основе патента).

4. Размер налога, взимаемого в связи с применением УСН:

- а) зависит от решений налоговых органов;
- б) зависит от результатов хозяйственной деятельности налогоплательщика;
- в) не зависит от результатов хозяйственной деятельности налогоплательщика.

5. Налоговым периодом по налогу, взимаемому в связи с применением УСН, признается:

- а) календарный месяц;
- б) квартал;
- в) календарный год.

6. Налог, взимаемый в связи с применением УСН, исчисляется:

- а) налогоплательщиком;
- б) налоговым органом;
- в) налоговым агентом.

§ 7.3. СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В ВИДЕ ЕДИНОГО НАЛОГА НА ВМЕНЕННЫЙ ДОХОД ДЛЯ ОТДЕЛЬНЫХ ВИДОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (ЕНВД) является **прямым** налогом (п. 7 ст. 12 НК РФ). Он установлен главой 26.3 НК РФ, которая действует с 1 января 2003 года. Ранее предшественник современного ЕНВД был урегулирован Федеральным законом от 31 июля 1998 г. № 148-ФЗ «О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности» (утратил силу).

Право на введение ЕНВД на территории соответствующего муниципального образования принадлежит представительным орга-

нам власти (в Москве и Санкт-Петербурге — законодательным (представительным) органам государственной власти). В связи с этим данный налог имеет сходство с местными налогами. К полномочиям указанных органов власти относятся: введение налога (п. 1 ст. 346.26 НК РФ); определение перечня облагаемых видов деятельности в пределах федерального перечня, а также определение величины понижающего коэффициента К2 (п. 3 ст. 346.26 НК РФ).

К примеру, на территории Н. Новгорода данный налог уплачивается на основании постановления городской Думы города Н. Новгорода «О едином налоге на вмененный доход для отдельных видов деятельности».

Статья 346.27 НК РФ содержит широкий перечень определенных, используемых для целей ЕНВД. В частности, **вмененный доход** определяется как потенциально возможный доход налогоплательщика единого налога. Соответственно, ЕНВД — классический налог с презюмируемого результата деятельности, размер которого никак не связан с реальным доходом налогоплательщика.

Особенность ЕНВД как **специального налогового режима** предусмотрена в пункте 4 ст. 346.26 НК РФ. Лица, перешедшие на уплату данного налога, в общем случае освобождаются от обязанности по уплате налога на прибыль организаций (НДФЛ), налога на имущество организаций (налога на имущество физических лиц) и ЕСН. Кроме того, указанные лица не признаются налогоплательщиками НДС.

Налогоплательщиками ЕНВД (п. 1 ст. 346.28 НК РФ) признаются 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.

Соответственно, в пункте 2 ст. 346.26 НК РФ предусмотрен перечень видов предпринимательской деятельности, которые могут облагаться ЕНВД на территории соответствующего муниципального образования (города федерального значения), в том числе оказание услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств, оказание услуг по хранению автотранспортных средств на платных стоянках, розничной торговли, осуществляемой через магазины и павильоны с площадью торгового зала не более 150 кв. м по каждому объекту организации торговли.

Нередко суды разрешают вопрос об отнесении некоторой деятельности к облагаемой ЕНВД либо к облагаемой по общей системе налогообложения. Так, в постановлении ФАС Волго-Вятского ок-

руга от 21 февраля 2008 г. по делу № А38-1360/2007-17-145 сделан вывод о том, что платные услуги по ксерокопированию, оказываемые физическим лицам, относятся к деятельности, облагаемой ЕНВД (как бытовые услуги). В постановлении того же суда от 21 февраля 2008 г. по делу № А29-2423/2007 рассмотрен вопрос налогообложения деятельности по доставке товара покупателю за плату. Суд заключил, что такой вид деятельности не подлежит обложению ЕНВД.

Для налогоплательщика переход на уплату ЕНВД в случае введения его на территории соответствующего муниципального образования **не является добровольным**. Сам факт осуществления организацией (индивидуальным предпринимателем) облагаемой ЕНВД деятельности означает появление у них объекта налогообложения и статуса налогоплательщика ЕНВД (п. 1 ст. 346.28 НК РФ). Одновременно следует отметить, что осуществление налогоплательщиком сразу нескольких видов деятельности, как облагаемых, так и не облагаемых ЕНВД, означает, что данный налог будет уплачиваться только в отношении относящихся к нему видов деятельности (п. 7 ст. 346.26 НК РФ). Иные виды деятельности будут облагаться по общей системе налогообложения (либо, например, по УСН по решению налогоплательщика).

Объект налогообложения ЕНВД предусмотрен в пункте 1 ст. 346.29 НК РФ как вмененный доход; налоговая **база** — как величина вмененного дохода. Указанная величина рассчитывается исходя из внешних характеристик соответствующей предпринимательской деятельности через специально введенные параметры — базовую доходность (установленный на федеральном уровне максимально возможный вмененный доход на единицу физического показателя); физические показатели (собственно внешние характеристики деятельности) и корректирующие коэффициенты (основной из которых — понижающий К2 вводится муниципальными органами власти с учетом местных условий). Соответственно, представляется более корректным в качестве объекта ЕНВД рассматривать определенные виды предпринимательской деятельности, в качестве налоговой базы — характеристику данных видов деятельности через их внешние признаки.

В пункте 3 ст. 346.29 НК РФ установлены величины базовой доходности в месяц для каждого вида предпринимательской деятельности. Так, при оказании услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств презюмируется, что каждый работник налогоплательщика приносит за месяц доход в размере 12 000 руб. При осуществлении розничной торговли через

объекты стационарной торговой сети, имеющие торговые залы, презюмируется, что с каждого квадратного метра торгового зала налогоплательщик в месяц зарабатывает 1800 руб.

Базовая доходность корректируется (умножается) на коэффициенты К1 и К2 (п. 4 ст. 346.29 НК РФ).

Коэффициент К1 устанавливается Минэкономразвития России. На 2008 год он установлен в размере 1,081 (приказ Минэкономразвития России от 19 ноября 2007 г. № 401). Как было показано выше, поскольку коэффициент К1 может являться повышающим, устанавливается органом исполнительной, а не законодательной (представительной) власти и никак не ограничен в самом Налоговом кодексе, такой порядок исчисления ЕНВД не соответствует Конституции Российской Федерации, что прямо следует из ряда правовых позиций Конституционного Суда Российской Федерации, в том числе из выраженной в постановлении от 11 ноября 1997 г. № 16-П.

Коэффициент К2 является понижающим и может быть установлен на местном уровне в пределах от 0,005 до 1 включительно (п. 7 ст. 346.29 НК РФ). Например, в силу пункта 3 приложения 1 к постановлению городской Думы города Н. Новгорода «О едином налоге на вмененный доход для отдельных видов деятельности» для оказания услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств $K_2 = 0,8$.

Кроме того, в силу пункта 6 ст. 346.29 НК РФ налогоплательщик имеет право уплачивать ЕНВД только за те календарные дни месяца, в течение которых он осуществлял предпринимательскую деятельность путем составления соответствующей пропорции.

Соответственно, в случае оказания организацией услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств в городе Н. Новгороде при использовании труда трех работников в течение всего календарного месяца вмененный доход за месяц составит $1800 \text{ руб./на работника} \times 3 \text{ работника} \times 1,081 \times 0,8 = 4669,92 \text{ руб.}$

Согласно статье 346.31 НК РФ ставка ЕНВД составляет 15% от величины вмененного дохода.

Исчисляется ЕНВД только самим налогоплательщиком (ст. 52 НК РФ).

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

В приведенном выше примере размер ЕНВД за квартал составит $4669,92 \text{ руб.} \times 15\% \times 3 \text{ мес.} = 2\,101,46 \text{ руб.}$

Срок уплаты ЕНВД по итогам налогового периода — не позднее 25-го числа первого месяца следующего налогового периода (п. 1 ст. 346.32 НК РФ)

Налоговая декларация по ЕНВД по итогам налогового периода представляется налогоплательщиками в налоговые органы не позднее 20-го числа первого месяца следующего налогового периода (п. 2 ст. 346.32 НК РФ).

ТЕСТЫ

1. ЕНВД применяется:

- а) по усмотрению налогоплательщика, без дополнительных условий;
- б) в обязательном порядке налогоплательщиком, осуществляющим облагаемые виды деятельности;
- в) по усмотрению налогового органа, с уведомлением налогоплательщика.

2. Объектом налогообложения по ЕНВД является:

- а) вмененный доход;
- б) доход, уменьшенный на величину расходов;
- в) доход.

3. ЕНВД:

- а) единообразно применяется на всей территории России;
- б) вводится на территориях субъектов федерации по усмотрению региональных органов законодательной власти;
- в) вводится на территориях муниципальных образований по усмотрению местных органов представительной власти.

4. Размер ЕНВД:

- а) зависит от решений налоговых органов;
- б) зависит от результатов хозяйственной деятельности налогоплательщика;
- в) не зависит от результатов хозяйственной деятельности налогоплательщика.

5. Налоговым периодом по ЕНВД признается:

- а) календарный месяц;
- б) квартал;
- в) календарный год.

6. ЕНВД исчисляется:

- а) налогоплательщиком;
- б) налоговым органом;
- в) налоговым агентом.

СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИ ВЫПОЛНЕНИИ СОГЛАШЕНИЙ § 7.4. О РАЗДЕЛЕ ПРОДУКЦИИ

Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции (СРП) урегулирована главой 26.4 НК РФ, которая действует с 10 июля 2003 г. (с учетом официальной публикации Федерального закона 10 июня 2003 года и правовой позиции Конституционного Суда России, выраженной в определении от 8 апреля 2003 г. № 159-О). Указанный специальный налоговый режим устанавливает особые правила налогообложения при добыче полезных ископаемых лицами, заключившими СРП. Ранее особенности налогообложения при выполнении СРП были урегулированы непосредственно в Федеральном законе от 30 декабря 1995 г. № 225-ФЗ «О соглашениях о разделе продукции» (в настоящее время соответствующие положения утратили силу).

Одного, специально урегулированного налога, уплата которого заменяла бы ряд иных налогов (как это предусмотрено, например, в ЕСХН, УСН или ЕНВД), данная система налогообложения не устанавливает. В то же время при применении СРП перечень подлежащих уплате налогов прямо предусмотрен в главе 26.4 НК РФ (перечень федеральных налогов сокращен по сравнению со статьей 13 НК РФ), а сами налоги исчисляются с существенными особенностями. Кроме того, налогоплательщик может возместить расходы на уплату им некоторых налогов за счет увеличения своей доли в подлежащей разделу продукции.

В силу пункта 1 ст. 2 Федерального закона «О соглашениях о разделе продукции» данное соглашение является договором, в соответствии с которым Российская Федерация предоставляет субъекту предпринимательской деятельности (далее — инвестор) на возмездной основе и на определенный срок исключительные права на поиски, разведку, добычу минерального сырья на участке недр, указанном в соглашении, и на ведение связанных с этим работ, а инвестор обязуется осуществить проведение указанных работ за свой счет и на свой риск. Соглашение определяет все необходимые условия, связанные с использованием недр, в том числе условия и порядок раздела произведенной продукции между сторонами соглашения в соответствии с положениями данного Федерального закона.

