

НАЛОГОВОЕ ПРАВО

Под общим руководством ректора ФГБОУ ВПО
«Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»
д-ра экон. наук, проф. М.А. Эскиндарова

Под редакцией проф. Е.М. Ашмариной

Рекомендовано УМО по образованию
в области финансов, учета и мировой экономики
в качестве **учебного пособия** для студентов,
обучающихся по специальностям
«Налоги и налогообложение»,
«Финансы и кредит»



МОСКВА
2011

НАЛОГОВОЕ ПРАВО

Под общим руководством ректора ФГОБУ ВПО
«Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»
д-ра экон. наук, проф. М.А. Эскиндарова

Под редакцией проф. Е.М. Ашмаринной

Рекомендовано УМО по образованию
в области финансов, учета и мировой экономики
в качестве **учебного пособия** для студентов,
обучающихся по специальностям
«Налоги и налогообложение»,
«Финансы и кредит»



МОСКВА
2011

УДК 336.1/.5(075.8)

ББК 67.402я73

Н23

Рецензенты:

В. А. Баранов, заведующий кафедрой гражданского права и процесса Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, доц., канд. юрид. наук,
Н. М. Артемов, проф. кафедры финансового права и бухгалтерского учета Московской государственной юридической академии им. О. Е. Кутафина, д-р юрид. наук

Авторы:

Е. М. Ашмарина (глава 2), **Т. Д. Мыктыбаев** (глава 1), **Е. В. Кудряшова** (глава 3, под-
разделы 3.1, 3.5—3.7), **Е. С. Иванова** (глава 3, подразделы 3.1, 3.2, 3.4)

Налоговое право : учебное пособие / коллектив авторов ; под ред.

Н23 Е. М. Ашмариной. — М. : КНОРУС, 2011. — 240 с.

ISBN 978-5-406-00869-0

Изложены все темы курса «Налоговое право»: предмет, методология, нормативные акты, регулирующие отношения в этой области, а именно основные положения *Общей и Особенной частей Налогового кодекса РФ*. Уделено внимание отдельным вопросам налогового права зарубежных стран. Пособие соответствует государственным образовательным стандартам высшего профессионального образования Российской Федерации, содержит основные вопросы и вопросы, включаемые в билеты для экзаменов, зачетов, семинаров.

Для студентов, аспирантов и преподавателей юридических и экономических вузов.

УДК 336.1/.5(075.8)

ББК 67.402я73

НАЛОГОВОЕ ПРАВО

Санитарно-эпидемиологическое заключение
№ 77.99.60.953.Д.006828.04.10 от 28.04.2010 г.

Изд. № 2708. Подписано в печать 17.09.2010. Формат 60×90/16.

Гарнитура «PetersburgС». Печать офсетная.

Усл. печ. л. 15,0. Уч.-изд. л. 13,0. Тираж 2000 экз. Заказ №

ООО «КноРус».

129085, Москва, проспект Мира, д. 105, стр. 1.

Тел.: (495) 680-7254, 680-0671, 680-1278.

E-mail: office@knorus.ru <http://www.knorus.ru>

Отпечатано в ОАО «ИПК «Ульяновский Дом печати».

432980, г. Ульяновск, ул. Гончарова, 14.