В настоящее время действует 17 федеральных законов, принятых в период с 1997 по 2003 годы, определяющих участки недр, пра-

во пользования которыми может быть предоставлено на условиях раздела продукции.

Соответствующие определения даны в статье 346.34 НК РФ:

инвестор — юридическое лицо или создаваемое на основе договора о совместной деятельности и не имеющее статуса юридического лица объединение юридических лиц, осуществляющее вложение собственных заемных или привлеченных средств (имущества и (или) имущественных прав) в поиск, разведку и добычу минерального сырья и являющееся пользователем недр на условиях СРП;

раздел продукции — раздел между государством и инвестором произведенной продукции в натуральном и (или) стоимостном выражении в соответствии с Федеральным законом «О соглашениях о разделе продукции»;

прибыльная продукция — произведенная за отчетный (налоговый) период при выполнении соглашения продукция за вычетом части продукции, стоимостный эквивалент которой используется для уплаты НДС, и компенсационной продукции;

компенсационная продукция — часть произведенной при выполнении соглашения продукции, которая не должна превышать 75% общего количества произведенной продукции, а при добыче на континентальном шельфе Российской Федерации — 90% общего количества произведенной продукции, передаваемой в собственность инвестора для возмещения понесенных им расходов (возмещаемые расходы), состав которых устанавливается соглашением в соответствии с главой 26.4 НК РФ.

Таким образом, инвестору после раздела достается компенсационная продукция и соответствующая часть прибыльной продукции.

В силу общей нормы, предусмотренной пунктом 1 ст. 346.36 НК РФ, **налогоплательщиками** (плательщиками сборов), применяющими специальный налоговый режим, установленный главой 26.4 НК РФ, признаются организации, являющиеся инвесторами соглашения в соответствии с Федеральным законом «О соглашениях о разделе продукции».

Поскольку в статье 8 Федерального закона «О соглашениях о разделе продукции» предусмотрено два вида возможных СРП (так называемые традиционные раздел — пункт 1 и прямой раздел — пункт 2), в соответствующих пунктах 7 и 8 ст. 346.35 НК РФ предусмотрены налоги, которые подлежат уплате в рамках каждого вида соглашений, а также установлено, какие именно налоги подлежат возмещению.

В статьях 346.37—346.40 НК РФ специально урегулированы особенности исчисления и уплаты НДС, налога на прибыль органи-

заций, НДС, а также представления налоговых деклараций. Статьи 346.41 и 346.42 предусматривают особенности учета налогоплательщиков при выполнении СРП, а также особенности проведения выездных налоговых проверок.

ТЕСТЫ

1. Система налогообложения при выполнении СРП предусматривает:

- а) замену всей совокупности федеральных, региональных и местных налогов одним налогом;
- б) замену всех федеральных налогов одним налогом;
- в) особые правила исчисления федеральных, региональных и местных налогов.

2. Система налогообложения при выполнении СРП:

- а) может применяться любым заинтересованным лицом;
- б) может применяться инвестором, заключившим СРП;
- в) может применяться любым лицом, добывающим полезные ископаемые.

3. Система налогообложения при выполнении СРП:

- а) может применяться на участках недр, указанных в специальных федеральных законах;
- б) вводится на территориях субъектов федерации по усмотрению региональных органов законодательной власти;
- в) вводится на территориях муниципальных образований по усмотрению местных органов представительной власти.

4. Инвестору после раздела продукции достается:

- а) только компенсационная продукция;
- б) только часть прибыльной продукции;
- в) компенсационная продукция и часть прибыльной продукции.

ГЛОССАРИЙ

Авансовые платежи — предварительные платежи по налогу, уплачиваемые в течение налогового периода в соответствии с НК РФ (п. 3 ст. 58 НК РФ).

Банки (банк) — коммерческие банки и другие кредитные организации, имеющие лицензию Центрального банка Российской Федерации (п. 2 ст. 11 НК РФ).

Безнадежные долги по налогам и сборам — недоимка, числящаяся за отдельными налогоплательщиками, плательщиками сборов и налоговыми агентами, уплата и (или) взыскание которой оказались невозможными в силу причин экономического, социального или юридического характера (п. 1 ст. 59 НК РФ).

Взаимозависимые лица — физические лица и (или) организации, отношения между которыми могут оказывать влияние на условия или экономические результаты их деятельности или деятельности представляемых ими лиц (п. 1 ст. 20 НК РФ).

Выездная налоговая проверка — налоговая проверка, проводимая на территории (в помещении) налогоплательщика (п. 1 ст. 89 НК РФ).

Доход — экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая в соответствии с главами «Налог на доходы физических лиц», «Налог на прибыль организаций» НК РФ (ст. 41 НК РФ).

Законные представители налогоплательщика — физического лица — лица, вступающие в качестве его представителей в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации (п. 2 ст. 27 НК РФ).

Законные представители налогоплательщика-организации — лица, уполномоченные представлять указанную организацию на основании закона или ее учредительных документов (п. 1 ст. 27 НК РФ).

Изменение срока уплаты налога и сбора — перенос установленного срока уплаты налога и сбора на более поздний срок (п. 1 ст. 61 НК РФ).

Имущество — виды объектов гражданских прав (за исключением имущественных прав), относящихся к имуществу в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации (п. 2 ст. 38 НК РФ).

Индивидуальные предприниматели — физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, главы крестьянских (фермерских) хозяйств (п. 2 ст. 11 НК РФ).

Камеральная налоговая проверка — налоговая проверка, проводимая по месту нахождения налогового органа (п. 1 ст. 88 НК РФ).

Лица (лицо) — организации и (или) физические лица (п. 2 ст. 11 НК РФ).

Лицевые счета — счета, открытые в органах Федерального казначейства (иных органах, осуществляющих открытие и ведение лицевых счетов) в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации (п. 2 ст. 11 НК РФ).

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

Местные налоги — налоги, которые установлены Налоговым кодексом Российской Федерации и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих муниципальных образований (п. 4 ст. 12 НК РФ).

Место жительства физического лица — адрес (наименование субъекта Российской Федерации, района, города, иного населенного пункта, улицы, номера дома, квартиры), по которому физическое лицо зарегистрировано по месту жительства в порядке, установленном законодательством Российской Федерации (п. 2 ст. 11 НК РФ).

Место нахождения обособленного подразделения российской организации — место осуществления этой организацией деятельности через свое обособленное подразделение (п. 2 ст. 11 НК РФ).

Налог — 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 (п. 1 ст. 8 НК РФ).

Налоговая база — стоимостная, физическая или иная характеристика объекта налогообложения (п. 1 ст. 53 НК РФ).

Налоговая декларация — письменное заявление налогоплательщика об объектах налогообложения, о полученных доходах и произведенных расходах, об источниках доходов, о налоговой базе, налоговых льготах, об исчисленной сумме налога и (или) о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты налога (п. 1 ст. 80 НК РФ).

Налоговая санкция — мера ответственности за совершение налогового правонарушения, установленная и применяемая в виде денежных взысканий (штрафов) в размерах, предусмотренных главами 16 и 18 НК РФ (п. 1, п. 2 ст. 114 НК РФ).

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

Налоговая тайна — полученные налоговым органом, органами внутренних дел, органом государственного внебюджетного фонда и таможенным органом сведения о налогоплательщике (п. 1 ст. 102 НК РФ).

Налоговое правонарушение — виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое Налоговым кодексом Российской Федерации установлена ответственность (п. 1 ст. 106 НК РФ).

Налоговое уведомление — документ, направляемый налогоплательщику налоговым органом не позднее 30 дней до наступления срока платежа в случае, если обязанность по исчислению суммы налога возлагается законодательством Российской Федерации о налогах и сборах на налоговый орган. В налоговом уведомлении должны быть указаны размер налога, подлежащего уплате, расчет налоговой базы, а также срок уплаты налога (ст. 52 НК РФ).

Налоговые агенты — лица, на которых в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации (п. 1 ст. 24 НК РФ).

Налоговый контроль — деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном Налоговым кодексом Российской Федерации (п. 1 ст. 82 НК РФ).

Налоговый период — календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате. Налоговый период может состоять из одного или нескольких отчетных периодов (п. 1 ст. 55 НК РФ).

Налогоплательщики и плательщики сборов — организации и физические лица, на которых в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации возложена обязанность уплачивать соответственно налоги и (или) сборы (ст. 19 НК РФ).

Недоимка — сумма налога или сумма сбора, не уплаченная в установленный законодательством о налогах и сборах срок (п. 2 ст. 11 НК РФ).

Обособленное подразделение организации — любое территориально обособленное от нее подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места (п. 2 ст. 11 НК РФ).

Объект налогообложения — 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 (п. 1 ст. 38 НК РФ).

Организации — юридические лица, образованные в соответствии с законодательством Российской Федерации, а также иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, филиалы и представительства указанных иностранных лиц и международных организаций, созданные на территории Российской Федерации (п. 2 ст. 11 НК РФ).

Пеня — денежная сумма, которую налогоплательщик должен выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов или сборов, в том числе налогов, уплачиваемых в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации, в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки (п. 1 ст. 75 НК РФ).

Работа — деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы для удовлетворения потребностей организации и (или) физических лиц (п. 4 ст. 38 НК РФ).

Расчет авансового платежа — письменное заявление налогоплательщика о базе исчисления, об используемых льготах, исчисленной сумме авансового платежа и (или) о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты авансового платежа (п. 1 ст. 80 НК РФ).

Реализация товаров, работ или услуг организацией или индивидуальным предпринимателем — соответственно передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу, а в случаях, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации, передача права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу — на безвозмездной основе (п. 1 ст. 39 НК РФ).

Региональные налоги — налоги, которые установлены Налоговым кодексом Российской Федерации и законами субъектов Российской Федерации о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих субъектов Федерации (п. 3 ст. 12 НК РФ).

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

Свидетель — любое физическое лицо, которому могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля (п. 1 ст. 90 НК РФ).

Свидетельство о постановке на учет в налоговом органе — документ, выдаваемый налоговым органом организации или физическому лицу при постановке на учет в налоговом органе соответственно по месту нахождения организации или по месту жительства физического лица (п. 2 ст. 11 НК РФ).

Специальные налоговые режимы — федеральные налоги, не указанные в статье 13 НК РФ, которые могут предусматривать освобождение от обязанности по уплате отдельных федеральных, региональных и местных налогов и сборов (п. 7 ст. 12 НК РФ).

Счета (счет) — расчетные (текущие) и иные счета в банках, открытые на основании договора банковского счета, на которые зачисляются и с которых могут расходоваться денежные средства организаций и индивидуальных

предпринимателей, нотариусов, занимающихся частной практикой, адвокатов, учредивших адвокатские кабинеты (п. 2 ст. 11 НК РФ).

Счета Федерального казначейства — счета, открытые территориальным органам Федерального казначейства, предназначенные для учета поступлений и их распределения между бюджетами бюджетной системы Российской Федерации в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации (п. 2 ст. 11 НК РФ).