ISBN 978-5-406-00869-0

© Коллектив авторов, 2011

© ООО «КноРус», 2011

Оглавление

Введение	5
ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ НАЛОГОВОГО ПРАВА	
1.1. Понятие и виды налогов. Элементы налога	7
1.2. Понятие, предмет, метод, система и источники налогового права	11
1.3. Понятие налоговых правоотношений, их структура и субъекты	28
1.4. Понятие и правовые основы исполнения налоговой обязанности	46
1.5. Порядок принудительного исполнения налоговой обязанности	54
1.6. Налоговые льготы	58
1.7. Способы обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов	63
1.8. Содержание, методы и виды налогового контроля	71
1.9. Понятие и виды ответственности за нарушения налогового законодательства	92
1.10. Понятие и виды нарушений законодательства о налогах и сборах	102
1.11. Способы защиты прав налогоплательщиков	106
ГЛАВА 2. ФЕДЕРАЛЬНЫЕ, РЕГИОНАЛЬНЫЕ И МЕСТНЫЕ НАЛОГИ И СБОРЫ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ	
2.1. Налог на добавленную стоимость (глава 21 НК РФ)	112
2.2. Акцизы (глава 22 НК РФ)	119
2.3. Налог на доходы физических лиц (глава 23 НК РФ)	124
2.4. Налог на прибыль организаций (глава 25 НК РФ)	134
2.5. Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов (глава 25.1 НК РФ)	145
2.6. Водный налог (глава 25.2 НК РФ)	147
2.7. Государственная пошлина (глава 25.3 НК РФ)	148
2.8. Налог на добычу полезных ископаемых (глава 26 НК РФ)	150
2.9. Специальные налоговые режимы (главы 26.1, 26.2, 26.3 НК РФ)	152
2.10. Региональные налоги (главы 28, 29, 30 НК РФ)	159
2.11. Местные налоги (глава 31 НК РФ)	168

ГЛАВА 3. МЕЖДУНАРОДНЫЕ АСПЕКТЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ И НАЛОГОВОЕ ПРАВО ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАН	
3.1. Основы налогов и налоговой политики в зарубежных странах	175
3.2. Основные принципы построения налоговых систем	180
3.3. Косвенное налогообложение в зарубежных странах	187
3.4. Прямое налогообложение в зарубежных странах	202
3.5. Юрисдикция (суверенитет) государств в области налогообложения	214
3.6. Устранение двойного налогообложения и предотвращение уклонения от уплаты налогов в международной практике	222
3.7. Основы регулирования трансфертного ценообразования в международной практике	229
КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ И ЗАДАНИЯ	232
СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ	234

Введение

Учебное пособие включает разделы, в совокупности содержащие комплексный обзор теоретических основ налогообложения и его правового регулирования в Российской Федерации, а также некоторые аспекты правового регулирования налогообложения зарубежных стран.

Известно, что налоги исторически являются основным источником бюджетных доходов. Кроме того, *налог* — это постоянно развивающийся и претерпевающий изменения инструмент государственной политики. Следует отметить, что вопрос о природе и сущности налога до сих пор до конца не изучен.

На современном этапе развития общества основной задачей государства является построение эффективной налоговой системы, структуру которой предопределяет *налоговая политика*. Налоговая политика государства реализуется через нормы налогового права.

Налоговое право представляет собой подотрасль (раздел) финансового права, хотя в последнее время возникает тенденция обособления налогового права в самостоятельную отрасль российского права. Эта точка зрения аргументируется как огромным разнообразием отношений в сфере налоговой деятельности, так и обилием и сложностью нормативной базы, регулирующей налоговые общественные отношения. Впрочем, налоговое право по предмету, несомненно, является составной частью финансового права, поскольку регулирует часть общественных отношений, возникающих в процессе финансовой деятельности, а именно отношения по аккумулированию доходов бюджетной системы. Следует также обратить внимание на связь налогового права с бюджетным правом. Основной целью налоговой деятельности является пополнение доходов бюджетной системы государства, в связи с чем основной функцией налогообложения является фискальная (бюджетная) функция.

Структурно налоговое право входит в раздел финансового права «Государственные и муниципальные доходы», поскольку доходы бюджетной системы могут носить либо налоговый, либо неналоговый характер.

Ввиду объемности массива нормативного материала (Налоговый кодекс РФ — НК РФ) и разнообразия отношений, требующих урегулирования, налоговое право рассматривается в качестве подотрасли, а не института финансового права.

Практический интерес представляет изучение Особенной части налогового права, т.е. правового регулирования отдельных налоговых платежей. К федеральным налогам и сборам, согласно НК РФ, относятся налоговые платежи, оговоренные в ст. 13, к региональным налогам — налоговые платежи, оговоренные в ст. 14, к местным — в ст. 15 соответственно.

ГЛАВА 1

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ НАЛОГОВОГО ПРАВА

1.1. ПОНЯТИЕ И ВИДЫ НАЛОГОВ. ЭЛЕМЕНТЫ НАЛОГА

Роль налогов в формировании финансов современного государства огромна. Налоговые доходы федерального бюджета формируются в соответствии со ст. 50 Бюджетного кодекса РФ (далее — БК РФ), а неналоговые — со ст. 51 БК РФ¹. Как отмечают современные ученые, развитые государства Америки, Европы и Азии формируют от 75 до 95% доходов государственных бюджетов из налоговых поступлений [20, 32].

Чаще всего выделяют такие основные *функции налогов* в государстве, как фискальная, социальная и регулирующая [39, 25].

Посредством *фискальной* функции образуются доходы бюджетов для реализации государственных программ. При помощи *социальной* функции происходит перераспределение доходов между различными слоями населения. Налоги являются одним из действенных рычагов влияния на экономику. В этом смысле можно отметить *регулирующую* функцию, которая благодаря механизмам налогообложения позволяет государству оказывать влияние на инвестиционный процесс, рост производства и его структуру. В данной функции выделяют три подфункции: стимулирующую, дестимулирующую, воспроизводственную.

Стимулирующая подфункция проявляется через систему налоговых льгот и освобождений, например, для сельскохозяйственных производителей, субъектов малого предпринимательства.

Дестимулирующая подфункция через повышение налоговых ставок позволяет ограничивать развитие отдельных видов деятельности, не поощряемых государством. В качестве примера можно привести игровой бизнес, который облагался по высоким налоговым ставкам.

Воспроизводственная подфункция позволяет аккумулировать средства для восстановления использованных ресурсов. Например, суммы водного налога, уплачиваемые водопользователями, направляются на воспроизводство водных ресурсов государства.

В соответствии со ст. 57 Конституции РФ каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Обязанность платить

¹ СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3823.

налоги распространяется на всех налогоплательщиков, и это неоспоримое требование государства. Однако, согласно ст. 35 Конституции РФ, никто не может быть лишен своего имущества иначе как по решению суда. Хотя здесь и существует противоречие со ст. 57 Конституции РФ, можно согласиться с тем, что налог является единственно законной формой отчуждения собственности физических и юридических лиц, не требующей решения суда.

Юридическое определение налога дано в ст. 8 НК РФ, где *налогом* признается 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. На основании определения, приведенного в ст. 8 НК РФ, выделяют *юридические признаки*, присущие налогу [26, 29]:

- законность установления;
- ограничение права собственности или иного законного владения путем отчуждения части материальных благ в пользу публичных образований;
- социальная обусловленность;
- общеобязательность;
- индивидуальная безвозмездность, безвозвратность;
- денежный характер, принудительность изъятия;
- основанность на принципах всеобщности, равенства, соразмерности;
- абстрактность (нецелевой характер), процедурный порядок уплаты.

В части 2 ст. 8 НК РФ установлено, что 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). Под *юридически значимыми действиями* законодатель подразумевает разновидность юридических фактов — закрепленных в гипотезах правовых норм конкретных жизненных обстоятельств, наступление которых влечет юридические последствия в виде возникновения, изменения или прекращения соответствующих правоотношений [10]. В настоящее время ст. 12 НК РФ предусматривает сборы только на федеральном уровне. Глава 25.1 НК РФ регулирует взимание сборов

за пользование объектами животного мира и водных биологических ресурсов.

Основные отличия сборов от налогов сводятся к следующему:

- индивидуальная возмездность;
- свобода выбора;
- взнос, а не платеж;
- компенсационный характер;
- ограниченный состав элементов;
- нерегулярный характер;
- предварительный характер уплаты;
- соразмерность масштабам оказываемых публичных услуг;
- отсутствие штрафных санкций.