Товар — любое имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации (п. 3 ст. 38 НК РФ).

Требование об уплате налога — письменное извещение налогоплательщика о неуплаченной сумме налога, а также об обязанности уплатить в установленный срок неуплаченную сумму налога. Должно содержать сведения о сумме задолженности по налогу, размере пеней, начисленных на момент направления требования, сроке уплаты налога, установленного законодательством о налогах и сборах, сроке исполнения требования, а также мерах по взысканию налога и обеспечению исполнения обязанности по уплате налога, которые применяются в случае неисполнения требования налогоплательщиком (п. 1, 4 ст. 61 НК РФ).

Уполномоченный представитель налогоплательщика — физическое или юридическое лицо, уполномоченное налогоплательщиком представлять его интересы в отношениях с налоговыми органами (таможенными органами, органами государственных внебюджетных фондов), иными участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах (п. 1 ст. 29 НК РФ).

Услуга — деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности (п. 5 ст. 38 НК РФ).

Федеральные налоги и сборы — налоги и сборы, которые установлены Налоговым кодексом Российской Федерации и обязательны к уплате на всей территории России (п. 2 ст. 12 НК РФ).

Физические лица — граждане Российской Федерации, иностранные граждане и лица без гражданства (п. 2 ст. 11 НК РФ).

Элементы налогообложения — объект налогообложения; налоговая база; налоговый период; налоговая ставка; порядок исчисления налога; порядок и сроки уплаты налога (п. 1 ст. 17 НК РФ).

БИБЛИОГРАФИЯ

НОРМАТИВНЫЕ ПРАВОВЫЕ АКТЫ

- Конституция Российской Федерации 1993 г.
- Протокол № 1 от 20 марта 1952 г. к Конвенции о защите прав человека и основных свобод от 4 ноября 1950 г. // Собрание законодательства Российской Федерации (СЗ РФ). — 2001. — № 2. — Ст. 163
- Статут Международного суда (принят в г. Сан-Франциско 26 июня 1945 г.) // СПС «КонсультантПлюс»
- Декрет СНК РСФСР от 30 ноября 1917 г. «О взимании прямых налогов» // Газета Временного Рабочего и Крестьянского Правительства. — 1917. — 30 ноября
- Постановление ЦИК и СНК СССР от 11 апреля 1937 г. № 94/603 «Об отмене административного порядка и установлении судебного порядка изъятия имущества в покрытие недоимок по государственным и местным налогам, обязательному окладному страхованию, обязательным натуральным поставкам и штрафам с колхозов, кустарно-промысловых артелей и отдельных граждан» // Финансовая система СССР: Сб. нормативных документов. — М.: Финансы, 1978. — Т. 2. — С. 14
- Положение о налоге с оборота, утвержденное постановлением Совета Министров СССР от 30 июня 1975 г. № 572 // СП СССР. — 1975. — № 17. — Ст. 108
- Закон СССР от 23 апреля 1990 г. № 1443-1 «О подоходном налоге с граждан СССР, иностранных граждан и лиц без гражданства» // Ведомости СНД и ВС РСФСР. — 1990. — № 19. — Ст. 320
- Постановление Верховного Совета РСФСР от 7 декабря 1991 г. № 1999-1 «О порядке введения в действие Закона РСФСР «О подоходном налоге с физических лиц» // Российская газета. — 1992. — 13 марта
- Постановление Верховного Совета Российской Федерации от 24 февраля 1993 г. № 4543-1 «О порядке финансирования обязательного медицинского страхования граждан на 1993 год» // Российская газета. — 1993. — 28 апреля
- Постановление Верховного Совета Российской Федерации от 21 мая 1993 г. № 5005-1 «О введении в действие Закона Российской Федерации «О таможенном тарифе» // Российская газета. — 1993. — 5 июня

Указ Президиума Верховного Совета СССР от 21 ноября 1941 г. «О налоге на холостяков, одиноких и бездетных граждан СССР» // Ведомости ВС СССР. — 1941. — № 42

Указ Президиума Верховного Совета СССР от 30 апреля 1943 г. «О подоходном налоге с населения» // СПС «КонсультантПлюс»

Указ Президиума Верховного Совета СССР от 26 января 1981 г. «О местных налогах и сборах» // Ведомости ВС СССР. — 1981. — № 5. — Ст. 121

Основы законодательства Российской Федерации о нотариате от 11 февраля 1993 г. № 4462-1 // Российская газета. — 1993. — 13 марта

Законы Российской Федерации

от 21 марта 1991 г. № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации» // Ведомости СНД и ВС РСФСР. — 1991. — № 15. — Ст. 492

от 11 октября 1991 г. № 1738-1 «О плате за землю» // Ведомости СНД и ВС РФ. — 1991. — № 44. — Ст. 1424

от 18 октября 1991 г. № 1759-1 «О дорожных фондах в Российской Федерации» // Ведомости СНД и ВС РФ. — 1991. — № 44. — Ст. 1426

от 21 февраля 1992 г. № 2395-1 «О недрах» // Российская газета. — 1995. — 15 марта

от 21 мая 1993 г. № 5003-1 «О таможенном тарифе» // Российская газета. — 1993. — 5 июня

Федеральные конституционные законы

от 21 июля 1994 г. № 1-ФКЗ «О Конституционном Суде Российской Федерации» // Российская газета. — 1994. — 23 июля

от 28 июня 2004 г. № 5-ФКЗ «О референдуме Российской Федерации» // Российская газета. — 2004. — 30 июня

Федеральные законы

Гражданский кодекс Российской Федерации

Налоговый кодекс Российской Федерации

Таможенный кодекс Российской Федерации от 28 мая 2003 г. № 61-ФЗ

Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ

Водный кодекс Российской Федерации от 3 июня 2006 г. № 73-ФЗ

Земельный кодекс Российской Федерации от 25 октября 2001 г. № 136-ФЗ

Уголовный кодекс Российской Федерации от 13 июня 1996 г. № 63-ФЗ

Гражданский процессуальный кодекс Российской Федерации от 14 ноября 2002 г. № 138-ФЗ

Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации от 24 июля 2002 г. № 63-ФЗ

Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30 декабря 2001 г. № 195-ФЗ

от 12 декабря 1991 г. № 2020-1 «О налоге с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения» // Ведомости СНД и ВС РФ. — 1992. — № 12. — Ст. 593

- от 12 декабря 1991 г. № 2023-1 «О налоге на операции с ценными бумагами» // Российская газета. — 1992. — 12 марта
- от 13 декабря 1991 г. № 2030-1 «О налоге на имущество предприятий» // Российская газета. — 1992. — 10 марта
- от 27 декабря 1991 г. № 2116-1 «О налоге на прибыль предприятий и организаций» // Российская газета. — 1992. — 5 марта
- от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» // Российская газета. — 1992. — 10 марта
- от 6 декабря 1991 г. № 1992-1 «О налоге на добавленную стоимость» // Российская газета. — 1991. — 24 декабря
- от 6 декабря 1991 г. № 1993-1 «Об акцизах» // Российская газета. — 1991. — 24 декабря
- от 7 декабря 1991 г. № 1998-1 «О подоходном налоге с физических лиц» // Российская газета. — 1992. — 13 марта
- от 9 декабря 1991 г. № 2003-1 «О налогах на имущество физических лиц» // Российская газета. — 1992. — 14 февраля
- от 9 декабря 1991 г. № 2005-1 «О государственной пошлине» // Российская газета. — 1996. — 13 января
- от 14 июня 1994 г. № 5-ФЗ «О порядке опубликования и вступления в силу федеральных конституционных законов, федеральных законов, актов палат Федерального Собрания» // Российская газета. — 1994. — 15 июня
- от 29 декабря 1994 г. № 79-ФЗ «О государственном материальном резерве» // Российская газета. — 1995. — 17 января
- от 24 апреля 1995 г. № 52-ФЗ «О животном мире» // Российская газета. — 1995. — 4 мая
- от 15 июля 1995 г. № 101-ФЗ «О международных договорах Российской Федерации» // Российская газета. — 1995. — 21 июля
- от 22 ноября 1995 г. № 171-ФЗ «О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции» // Российская газета. — 1995. — 29 ноября
- от 29 декабря 1995 г. № 222-ФЗ «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства» // Российская газета. — 1996. — 11 января
- от 30 декабря 1995 г. № 224-ФЗ «О ставках отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы» // Российская газета. — 1996. — 11 января
- от 30 декабря 1995 г. № 225-ФЗ «О соглашениях о разделе продукции» // Российская газета. — 1996. — 11 января
- от 15 августа 1996 г. № 114-ФЗ «О порядке выезда из Российской Федерации и въезда в Российскую Федерацию» // Российская газета. — 2006. — 22 августа
- от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» // Российская газета. — 1996. — 28 ноября
- от 20 июля 1997 г. № 110-ФЗ «О проведении эксперимента по налогообложению недвижимости в городах Великом Новгороде и Твери» // Российская газета. — 1997. — 24 июля
- от 21 июля 1997 г. № 122-ФЗ «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним» // Российская газета. — 1997. — 30 июля

- от 6 мая 1998 г. № 71-ФЗ «О плате за пользование водными объектами» // Российская газета. — 1998. — 12 мая
- от 24 июля 1998 г. № 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний» // Российская газета. — 1998. — 12 августа
- от 31 июля 1998 г. № 142-ФЗ «О налоге на игорный бизнес» // Российская газета. — 1998. — 7 августа
- от 31 июля 1998 г. № 147-ФЗ «О введении в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // Российская газета. — 1998. — 6 августа
- от 31 июля 1998 г. № 148-ФЗ «О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности» // Российская газета. — 1998. — 6 августа
- от 8 июля 1999 г. № 141-ФЗ «О налоге на отдельные виды транспортных средств» // Российская газета. — 1999. — 14 июля
- от 6 октября 1999 г. № 184-ФЗ «Об общих принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации» // Российская газета. — 1999. — 19 октября
- от 8 августа 2001 г. № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» // Российская газета. — 2001. — 10 августа
- от 15 декабря 2001 г. № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» // Российская газета. — 2001. — 20 декабря
- от 31 декабря 2001 г. № 198-ФЗ «О внесении дополнений и изменений в Налоговый кодекс Российской Федерации и в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах» // Российская газета. — 2001. — 31 декабря
- от 31 мая 2002 г. № 63-ФЗ «Об адвокатской деятельности и адвокатуре в Российской Федерации» // Российская газета. — 2002. — 5 июня
- от 24 июля 2002 г. № 104-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных актов законодательства Российской Федерации о налогах и сборах» // Российская газета. — 2002. — 30 июля
- от 24 июля 2002 г. № 110-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации» // Российская газета. — 2002. — 30 июля
- от 9 июля 2002 г. № 83-ФЗ «О финансовом оздоровлении сельскохозяйственных товаропроизводителей» // Российская газета. — 2002. — 13 июля
- от 26 октября 2002 г. № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» // Российская газета. — 2002. — 2 ноября
- от 22 мая 2003 г. № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт» // Российская газета. — 2003. — № 99
- от 23 июня 2003 г. № 80-ФЗ «О ратификации Конвенции между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Исландия об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы» // Российская газета. — 2003 — 25 июня