Разновидностью сборов в налоговом праве признаются пошлины. Так, *государственной пошлиной* в соответствии со ст. 333.16 НК РФ является сбор, взимаемый при обращении в государственные органы, органы местного самоуправления, иные органы и (или) к должностным лицам, которые уполномочены в соответствии с законодательными актами Российской Федерации, субъектов Российской Федерации и нормативными правовыми актами органов местного самоуправления совершать в отношении плательщиков значимые действия, предусмотренные настоящей главой. Исключения составляют действия, совершаемые консульскими учреждениями Российской Федерации. К юридически значимым действиям приравнивается выдача документов (их копий, дубликатов).

Существуют различные виды налогов в зависимости от оснований классификации. Например, многие авторы выделяют прямые и косвенные налоги, разделяя их по основаниям (по способу взимания, по признаку перелаживаемости, по форме обложения [25, 32, 33]). Под *прямыми* налогами понимаются налоги, взимаемые в процессе приобретения материальных благ и их накопления, под *косвенными* — налоги, взимаемые в процессе расходования материальных благ. В свою очередь прямые налоги подразделяются на *личные* (налоги, уплачиваемые налогоплательщиком с действительно полученного дохода или имущества) и *реальные* (налоги, уплачиваемые с предполагаемого среднего дохода или с установленной государством стоимости имущества, например, кадастровая стоимость). Примерами прямых личных налогов являются налог на доходы физических лиц (далее — НДФЛ), налог на прибыль, налоги на имущество физических лиц и организаций; реальных — налог на игорный бизнес, земельный налог. Косвенные налоги подразделяются на *универсальные* (ими облагается большинство товаров, работ и услуг, например налог на добавленную стоимость

(далее — НДС)) и *индивидуальные* (ими облагаются строго определенные группы товаров, например акцизы). То, что разделение налогов на прямые и косвенные не закреплено в законодательстве, является одной из острых проблем современности, разрешение которой важно для развития и теоретических положений налогового права и текущей юридической практики [26].

В теории налогового права по принадлежности к бюджету того или иного уровня налоги классифицируются как *закрепленные* (полностью поступающие в бюджет одного уровня, например НДС поступает только в федеральный бюджет) и *регулирующие* (поступающие в разные уровни бюджетов, например, согласно ст. 284 НК РФ, налог на прибыль уплачивается в федеральный и региональный бюджеты соответственно по ставкам 2 и 18%).

Классификация налогов по территориально признаку (*федеральные, региональные и местные*) закреплена в ст. 12 НК РФ.

В соответствии с правовой позицией Конституционного Суда РФ (далее — КС РФ) налоги могут считаться законно установленными лишь при условии, что в законе четко определены объекты налогообложения, налогооблагаемая база, суммы налоговых платежей, категории налогоплательщиков и иные существенные элементы налоговых обязательств¹. Только при соблюдении указанного условия на налогоплательщика может быть возложена закрепленная ст. 57 Конституции РФ обязанность и, следовательно, ответственность за ее неисполнение. В пункте 6 ст. 3 НК РФ закреплён принцип определенности налогообложения: «При установлении налогов должны быть определены все элементы налогообложения. Акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый знал, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить».

Элементы налога — это внутренние универсальные функциональные единицы, которые в своей совокупности образуют юридическую конструкцию налога. Состав существенных элементов для всех налогов и сборов одинаков. В этом заключается их универсальность. Определяются эти элементы в налоговом законе отдельно по каждому налогу или сбору. В результате элементы налогов становятся сугубо индивидуальными, что позволяет отличать налоги друг от друга. В соответствии со

¹ Постановления Конституционного Суда РФ от 18 февраля 1997 г. № 3-П «По делу о проверке конституционности Постановления Правительства Российской Федерации от 28 февраля 1995 года „О введении платы за выдачу лицензий на производство, розлив, хранение и оптовую продажу алкогольной продукции“»; 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».