- от 6 октября 2003 г. № 131-ФЗ «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации» // Российская газета. — 2003. — 8 октября
- от 23 декабря 2003 г. № 186-ФЗ «О федеральном бюджете на 2004 год» // Российская газета. — 2003. — 30 декабря
- от 29 июля 2004 г. № 95-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации о налогах и сборах» // Российская газета. — 2004. — 3 августа
- от 20 декабря 2004 г. № 166-ФЗ «О рыболовстве и сохранении водных биологических ресурсов» // Российская газета. — 2004. — 23 декабря
- от 22 июля 2005 г. № 116-ФЗ «Об особых экономических зонах в Российской Федерации» // Российская газета. — 2005. — 27 июля
- от 21 июля 2005 г. № 114-ФЗ «О сборах за выдачу лицензий на осуществление видов деятельности, связанных с производством и оборотом этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции» // Российская газета. — 2005. — 26 июля
- от 21 июля 2005 г. № 94-ФЗ «О размещении заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд» // Российская газета. — 2005. — 28 июля
- от 4 ноября 2005 г. № 137-ФЗ «О внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых положений законодательных актов Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию административных процедур урегулирования споров» // Российская газета. — 2005. — 8 ноября
- от 26 декабря 2005 г. № 189-ФЗ «О федеральном бюджете на 2006 год» // Российская газета. — 2005. — 29 декабря
- от 2 мая 2006 г. № 59-ФЗ «О порядке рассмотрения обращений граждан Российской Федерации» // Российская газета. — 2006. — 5 мая
- от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования» // Российская газета. — 2006. — 29 июля
- от 27 июля 2006 г. № 149-ФЗ «Об информации, информационных технологиях и о защите информации» // Российская газета. — 2006. — 29 июля
- от 27 июля 2006 г. № 152-ФЗ «О персональных данных» // Российская газета. — 2006. — 29 июля
- от 19 декабря 2006 г. № 238-ФЗ «О федеральном бюджете на 2007 год» // Российская газета. — 2006. — 22 декабря
- от 30 декабря 2006 г. № 269-ФЗ «Об упрощенном порядке декларирования доходов физическими лицами» // Российская газета. — 2006. — 31 декабря
- от 24 июля 2007 г. № 198-ФЗ «О федеральном бюджете на 2008 год и на плановый период 2009 и 2010 годов» // Российская газета. — 2007. — 3, 7, 8, 10, 11, 14, 15, 16, 21, 22 августа
- от 2 октября 2007 г. № 229-ФЗ «Об исполнительном производстве» // Российская газета. — 2007. — 6 октября

Указы Президента Российской Федерации

- от 22 декабря 1993 г. № 2268 «О формировании республиканского бюджета Российской Федерации и взаимоотношениях с бюджетами субъектов Российской Федерации в 1994 году» // Российская газета. — 1994. — 6 января.
- от 22 декабря 1993 г. № 2270 «О некоторых изменениях в налогообложении и во взаимоотношениях бюджетов различных уровней» // Российская газета. — 1993. — 29 декабря
- от 15 мая 1997 г. № 484 «О представлении лицами, замещающими государственные должности Российской Федерации, и лицами, замещающими государственные должности государственной службы и должности в органах местного самоуправления, сведений о доходах и имуществе» // Российская газета. — 1997. — 20 мая
- от 12 мая 2008 г. № 724 «Вопросы системы и структуры федеральных органов исполнительной власти» // Российская газета. — 2008. — 13 мая

Акты Правительства Российской Федерации

- Соглашение между правительствами Российской Федерации и Республики Татарстан от 15 февраля 1994 г. «О бюджетных взаимоотношениях между Российской Федерацией и Республикой Татарстан» // СПС «Консультант-Плюс»
- Постановление от 12 февраля 1994 г. № 101 «О фонде социального страхования Российской Федерации» // Российская газета. — 1994. — 22 февраля
- Постановление от 12 августа 1994 г. № 938 «О государственной регистрации автотранспортных средств и других видов самоходной техники на территории Российской Федерации» // СЗ РФ. — 1994. — № 17. — Ст. 1999
- Постановление от 4 сентября 1995 г. № 876 «Об упорядочении учета плательщиков земельного налога и арендной платы за землю» // Российская газета. — 1995. — 16 сентября
- Постановление от 13 августа 1997 г. № 1009 «Об утверждении Правил подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации» // Российская газета. — 1997. — 21 августа
- Постановление от 2 декабря 2000 г. № 914 «Об утверждении правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость» // Российская газета. — 2000. — 22 декабря
- Постановление от 12 февраля 2001 г. № 100 «О порядке признания безнадежными к взысканию и списания недоимки и задолженности по пеням и штрафам по федеральным налогам и сборам, а также задолженности по страховым взносам в государственные социальные внебюджетные фонды, начисленным пеням и штрафам» // Российская газета. — 2001. — 24 февраля
- Постановление от 17 мая 2002 г. № 319 «Об уполномоченном федеральном органе исполнительной власти, осуществляющем государственную регистрацию юридических лиц, крестьянских (фермерских) хозяйств, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей» // Российская газета. — 2002. — 22 мая

- Постановление от 19 июня 2002 г. № 438 «О едином государственном реестре юридических лиц» // Российская газета. — 2002. — 26 июня
- Постановление от 30 января 2003 г. № 52 «О реализации Федерального закона «О финансовом оздоровлении сельскохозяйственных товаропроизводителей» // Российская газета. — 2003. — 8 февраля
- Постановление от 16 октября 2003 г. № 630 «О Едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей, Правилах хранения в единых государственных реестрах юридических лиц и индивидуальных предпринимателей документов (сведений) и передачи их на постоянное хранение в государственные архивы, а также о внесении изменений и дополнений в постановления Правительства Российской Федерации от 19 июня 2002 г. № 438 и 439» // Российская газета. — 2003. — 5 ноября
- Постановление от 26 февраля 2004 г. № 110 «О совершенствовании процедур государственной регистрации и постановки на учет юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» // Российская газета. — 2004. — 13 марта.
- Постановление от 30 сентября 2004 г. № 506 «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе» // Российская газета. — 2004. — 6 октября
- Постановление от 14 декабря 2004 г. № 773 «Об утверждении Правил осуществления платы за предоставление информации о зарегистрированных правах, выдачу копий договоров и иных документов, выражающих содержание односторонних сделок, совершенных в простой письменной форме» // Российская газета. — 2004. — 22 декабря
- Постановление от 31 декабря 2004 г. № 908 «Об утверждении перечней кодов видов продовольственных товаров и товаров для детей, облагаемых налогом на добавленную стоимость по налоговой ставке 10 процентов» // Российская газета. — 2005. — 26 января
- Постановление от 15 апреля 2005 г. № 221 «Об утверждении Правил оказания услуг почтовой связи» // Российская газета. — 2005. — 27 апреля
- Постановление от 24 марта 2006 г. № 160 «Об утверждении нормативов частоты сбора из почтовых ящиков, обмена, перевозки и доставки письменной корреспонденции, а также контрольных сроков пересылки письменной корреспонденции» // Российская газета. — 2006. — 19 апреля
- Постановление от 25 июля 2006 г. № 458 «Об отнесении видов продукции к сельскохозяйственной продукции и к продукции первичной переработки, произведенной из сельскохозяйственного сырья собственного производства» // Российская газета. — 2006. — 5 августа
- Постановление от 22 сентября 2006 г. № 586 «О реструктуризации задолженности открытого акционерного общества «Завод имени И.А. Лихачева» // СЗ РФ. — 2006. — № 40. — Ст. 4183
- Распоряжение от 25 декабря 2002 г. № 1834-р // Российская газета. — 2002. — 31 декабря

Акты министерств и ведомств

- Инструкция Минфина СССР от 12 марта 1975 г. № 21 «О порядке приема от населения и внесения в учреждения Госбанка налоговых и страховых платежей сельскими Советами депутатов трудящихся» // СПС «Гарант»

- Инструкция МНС России от 4 апреля 2000 г. № 59 «О порядке исчисления и уплаты налогов, поступающих в дорожные фонды» // Российская газета. — 2000. — 29 июня
- Перечень типовых управленческих документов, образующихся в деятельности организаций, с указанием сроков хранения (утверждено руководителем Федеральной архивной службы России 6 октября 2000 г.) // СПС «КонсультантПлюс»
- Приказ Минфина России от 6 мая 1999 г. № 32н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99» // Российская газета. — 1999. — 22, 23 июня
- Приказ Минфина России от 30 марта 2001 г. № 26н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01» // Российская газета. — 2001. — 16 мая
- Приказ Минфина России от 24 ноября 2004 г. № 106н «Об утверждении Правил указания информации в полях расчетных документов на перечисление налогов, сборов и иных платежей в бюджетную систему Российской Федерации» // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти (БНА). — 2004. — 20 декабря
- Приказ Минфина России от 9 августа 2005 г. № 101н «Об утверждении Положений о территориальных органах Федеральной налоговой службы» // БНА. — 2005. — № 38
- Приказ Минфина России от 29 декабря 2007 г. № 163н «Об утверждении формы налоговой декларации по единому социальному налогу для налогоплательщиков, производящих выплаты физическим лицам, и порядка ее заполнения» // Российская газета. — 2008. — 9 февраля
- Приказ МНС России от 21 апреля 2004 г. № САЭ-3-18/297@ «Об утверждении Перечня документов, образующихся в деятельности Министерства Российской Федерации по налогам и сборам, его территориальных органов и подведомственных организаций, с указанием сроков хранения» // СПС «КонсультантПлюс»
- Приказ Федеральной налоговой службы от 9 сентября 2005 г. № САЭ-3-01/444@ «Об утверждении Регламента организации работы с налогоплательщиками, плательщиками сборов, страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и налоговыми агентами» // СПС «КонсультантПлюс»
- Приказ ФНС России от 31 октября 2005 г. № САЭ-3-21/551@ «Об утверждении форм налоговых уведомлений» // БНА. — 2005. — № 50
- Приказ ФНС России от 9 ноября 2006 г. № САЭ-3-10/776@ «Об утверждении Порядка доведения до налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов сведений об изменении реквизитов соответствующих счетов Федерального казначейства и иных сведений, необходимых для заполнения поручений на перечисление налогов, сборов, пеней и штрафов в бюджетную систему Российской Федерации» // Российская газета. — 2006. — 13 декабря
- Приказ ФНС России от 9 ноября 2006 г. № САЭ-3-10/777@ «Об утверждении формы квитанции о приеме местной администрацией наличных денежных средств от налогоплательщиков (налоговых агентов), являющихся физическими лицами, в счет уплаты налогов (сборов), пеней и штрафов,