ст. 17 НК РФ налог считается установленным только в том случае, если определены налогоплательщики и следующие элементы налогообложения согласно НК РФ: объект налогообложения (ст. 38), налоговая база (ст. 53), налоговый период (ст. 55), налоговая ставка (ст. 53), порядок исчисления налога (ст. 52), порядок (ст. 58) и сроки (ст. 57) уплаты налога, а также налоговые льготы (ст. 56).

В теории налогового права ученые выделяют следующие обязательные и факультативные элементы налогообложения. К *обязательным* элементам относятся: субъект налога, предмет налога, объект налога, налоговая база, масштаб налога, единица налогообложения, налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления налога, срок уплаты налога, порядок уплаты. *Факультативными* элементами являются: налоговые льготы, порядок зачета и возврата переплаты налога, порядок принудительного взыскания недоимки, ответственность за неуплату налога.

Для установления налога в законе должны присутствовать все обязательные элементы. Отсутствие любого из обязательных элементов в налоговом законе приводит в негодность всю юридическую конструкцию налога, и соответственно обязанности по уплате не возникает или налогоплательщик может уплачивать налог по своему усмотрению. Отсутствие факультативных элементов не влечет ущерба конструкции, однако без них взыскание налога может быть в значительной степени затруднено или даже может стать невозможным.

В последних углубленных исследованиях теории налогового права ученые выделяют в юридической конструкции налога как *обязательные (существенные)* элементы налога (такие как субъект налога, объект налога, объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления налога и порядок его уплаты), так и *дополнительные (вспомогательные)* элементы налогов (например, масштаб налога). Дополнительные элементы в данном случае не имеют самостоятельного конструктивного значения, но выполняют вспомогательную роль при установлении и введении налогов. При этом наряду с обязательными и дополнительными выделяются и *факультативные (необязательные)* элементы.

1.2. ПОНЯТИЕ, ПРЕДМЕТ, МЕТОД, СИСТЕМА И ИСТОЧНИКИ НАЛОГОВОГО ПРАВА

Налоговое право является подотраслью финансового права, нормы которой относятся к публичному праву. *Налоговое право* — это совокупность финансово-правовых норм, регулирующих общественные отношения, которые складываются по поводу установления, введения и уплаты налогов и сборов.

С учетом ст. 2 НК РФ можно определить, что *предметом* налогового права являются две группы отношений:

1) властные отношения по установлению, введению и уплате налогов и сборов в Российской Федерации;

2) отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершения налогового правонарушения.

Некоторые авторы относят к предмету налогового права и правовые отношения, возникающие в процессе исполнения соответствующими лицами своих налоговых обязанностей по исчислению и уплате налогов и сборов.

Пленум Высшего Арбитражного Суда РФ (далее — ВАС РФ) отмечает, что часть первая НК РФ 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 правонарушений¹.

Метод правового регулирования в сфере налогообложения — это способы и приемы юридического воздействия на волю и поведение участников налоговых правоотношений, на характер взаимосвязей между ними [54]. В статье 2 НК РФ устанавливается, что законодательство о налогах и сборах регулирует властные отношения, и так как одним из субъектов в налоговых правоотношениях является государство, то эти правоотношения регулируются императивным методом (методом властных предписаний), когда отношения строятся на подчинении одних субъектов (обязанных лиц — налогоплательщиков, налоговых агентов и пр.) другим (финансовым, налоговым и иным органам), выступающим от имени государства или местного самоуправления.

Диспозитивный метод, который предоставляет лицам возможность выбора вариантов поведения в рамках закона, используется в налоговом праве редко, например при применении норм ст. 66 и 67 НК РФ, регулирующих предоставление льготы в виде изменения сроков уплаты налогов (инвестиционный налоговый кредит). Элементы ограниченной диспозитивности просматриваются также при установле-

¹ Постановление Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации».

нии федеральным законодательством максимальных ставок по налогам, закрепленным за другими уровнями бюджетной системы Российской Федерации [3].