- администрируемых налоговыми органами» // Российская газета. — 2006. — 12 декабря
- Приказ ФНС России от 21 ноября 2006 г. № САЭ-3-19/798@ «Об утверждении порядка организации работы по предоставлению отсрочки, рассрочки, инвестиционного налогового кредита по уплате налогов и сборов» // Российская газета. — 2006. — 22 декабря
- Приказ ФНС России от 1 декабря 2006 г. № САЭ-3-19/825@ «Об утверждении форм требования об уплате налога, сбора, пени, штрафа, документа о выявлении недоимки у налогоплательщика (плательщика сборов) или налогового агента, а также документов, используемых налоговыми органами при применении обеспечительных мер и мер принудительного взыскания задолженности по обязательным платежам в бюджетную систему Российской Федерации» // Российская газета. — 2006. — 22 декабря
- Приказ ФНС России от 25 декабря 2006 г. № САЭ-3-06/892@ «Об утверждении форм документов, применяемых при проведении и оформлении налоговых проверок; оснований и порядка продления срока проведения выездной налоговой проверки; порядка взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов; требований к составлению акта налоговой проверки» // БНА. — 2007. — 26 марта. — № 13
- Приказ ФНС России от 15 февраля 2007 г. № САЭ-3-18/62@ «Об утверждении Регламента Федеральной налоговой службы» // БНА. — 2007. — № 22
- Приказ ФНС России от 16 марта 2007 г. № ММ-3-10/138@ «Об утверждении Рекомендаций по порядку ведения в налоговых органах базы данных «Расчеты с бюджетом» // СПС «КонсультантПлюс»
- Приказ ФНС России от 2 апреля 2007 г. № ММ-3-10/187@ «Об утверждении формы решения об уточнении платежа и порядка ее заполнения» // БНА. — 2007. — № 27
- Приказ ФНС России от 27 апреля 2007 г. № ММ-3-25/267@ «Об утверждении Единого стандарта обслуживания налогоплательщиков» // СПС «КонсультантПлюс»
- Приказ ФНС России от 14 мая 2007 г. № ММ-3-19/293@ «Об утверждении форм документов, используемых налоговыми органами при взыскании задолженности по обязательным платежам в бюджетную систему Российской Федерации» // Российская газета. — 2007. — 27 июля
- Приказ ФНС России от 16 мая 2007 г. № ММ-3-06/308@ «О внесении изменений в приказ МНС России от 16 апреля 2004 г. № САЭ-3-30/290@» // СПС «КонсультантПлюс»
- Письмо ФНС России от 4 апреля 2006 г. № ММ-6-19/357@ «О списании излишне уплаченной суммы налога в случае истечения срока давности на подачу заявления о зачете (возврате) налога» // СПС «КонсультантПлюс»
- Приказ МВД России от 27 января 2003 г. № 59 «О порядке регистрации транспортных средств» // Российская газета. — 2003. — 15 марта
- Приказ Минкультуры России от 8 ноября 2005 г. № 536 «О Типовой инструкции по делопроизводству в федеральных органах исполнительной власти» // Российская газета. — 2006. — 7 февраля
- Приказ Минэкономразвития России от 19 ноября 2007 г. № 401 «Об установлении коэффициента-дефлятора К1 на 2008 год» // Российская газета. — 2007. — 8 декабря

- Приказ Минсельхоза России от 26 июня 2000 г. № 569 «Об утверждении Положения о порядке выдачи долгосрочных лицензий» // Российская газета. — 2000. — 25 августа
- Приказ Минсельхоза России от 4 января 2001 г. № 3 «Об утверждении Положения о порядке выдачи именных разовых лицензий на использование объектов животного мира, отнесенных к объектам охоты» // Российская газета. — 2001. — 28 марта
- Приказ Федеральной дорожной службы России от 24 декабря 1998 г. № 504 «О временном порядке погашения задолженности в федеральный дорожный фонд Российской Федерации» // Российская газета. — 1999. — 21 января
- Письмо Госналогслужбы России от 2 июня 1992 г. № ИЛ-6-04/ 176, Минфина России от 2 июня 1992 г. № 04-05-20 и Комиссии Совета Республики Верховного Совета РФ по бюджету, планам, налогам и ценам от 2 июня 1992 г. № 5.1/693 «Примерные положения (рекомендации) по отдельным видам местных налогов и сборов» // СПС «КонсультантПлюс»
- Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 12 октября 2007 г. № 03-06-03-02/ 14 // СПС «КонсультантПлюс»
- Письмо Минюста России от 23 февраля 2000 г. № 1187-ЭР «О рекомендациях по подготовке и оформлению проектов федеральных законов» // СПС «КонсультантПлюс»

Региональные

- Устав Нижегородской области (Закон Нижегородской области от 30 декабря 2005 г. № 219-З) // Нижегородские новости. — 2006. — 18 января
- Закон Нижегородской области от 20 июля 2006 г. № 75-З «О референдуме Нижегородской области» // Нижегородские новости. — 2006. — 29 июля.
- Закон Нижегородской области от 28 ноября 2002 г. № 71-З «О транспортном налоге» // Нижегородские новости. — 2002. — 29 ноября
- Закон Нижегородской области от 10 ноября 2003 г. № 100-З «О ставках налога на игорный бизнес» // Нижегородские новости. — 2003. — 12 ноября
- Закон Нижегородской области от 27 ноября 2003 г. № 109-З «О налоге на имущество организаций» // Нижегородские новости. — 2003. — 29 ноября
- Закон Нижегородской области от 28 ноября 2005 г. № 188-З «О внесении изменения в статью 6 закона Нижегородской области «О транспортном налоге» // Нижегородские новости. — 2005. — 7 декабря
- Закон Нижегородской области от 30 декабря 2005 г. № 226-З «О местном референдуме в Нижегородской области» // Нижегородские новости. — 2006. — 1 февраля
- Закон Нижегородской области от 10 февраля 2005 г. № 8-З «О нормативных правовых актах в Нижегородской области» // Нижегородские новости. — 2005. — 26 февраля.
- Закон Нижегородской области от 11 марта 2004 г. № 20-З «О порядке подписания, обнародования и вступления в силу законов Нижегородской области» // Нижегородские новости. — 2004. — 17 марта

- Закон Нижегородской области от 14 марта 2006 г. № 21-3 «О предоставлении льгот по налогу на прибыль организаций» // Нижегородские новости. — 2006. — 22 марта
- Постановление правительства Нижегородской области от 12 января 2006 г. № 4 «Об урегулировании задолженности по налогам, сборам и иным обязательным платежам федеральных государственных унитарных предприятий, учреждений, исполняющих уголовные наказания в виде лишения свободы, а также начисленных на нее пеней и штрафов» // Нижегородские новости. — 2006. — 1 февраля
- Постановление городской Думы города Нижнего Новгорода от 22 декабря 1999 г. № 69 «О ставках налога на имущество физических лиц» // Нижегородский рабочий. — 2000. — 6 января
- Постановление городской Думы города Нижнего Новгорода от 21 сентября 2005 г. № 50 «О едином налоге на вмененный доход для отдельных видов деятельности» // Нижегородский рабочий. — 2005. — 19 октября
- Постановление городской Думы города Нижнего Новгорода от 28 октября 2005 г. № 76 «О земельном налоге» // Нижегородский рабочий. — 2005. — 25 ноября
- Постановление городской Думы города Нижнего Новгорода от 23 ноября 2005 г. № 91 «Об Уставе города Нижнего Новгорода» // Нижегородский рабочий. — 2005. — 30 декабря
- Постановление администрации города Нижнего Новгорода от 12 апреля 2006 г. № 1091 «Об урегулировании задолженности по налогам, сборам и иным обязательным платежам федеральных государственных унитарных предприятий, учреждений, исполняющих уголовные наказания в виде лишения свободы, а также начисленных на нее пеней и штрафов» // СПС «КонсультантПлюс»
- Постановление администрации города Нижнего Новгорода от 8 февраля 2006 г. № 252 «О публикации муниципальных правовых актов и официальном сайте г. Н. Новгорода» // День города. Нижний Новгород. — 2006. — 15 — 21 февраля

СУДЕБНЫЕ АКТЫ

Конституционного Суда Российской Федерации (РСФСР)

- Постановление Конституционного Суда РСФСР от 14 января 1992 г. № 1-П-У по делу о проверке конституционности Указа Президента РСФСР от 19 декабря 1991 г. № 289 «Об образовании Министерства безопасности и внутренних дел РСФСР» // Ведомости СНД и ВС РФ. — 1992. — № 6. — Ст. 247
- Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 27 января 1993 г. № 1-П по делу о проверке конституционности правоприменительной практики ограничения времени оплаты вынужденного прогула при незаконном увольнении, сложившейся на основе применения законодательства о труде и постановлений Пленумов Верховного Суда СССР, Верховного Суда Российской Федерации, регулирующих данные вопросы» // Вестник Конституционного Суда Российской Федерации (КС РФ). — 1993. — № 2, 3

- Постановление от 4 апреля 1996 г. № 9-П по делу о проверке конституционности ряда нормативных актов города Москвы и Московской области, Ставропольского края, Воронежской области и города Воронежа, регламентирующих порядок регистрации граждан, прибывающих на постоянное жительство в названные регионы // Вестник КС РФ. — 1996. — № 2
- Постановление от 24 октября 1996 г. № 17-П по делу о проверке конституционности части первой статьи 2 Федерального закона от 7 марта 1996 года «О внесении изменений в Закон Российской Федерации «Об акцизах» // Вестник КС РФ. — 1996. — № 5
- Постановление от 17 декабря 1996 г. № 20-П по делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года «О федеральных органах налоговой полиции» // Вестник КС РФ. — 1996. — № 5
- Постановление от 1 апреля 1997 г. № 6-П по делу о соответствии Конституции Российской Федерации пунктов 8 и 9 постановления Правительства Российской Федерации от 1 апреля 1996 года № 479 «Об отмене вывозных таможенных пошлин, изменении ставок акциза на нефть и дополнительных мерах по обеспечению поступления доходов в федеральный бюджет» // Вестник КС РФ. — 1997. — № 4
- Постановление от 21 марта 1997 г. № 5-П по делу о проверке конституционности положений абзаца второго пункта 2 статьи 18 и статьи 20 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» // Вестник КС РФ. — 1997. — № 4.
- Постановление от 8 октября 1997 г. № 13-П по делу о проверке конституционности Закона Санкт-Петербурга от 14 июля 1995 года «О ставках земельного налога в Санкт-Петербурге в 1995 году» // Вестник КС РФ. — 1997. — № 5
- Постановление от 11 ноября 1997 г. № 16-П по делу о проверке конституционности статьи 11(1) Закона Российской Федерации от 1 апреля 1993 года «О Государственной границе Российской Федерации» в редакции от 19 июля 1997 года» // Вестник КС РФ. — 1997. — № 6
- Постановление от 23 декабря 1997 г. № 21-П по делу о проверке конституционности пункта 2 статьи 855 Гражданского кодекса Российской Федерации и части шестой статьи 15 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» в связи с запросом Президиума Верховного Суда Российской Федерации // Российская газета. — 1998. — 6 января
- Постановление от 24 февраля 1998 г. № 7-П по делу о проверке конституционности отдельных положений статей 1 и 5 Федерального закона от 5 февраля 1997 года «О тарифах страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Государственный фонд занятости населения Российской Федерации и в фонды обязательного медицинского страхования на 1997 год» в связи с жалобами ряда граждан и запросами судов // Вестник КС РФ. — 1999. — № 2
- Постановление от 17 июля 1998 г. № 22-П по делу о проверке конституционности постановлений Правительства Российской Федерации от 26 сентября 1995 г. № 962 «О взимании платы с владельцев или пользователей

- автомобильного транспорта, перевозящего тяжеловесные грузы, при проезде по автомобильным дорогам общего пользования» и от 14 октября 1996 г. № 1211 «Об установлении временных ставок платы за провоз тяжеловесных грузов по федеральным автомобильным дорогам и использовании средств, получаемых от взимания этой платы» // Вестник КС РФ. — 1998. — № 6
- Постановление от 12 октября 1998 г. № 24-П «По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» // Вестник КС РФ. — 1999. — № 1
- Постановление от 28 октября 1999 г. № 14-П по делу о проверке конституционности статьи 2 Федерального закона «О внесении изменений и дополнений в Закон Российской Федерации «О налоге на прибыль предприятий и организаций» в связи с жалобой ОАО «Энергомашбанк» // Вестник КС РФ. — 1999. — № 6
- Постановление от 28 марта 2000 г. № 5-П по делу о проверке конституционности подпункта «к» пункта 1 статьи 5 Закона Российской Федерации «О налоге на добавленную стоимость» в связи с жалобой закрытого акционерного общества «Конфетти» и гражданки И.В.Савченко // Вестник КС РФ. — 2000. — № 4
- Постановление от 30 января 2001 г. № 2-П по делу о проверке конституционности положений подпункта «д» пункта 1 и пункта 3 статьи 20 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» в редакции Федерального закона от 31 июля 1998 года «О внесении изменений и дополнений в статью 20 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», а также положений Закона Чувашской Республики «О налоге с продаж», Закона Кировской области «О налоге с продаж» и Закона Челябинской области «О налоге с продаж» в связи с запросом Арбитражного суда Челябинской области, жалобами общества с ограниченной ответственностью «Русская тройка» и ряда граждан // Вестник КС РФ. — 2001. — № 3
- Постановление от 27 апреля 2001 г. № 7-П по делу о проверке конституционности ряда положений Таможенного кодекса Российской Федерации в связи с запросом Арбитражного суда города Санкт-Петербурга и Ленинградской области, жалобами открытых акционерных обществ «АвтоВАЗ» и «Комбинат «Североникель», обществ с ограниченной ответственностью «Верность», «Вита-Плюс» и «Невско-Балтийская транспортная компания», товарищества с ограниченной ответственностью «Совместное российско-южноафриканское предприятие «Эконт» и гражданина А.Д. Чулкова // Вестник КС РФ. — 2001. — № 5
- Постановление от 27 мая 2003 г. № 9-П по делу о проверке конституционности положения статьи 199 Уголовного кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан П.Н. Белецкого, Г.А. Никовой, Р.В. Рукавишникова, В.Л. Соколовского и Н.И. Таланова // Вестник КС РФ. — 2003. — № 4
- Постановление от 19 июня 2003 г. № 11-П по делу о проверке конституционности положений федерального законодательства и законодательства субъектов Российской Федерации, регулирующего налогообложение субъектов малого предпринимательства — индивидуальных предприни-

- мателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности, в связи с жалобами ряда граждан // Вестник КС РФ. — 2003. — № 4
- Постановление от 24 февраля 2004 г. № 3-П по делу о проверке конституционности отдельных положений статей 74 и 77 Федерального закона «Об акционерных обществах», регулирующих порядок консолидации размещенных акций акционерного общества и выкупа дробных акций, в связи с жалобами граждан, компании «Кадет Истеблишмент» и запросом Октябрьского районного суда города Пензы» в связи с запросом Президиума Верховного Суда Российской Федерации // Российская газета. — 2004. — 2 марта
- Постановление от 16 июля 2004 г. № 14-П по делу о проверке конституционности отдельных положений части второй статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан А.Д. Егорова и Н.В. Чуева // Вестник КС РФ. — 2004. — № 6
- Постановление от 14 июля 2005 г. № 9-П по делу о проверке конституционности положений статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки Г.А. Поляковой и запросом Федерального арбитражного суда Московского округа // Вестник КС РФ. — 2005. — № 4
- Постановление от 28 февраля 2006 г. № 2-П по делу о проверке конституционности отдельных положений Федерального закона «О связи» в связи с запросом Думы Корякского автономного округа // Вестник КС РФ. — 2006. — № 3
- Постановление от 22 марта 2007 г. № 4-П по делу о проверке конституционности положения части первой статьи 15 Федерального закона «О бюджете Фонда социального страхования Российской Федерации на 2002 год» в связи с жалобой гражданки Т.А. Баныкиной // Вестник КС РФ. — 2007. — № 3
- Постановление от 13 марта 2008 г. № 5-П по делу о проверке конституционности отдельных положений подпунктов 1 и 2 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан С.И. Аникина, Н.В. Ивановой, А.В. Козлова, В.П. Козлова и Т.Н. Козловой // Российская газета. — 2008. — 26 марта
- Определение от 5 февраля 1998 г. № 22-О «Об отказе в принятии к рассмотрению запросов Ленинского районного суда города Оренбурга и Центрального районного суда города Кемерово о проверке конституционности статьи 21 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» // Вестник КС РФ. — 1998. — № 3
- Определение от 5 ноября 1999 г. № 182-О по запросу Арбитражного суда города Москвы о проверке конституционности пунктов 1 и 4 части четвертой статьи 20 Федерального закона «О банках и банковской деятельности» // Вестник КС РФ. — 2000. — № 2
- Определение от 5 ноября 1999 г. № 193-О по жалобам гражданина Кушиди Макара Ивановича на нарушение его конституционных прав положениями статьи 3 Закона Российской Федерации «О таможенном тарифе» и пункта 2 постановления Правительства Российской Федерации «О товарной номенклатуре, применяемой при осуществлении внешнеэкономиче-

- ской деятельности, и о таможенном тарифе Российской Федерации» // Вестник КС РФ. — 2000. — № 2
- Определение от 4 декабря 2000 г. № 243-О «Об отказе в удовлетворении ходатайства государственного унитарного предприятия «Научно-исследовательский центр по испытаниям и доводке автоматотехники» (НИЦИ-АМТ) об официальном разъяснении постановления от 12 октября 1998 года по делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс»
- Определение от 15 декабря 2000 г. № 294-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества «Нефтяная компания «ЮКОС» на нарушение конституционных прав граждан-акционеров пунктом 3 статьи 3 Закона Российской Федерации «О таможенном тарифе» // Вестник КС Российской Федерации. — 2001. — № 2.
- Определение от 18 января 2001 г. № 6-О по запросу Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа о проверке конституционности пунктов 1 и 3 статьи 120 и пункта 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации // Вестник КС РФ. — 2001. — № 3
- Определение от 8 февраля 2001 г. № 14-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Слободенюка Владимира Борисовича на нарушение его конституционных прав частью первой статьи 35 Федерального закона «О животном мире» // СПС «КонсультантПлюс»
- Определение от 19 апреля 2001 г. № 99-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества «Большевик» на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 3 статьи 2 и пунктом 1 статьи 395 Гражданского кодекса Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс»
- Определение от 21 июня 2001 г. № 173-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Мелерзановой Веры Анатольевны на нарушение ее конституционных прав пунктом 8 статьи 78 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник КС РФ. — 2002. — № 1
- Определение от 5 июля 2001 г. № 130-О по запросу Омского областного суда о проверке конституционности положения пункта 12 статьи 7 Закона Российской Федерации «О налоговых органах Российской Федерации» // Вестник КС РФ. — 2002. — № 1
- Определение от 25 июля 2001 г. № 138-О по ходатайству Министерства Российской Федерации по налогам и сборам о разъяснении Постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 12 октября 1998 года по делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» // Вестник КС РФ. — 2002. — № 2
- Определение от 7 февраля 2002 г. № 30-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы ОАО «Воткинский молочный завод» и граждан Одноралова Владимира Валерьевича, Панкина Алексея Яковлевича и Халикова Фаниса Файзовича на нарушение конституционных прав и свобод положениями пункта 4 статьи 79 Налогового кодекса Российской Федерации, пункта 3 статьи 2 и пункта 1 статьи 395 Гражданского кодекса Российской Федерации» // Вестник КС РФ. — 2002. — № 4

- Определение от 9 апреля 2002 г. № 68-О по запросу Арбитражного суда Республики Карелия о проверке конституционности пункта 5 статьи 83 Бюджетного кодекса Российской Федерации, статей 4 и 11 Закона Российской Федерации «О донорстве крови и ее компонентов» // Вестник КС РФ. — 2002. — № 4
- Определение от 4 июля 2002 г. № 200-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы акционерного общества открытого типа «Энергомаш» на нарушение конституционных прав и свобод положениями статьи 5 Закона Российской Федерации «О дорожных фондах в Российской Федерации», пункта 5 Порядка образования и использования территориального дорожного фонда Новгородской области, пункта 1 статьи 75 Налогового кодекса Российской Федерации и пункта 2 статьи 13 Федерального конституционного закона «Об арбитражных судах в Российской Федерации» // Вестник КС РФ. — 2003. — № 1
- Определение от 5 ноября 2002 г. № 319-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы некоммерческой организации — учреждения по управлению персоналом «Персона» на нарушение конституционных прав и свобод положениями пункта 2 статьи 4 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник КС РФ. — 2003. — № 2
- Определение от 10 декабря 2002 г. № 283-О по запросу Правительства Российской Федерации о проверке конституционности постановления Правительства Российской Федерации от 14 января 2002 года № 8 «О внесении изменений и дополнений в Положение о пошлинах за патентование изобретений, полезных моделей, промышленных образцов, регистрацию товарных знаков, знаков обслуживания, наименований мест происхождения товаров, предоставление права пользования наименованиями мест происхождения товаров» // Вестник КС РФ. — 2003. — № 2
- Определение от 10 декабря 2002 г. № 284-О по запросу Правительства Российской Федерации о проверке конституционности постановления Правительства Российской Федерации «Об утверждении Порядка определения платы и ее предельных размеров за загрязнение окружающей природной среды, размещение отходов, другие виды вредного воздействия» и статьи 7 Федерального закона «О введении в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник КС РФ. — 2003. — № 2, 3
- Определение от 16 декабря 2002 г. № 282-О «О прекращении производства по делу о проверке конституционности статьи 1062 Гражданского кодекса Российской Федерации в связи с жалобой коммерческого акционерного банка «Банк Соьете Женераль Восток» // Вестник КС РФ. — 2003. — № 1
- Определение от 8 апреля 2003 г. № 159-О по запросу Арбитражного суда Владимирской области о проверке конституционности положения статьи 10 Федерального закона «О внесении дополнений и изменений в Налоговый кодекс Российской Федерации и в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах» // Вестник КС РФ. — 2003. — № 5
- Определение от 12 мая 2003 г. № 175-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества «Угловский известковый комбинат» на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 1 статьи 75 и статьей 123 Налогового кодекса Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс»

- Определение от 2 октября 2003 г. № 317-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы ООО «ЛУКОЙЛ — Западная Сибирь» на нарушение конституционных прав и свобод положениями подпункта 5 пункта 1 статьи 21 и пункта 1 статьи 78 Налогового кодекса Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс»
- Определение от 2 октября 2003 г. № 384-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы ООО «Дизайн-группа «Интерьер Флора» на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 3 статьи 161 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник КС РФ. — 2004. — № 1
- Определение от 16 октября 2003 г. № 329-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Экспорт-Сервис» на нарушение конституционных прав и свобод положениями абзаца первого пункта 4 статьи 176 Налогового кодекса Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс»
- Определение от 4 декабря 2003 г. № 418-О по жалобе гражданина Егорова Андрея Дмитриевича на нарушение его конституционных прав положениями статей 137 и 138 Налогового кодекса Российской Федерации, статьи 22 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации 1995 года, статей 29 и 198 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации 2002 года // Вестник КС РФ. — 2004. — № 2
- Определение от 4 декабря 2003 г. № 442-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы закрытого акционерного общества «БАО-Т» на нарушение конституционных прав и свобод абзацем первым пункта 3 и пунктом 12 статьи 40 Налогового кодекса Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс»
- Определение от 18 декабря 2003 г. № 472-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Хуснуллина Ризвана Адгамовича на нарушение его конституционных прав пунктом 3 статьи 23 и абзацем третьим подпункта 2 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс»
- Определение от 22 января 2004 г. № 8-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества «Нойзидлер Сыктывкар» на нарушение конституционных прав и свобод статьей 3 Федерального закона «О страховых тарифах на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний на 2000 год» // СПС «КонсультантПлюс»
- Определение от 22 января 2004 г. № 41-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества «Сибирский Тяжпромэлектропроект» и гражданки Тарасовой Галины Михайловны на нарушение конституционных прав и свобод абзацем первым пункта 1 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс»
- Определение от 5 февраля 2004 г. № 78-О по ходатайству Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации об официальном разъяснении Определения Конституционного Суда Российской Федерации от 14 января 1999 года по жалобе гражданки И.В. Петровой на нарушение ее конституционных прав частью второй статьи 100 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации» // Вестник КС РФ. — 2004. — № 5

- Определение от 25 марта 2004 г. № 96-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Котесовой Людмилы Степановны на нарушение ее конституционных прав подпунктом 2 пункта 1 статьи 235, пунктом 7 статьи 244, статьями 227—229 Налогового кодекса Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс»
- Определение от 8 апреля 2004 г. № 168-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Чуфарова Андрея Сергеевича на нарушение его конституционных прав положениями абзацев второго и третьего пункта 2 статьи 7 Закона Российской Федерации «О налоге на добавленную стоимость» и абзаца первого пункта 2 статьи 172 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник КС РФ. — 2004. — № 6
- Определение от 8 апреля 2004 г. № 169-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Пром Лайн» на нарушение конституционных прав и свобод положением пункта 2 статьи 171 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник КС РФ. — 2004. — № 6
- Определение от 8 июня 2004 г. № 224-О «Об отказе в принятии к рассмотрению запроса Арбитражного суда Тюменской области о проверке конституционности части первой статьи 2 и части первой статьи 5 Закона Российской Федерации «О налоге на операции с ценными бумагами»» // СПС «КонсультантПлюс»
- Определение от 8 июня 2004 г. № 229-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы муниципального унитарного предприятия «Водоканал» на нарушение конституционных прав и свобод частью третьей статьи 4 Федерального закона «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации» // Вестник КС РФ. — 2004. — № 6
- Определение от 30 сентября 2004 г. № 317-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Ламбина Александра Ивановича на нарушение его конституционных прав статьей 102 Налогового кодекса Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс»
- Определение от 4 ноября 2004 г. № 324-О по ходатайству Российского союза промышленников и предпринимателей (работодателей) об официальном разъяснении определения Конституционного Суда Российской Федерации от 8 апреля 2004 года № 169-О об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Пром Лайн» на нарушение конституционных прав и свобод положением пункта 2 статьи 171 Налогового кодекса Российской Федерации // Вестник КС РФ. — 2004. — № 6
- Определение от 18 ноября 2004 г. № 367-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Владимир и Ольга» на нарушение конституционных прав и свобод частью 1 статьи 52 и частью 4 статьи 198 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс»
- Определение от 14 декабря 2004 г. № 451-О «Об отказе в принятии к рассмотрению запроса Палаты Представителей Законодательного Собрания Свердловской области о проверке конституционности пункта 1 статьи 374 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник КС РФ. — 2005. — № 3

- Определение от 18 января 2005 г. № 24-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы закрытого акционерного общества «Печоранефтегаз» на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 1 статьи 11 Налогового кодекса Российской Федерации и частью второй статьи 32.1 Федерального закона «О введении в действие части второй Налогового кодекса Российской Федерации и внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах» // Вестник КС РФ. — 2005. — № 3
- Определение от 19 января 2005 г. N 41-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Оренсал» на нарушение конституционных прав и свобод подпунктами 1 и 2 пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс»
- Определение от 10 марта 2005 г. № 63-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалоб граждан Уварова Юрия Николаевича и Уваровой Светланы Павловны на нарушение их конституционных прав положением подпункта 2 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник КС РФ. — 2005. — № 5
- Определение от 24 марта 2005 г. № 34-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества «Пассажирское автотранспортное предприятие № 1» на нарушение конституционных прав и свобод положениями статьи 15 Федерального закона «О федеральном бюджете на 1999 год», статьи 18 Федерального закона «О федеральном бюджете на 2000 год», статьи 12 Федерального закона «О федеральном бюджете на 2001 год», статьи 1 Федерального закона «Об индексации ставок земельного налога» и статьи 7 Федерального закона «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс»
- Определение от 12 мая 2005 г. № 167-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы закрытого акционерного общества «Сотовая компания» на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 5 статьи 167 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник КС РФ. — 2005. — № 6
- Определение от 23 июня 2005 г. № 272-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Баукина Владимира Васильевича на нарушение его конституционных прав положениями пунктов 1 и 2 статьи 361 Налогового кодекса Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс»
- Определение от 5 июля 2005 г. № 289-О «Об отказе в принятии к рассмотрению запросов Законодательного собрания Красноярского края и Совета администрации Красноярского края о проверке конституционности пункта 5 статьи 1 и подпункта 3 пункта 3 статьи 346.26 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник КС РФ. — 2005. — № 6
- Определение от 5 июля 2005 г. № 301-О по жалобе гражданина Кукушина Николая Викторовича на нарушение его конституционных прав положениями подпункта 7 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации // Вестник КС РФ. — 2005. — № 6
- Определение от 8 ноября 2005 г. № 440-О «Об отказе в принятии к рассмотрению запроса Арбитражного суда Санкт-Петербурга и Ленинградской области о проверке конституционности положения абзаца четвертого пунк-

- та 3 статьи 243 Налогового кодекса Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс»
- Определение от 27 декабря 2005 г. № 503-О по жалобе федерального государственного унитарного предприятия «123 Авиационный ремонтный завод» на нарушение конституционных прав и свобод абзацем первым пункта 4 статьи 79 Налогового кодекса Российской Федерации // Вестник КС РФ. — 2006. — № 2
- Определение от 13 июня 2006 г. № 274-О по жалобам граждан Ахалбедашвили Мамуки Гурамовича и Молдованова Константина Викторовича на нарушение их конституционных прав подпунктом 10 пункта 1 статьи 333.19 Налогового кодекса Российской Федерации // Вестник КС РФ. — 2006. — № 6
- Определение от 20 июня 2006 г. № 175-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Белоглазова Геннадия Николаевича на нарушение его конституционных прав Федеральным законом «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс»
- Определение от 11 июля 2006 г. № 265-О «Об отказе в принятии к рассмотрению запроса мирового судьи судебного участка № 1 города Смоленска о проверке конституционности пункта 2 статьи 119 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник КС РФ. — 2006. — № 6
- Определение от 12 июля 2006 г. № 267-О по жалобе открытого акционерного общества «Востокибэлектросетьстрой» на нарушение конституционных прав и свобод положениями частей третьей и четвертой статьи 88, пункта 1 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации и части 4 статьи 200 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации // Вестник КС РФ. — 2006. — № 6
- Определение от 8 февраля 2007 г. № 381-О-П «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества «Ростелеком» на нарушение конституционных прав и свобод положениями пунктов 5 и 7 статьи 78 Налогового кодекса Российской Федерации и части 4 статьи 200 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации» // Вестник КС РФ. — 2007. — № 5
- Определение от 1 марта 2007 г. № 326-О-П по жалобе гражданина Седачева Алексея Владимировича на нарушение его конституционных прав статьями 4, 8, 9, 333.16, подпунктом 36 пункта 1 статьи 333.33 Налогового кодекса Российской Федерации, Федеральным законом «О бюджетной классификации Российской Федерации», пунктами 3 и 4 постановления Правительства Российской Федерации от 8 апреля 1992 года № 228 «О некоторых вопросах, связанных с эксплуатацией автотранспорта в Российской Федерации» // Вестник КС РФ. — 2007. — № 4
- Определение от 3 апреля 2007 г. № 337-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалоб закрытого акционерного общества «Курганстальмост» и открытых акционерных обществ «Радиозавод» и «Тюменнефтегаз» на нарушение конституционных прав и свобод положениями пункта 2 статьи 5 и части первой статьи 87 Налогового кодекса Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс»
- Определение от 19 апреля 2007 г. № 286-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы закрытого акционерного общества «АР Картон» на

нарушение конституционных прав и свобод отдельными положениями статей 29, 150 и 198 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации и статьи 45 Таможенного кодекса Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс»

Определение от 4 июня 2007 г. № 320-О-П «Об отказе в принятии к рассмотрению запроса группы депутатов Государственной Думы о проверке конституционности абзацев второго и третьего пункта 1 статьи 252 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник КС РФ. — 2007. — № 6

Определение от 3 июля 2007 г. № 747-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «ЮТэйр-Экспресс» на нарушение конституционных прав и свобод абзацем третьим статьи 21 Федерального закона «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс»

Определение от 2 октября 2007 г. № 691-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества «Архангельский траловый флот» на нарушение конституционных прав и свобод положениями пункта 4 статьи 333.3 и пункта 2 статьи 333.5 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник КС РФ. — 2008. — № 1

Определение от 16 октября 2007 г. № 648-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Аспект-5» на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 2 статьи 366 Налогового кодекса Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс»

Определение от 16 октября 2007 г. № 667-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Зарипова Салавата Сайфулловича на нарушение его конституционных прав пунктами 1, 2 и 3 статьи 346.11, статьями 346.12 и 346.13 Налогового кодекса Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс»

Определение от 1 ноября 2007 г. № 719-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалоб государственных учреждений Республики Марий Эл «Волжский лесхоз» и «Руткинский лесхоз» на нарушение конституционных прав положениями статей 143, 246 и пункта 1 статьи 321.1 Налогового кодекса Российской Федерации, пункта 2 статьи 42 Бюджетного кодекса Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс»

Сообщение пресс-службы Конституционного Суда Российской Федерации «Об определении Конституционного Суда Российской Федерации от 8 апреля 2004 г. № 169-О» // СПС «Гарант»

Высший Арбитражный Суд Российской Федерации

Постановление Пленума от 22 декабря 1992 г. № 23 «О некоторых вопросах применения арбитражными судами Основ гражданского законодательства Союза ССР и республик на территории Российской Федерации» // Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации (ВАС РФ). — 1993. — № 2

- Постановление Пленума от 31 октября 1996 г. № 13 «О применении Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации при рассмотрении дел в суде первой инстанции» // Вестник ВАС РФ. — 1997. — № 1
- Постановление Пленума от 28 февраля 2001 г. № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник ВАС РФ. — 2001. — № 7
- Постановление Пленума от 27 января 2003 г. № 2 «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях» // Вестник ВАС РФ. — 2005. — № 12
- Постановление Пленума от 22 июня 2006 г. № 25 «О некоторых вопросах, связанных с квалификацией и установлением требований по обязательным платежам, а также санкциям за публичные правонарушения в деле о банкротстве» // Вестник ВАС РФ. — 2006. — № 9
- Постановление Пленума от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» // Вестник ВАС РФ. — 2006. — № 12
- Постановление Пленума от 12 октября 2006 г. № 55 «О применении арбитражными судами обеспечительных мер» // Вестник ВАС РФ. — 2006. — № 12
- Постановление Пленума от 20 декабря 2006 г. № 65 «О подготовке дела к судебному разбирательству» // Вестник ВАС РФ. — 2007. — № 4
- Постановление Пленума от 12 марта 2007 г. № 17 «О применении Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации при пересмотре вступивших в законную силу судебных актов по вновь открывшимся обстоятельствам» // Вестник ВАС РФ. — 2007. — № 4
- Постановление Пленума от 17 мая 2007 г. № 31 «О рассмотрении арбитражными судами отдельных категорий дел, возникающих из публичных правоотношений, ответчиком по которым выступает бюджетное учреждение» // Вестник ВАС РФ. — 2007. — № 7
- Постановление Пленума от 26 июля 2007 г. № 45 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами положений главы 25.1 Налогового кодекса Российской Федерации в части взыскания сборов за пользование объектами водных биологических ресурсов» // Вестник ВАС РФ. — 2007. — № 10
- Постановление Пленума от 18 декабря 2007 г. № 64 «О некоторых вопросах, связанных с применением положений Налогового кодекса Российской Федерации о налоге на добычу полезных ископаемых, налоговая база по которым определяется исходя из их стоимости» // Вестник ВАС РФ. — 2008. — № 1
- Постановление Пленума от 18 декабря 2007 г. № 65 «О некоторых процессуальных вопросах, возникающих при рассмотрении арбитражными судами заявлений налогоплательщиков, связанных с защитой права на возмещение налога на добавленную стоимость по операциям, облагаемым названным налогом по ставке 0 процентов» // Вестник ВАС РФ. — 2008. — № 2
- Постановление Пленума от 10 апреля 2008 г. № 22 «О некоторых вопросах практики рассмотрения споров, связанных с применением статьи 169

- Гражданского кодекса Российской Федерации» // СПС «Консультант-Плюс»
- Письмо от 23 ноября 1992 г. № С-13/ОП-329 «О практике разрешения споров, связанных с применением налогового законодательства» // Вестник ВАС РФ. — 1993. — № 1
- Информационное письмо Президиума от 10 декабря 1996 г. № 9 «Обзор судебной практики применения законодательства о налоге на добавленную стоимость» // Вестник ВАС РФ. — 1997. — № 3
- Информационное письмо от 20 декабря 1999 г. № С1-7/СМП-1341 «Об основных положениях, применяемых Европейским Судом по правам человека при защите имущественных прав и права на правосудие» // Вестник ВАС РФ. — 2000. — № 2
- Информационное письмо Президиума от 24 января 2000 г. № 51 «Обзор практики разрешения споров по договору строительного подряда» // Вестник ВАС РФ. — 2000. — № 3
- Информационное письмо Президиума от 17 марта 2003 г. № 71 «Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник ВАС РФ. — 2003. — № 5
- Информационное письмо Президиума от 17 февраля 2004 г. № 76 «Обзор практики рассмотрения арбитражными судами дел об установлении фактов, имеющих юридическое значение» // Вестник ВАС РФ. — 2004. — № 4
- Информационное письмо Президиума от 13 августа 2004 г. № 83 «О некоторых вопросах, связанных с применением части 3 статьи 199 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации» // Вестник ВАС РФ. — 2004. — № 10
- Информационное письмо Президиума от 25 мая 2005 г. № 91 «О некоторых вопросах применения арбитражными судами главы 25.3 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник ВАС РФ. — 2005. — № 7
- Информационное письмо Президиума от 22 декабря 2005 г. № 98 «Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник ВАС РФ. — 2006. — № 3
- Информационное письмо Президиума от 22 декабря 2005 г. № 99 «Об отдельных вопросах практики применения Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации» // Вестник ВАС РФ. — 2006. — № 3
- Информационное письмо Президиума от 14 марта 2006 г. № 106 «Обзор практики рассмотрения арбитражными судами дел, связанных с взысканием единого социального налога» // Вестник ВАС РФ. — 2006. — № 7
- Информационное письмо Президиума от 16 января 2007 г. № 116 «О применении пункта 2 статьи 366 Налогового кодекса Российской Федерации в части определения момента установки игрового автомата» // Вестник ВАС РФ. — 2007. — № 3
- Информационное письмо Президиума от 13 марта 2007 г. № 117 «Об отдельных вопросах практики применения главы 25.3 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник ВАС РФ. — 2007. — № 4

Библиография

Информационное письмо Президиума от 29 мая 2007 г. № 118 «Об уплате государственной пошлины российскими и иностранными лицами через представителей» // Вестник ВАС РФ. — 2007. — № 7

Совместные постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации и Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

от 1 июля 1996 г. № 6/8 «О некоторых вопросах, связанных с применением части первой Гражданского кодекса Российской Федерации» // Вестник ВАС РФ. — 1996. — № 9

от 11 июня 1999 г. № 41/9 «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник ВАС РФ. — 1999. — № 8

от 12, 15 ноября 2001 г. № 15/18 «О некоторых вопросах, связанных с применением норм Гражданского кодекса Российской Федерации об исковой давности» // Вестник ВАС РФ. — 2005. — № 12

Верховный Суд Российской Федерации

Постановление Пленума от 24 октября 2006 г. № 18 «О некоторых вопросах, возникающих у судов при применении Особенной части Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях» // Бюллетень Верховного Суда Российской Федерации. — 2006. — № 12

Постановление Пленума от 28 декабря 2006 г. № 64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» // Бюллетень Верховного Суда Российской Федерации. — 2007. — № 3

Постановление Пленума от 29 ноября 2007 г. № 48 «О практике рассмотрения судами дел об оспаривании нормативных правовых актов полностью или в части» // Бюллетень Верховного Суда Российской Федерации. — 2008. — № 1

Обзор судебной практики Верховного Суда Российской Федерации за первый квартал 2003 г. (по гражданским делам) (утв. постановлением Президиума от 9 июля 2003 г.) // Бюллетень Верховного Суда Российской Федерации. — 2003. — № 12

РЕКОМЕНДУЕМАЯ ЛИТЕРАТУРА

- Демин А.В.* Налоговое право России: Учебное пособие. — М.: Юрлитинформ, 2006
- Евтушенко В.Ф.* Налоговые агенты как субъекты налоговых правоотношений. — М.: Юриспруденция, 2006
- Крохина Ю.А.* Налоговое право: Учебник. — М.: Высшее образование, 2005
- Кучерявенко Н.П.* Курс налогового права. В 6 т. — Харьков: Легас, 2002—2007
- Миляков Н.В.* Налоговое право: Учебник. — М.: Инфра-М, 2008
- Назаров В.Н.* Основы налогового права: Учебное пособие / Под ред. Кучерова И.И. — М.: Компания Спутник+, 2008
- Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2003 года / Под. ред. С.Г. Пепеляева. — М.: Статус-Кво 97, 2004
- Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2004 года. — М.: Волтерс Клувер, 2006
- Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2005 года. — М.: Волтерс Клувер, 2007
- Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2006 года. — М.: Волтерс Клувер, 2007
- Налоговое право: Учебник / Под ред. С.Г. Пепеляева. — М.: Юристь, 2003
- Парыгина В.А.* Российское налоговое право. Проблемы теории и практики. — М.: Статус-Кво 97, 2005
- Цветков И.В.* Налогоплательщик в судебном процессе: Практическое пособие по судебной защите. — М.: Волтерс Клувер, 2004
- Цинделиани И.А. Кирилина В.Е., Костикова Е.Г., Мамилова Е.Г., Шарандина Н.Л.* Налоговое право России: Учебник. — М.: РАП, Эксмо, 2008
- Шепенко Р.А.* Налоговое право: конституционные нормы. — М.: Статут, 2006
- Щекин Д.М.* Налоговые риски и тенденции развития налогового права / Под ред. С.Г. Пепеляева. — М.: Статут, 2007

ОТВЕТЫ К ТЕСТАМ

§ 1.1. а, в, б, б, в, в, б, в

§ 1.2. б, б, б, в, а, в, а

§ 1.3. б, а, б, б, в, в

§ 1.4. а, б, б, а, в, а, а

§ 1.5. а, б, в, б, в

§ 1.6. а, б, б, в, а, а, в

§ 1.7. б, а, б, б, б, в

§ 1.8. б, в, б, а, б, б, в, а, а

§ 1.9. в, б, б, в, в, в

§ 1.10. б, б, б, б, а, а

§ 2.1. б, в, а, б, в

§ 2.2. б, а, б, а, а

§ 2.3. б, в, б, а, а, в, а, б

§ 2.4. а, а, б, б, а, а, а, в

§ 2.5. б, в, б, а, б, в, а

§ 2.6. в, а, в, а, б, а

§ 2.7. а, в, а, в, а, б, а

§ 3.1. а, в, в, б, в, а, в

§ 3.2. в, а, в, б, в, б, а, б, в

§ 3.3. а, б, а, а, в, б, в

§ 3.4. в, а, в, б, в, а, б

§ 4.1. б, а, в, а, в, а, в

§ 4.2. б, а, б, а, а, а, в

§ 4.3. а, а, а, б, в, в, б

§ 4.4. а, а, в, в, в, б, в

§ 4.5. а, а, в, б, в, в, в

§ 4.6. а, а, б, в, б

§ 4.7. в, а, в, б, б

§ 4.8. б, а, а, в, в

§ 4.9. в, в, а, а, а

§ 5.1. а, в, б, в, а, в, а

§ 5.2. а, б, а, а, в, б

§ 5.3. а, а, а, б, в, б

§ 6.1. в, а, в, в, в, в

§ 6.2. в, а, в, а, в, б

§ 7.1. в, б, а, в, в, а

§ 7.2. в, в, а, б, в, а

§ 7.3. б, а, в, в, б, а

§ 7.4. в, б, а, в