Налоговое право, являясь подотраслью финансового права, представляет собой систему. Система налогового права является составной частью системы финансового права. Первичным элементом всей системы налогового права является *норма* налогового права, т.е. установленное государством (муниципальным образованием) общеобязательное правило поведения в процессе установления и взимания налогов (сборов), обеспеченное мерами государственного принуждения [25]. Условно все нормы налогового права можно разделить на две части: *общую* и *особенную*. В нормах *общей* части устанавливаются система налогов и сборов, общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации. Это виды налогов и сборов, подлежащих уплате в Российской Федерации; основания возникновения (изменения, прекращения) и порядок исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов; принципы установления, введения в действие и прекращения действия ранее введенных налогов и сборов субъектов Российской Федерации и местных налогов и сборов; права и обязанности налогоплательщиков, налоговых органов и других участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах; формы и методы налогового контроля; ответственность за совершение налоговых правонарушений; порядок обжалования актов налоговых органов и действий (бездействия) и их должностных лиц.

Нормы *особенной* части регулируют исчисление и уплату отдельных видов налогов и конкретизацию прав и обязанностей налогоплательщиков по этим налогам.

Базисом налогово-правового регулирования являются принципы налогообложения.

Необходимо отметить, что первые принципы налогообложения были разработаны А. Смитом и А. Вагнером. А. Смит первым четко сформулировал основные принципы налогообложения. Глубину, верность и точность их отмечали ученые-финансисты конца XIX — начала XX в. Заслуга А. Вагнера состояла в том, что его дополнения принципов А. Смита носили концептуальный характер [42]. В России принципы А. Смита пропагандировал и развивал русский экономист Н.И. Тургенев.

В структуре принципов налогообложения выделяются экономические принципы, организационно-функциональные принципы (принципы организации и функционирования налоговой системы), а также правовые принципы (принципы налогового права) [26].

Основой выработки правил поведения, определяемых законодателем, т.е. базой, на основе которой государство и налогоплательщики вырабатывают пути взаимодействия между собой, являются принципы налогового права [34]. Под *принципами* налогового права принято понимать закрепленные в налоговом законодательстве основополагающие руководящие начала и идеи, выражающие сущность норм налогового права и главные направления государственной политики в области правового регулирования общественных отношений, складывающихся по установлению, введению и уплате налогов и сборов. Нормы об установлении общих принципов налогообложения федеральным законом содержатся в ч. 3 ст. 75 Конституции РФ. В развитие конституционных норм в постановлении КС РФ от 21 марта 1997 г. № 5-П отмечено, что «общие принципы налогообложения и сборов относятся к основным гарантиям, установление которых федеральным законом обеспечивает реализацию и соблюдение основ конституционного строя, основных начал и свобод человека и гражданина, принципов в Российской Федерации».

Принципы налогообложения (налогового права) условно можно разделить на две группы: принципы, закрепленные в НК РФ, и принципы, установленные в иных источниках права.

Как отмечают специалисты, «в ходе рассмотрения дел о проверке конституционности нормативных актов о налогах Конституционный Суд РФ дает толкования конституционных норм и формулирует основные принципы налогообложения и сборов.

<...>

Изучение правовых позиций Конституционного Суда РФ по вопросам налогообложения в основном состоит в рассмотрении сформулированных в его постановлениях основных принципов налогообложения и сборов, определении их содержания, сфер и способов применения» [7].

Налогообложение должно быть справедливым — эта аксиома есть частное проявление общего требования справедливости в праве. Принцип справедливости, несмотря на ожесточенные споры по поводу его сути и содержания, вот уже в течение 200 лет является главным ориентиром любой цивилизованной системы налогообложения [31]. Причем этот принцип представляет собой интегрированное выражение всех общих принципов налогообложения и одновременно квинтэссенцию каждого из них. Иными словами, требование справедливости проявляется и во всеобщности, и в равенстве, и в соразмерности, и в определенности, и в других принципах налогообложения. Действительно, требование справедливости носит универсальный, всеобщий характер,

определяя содержание и структуру всего налогового законодательства. Принцип справедливости присутствовал в первоначальной редакции НК РФ в следующем виде: при установлении налогов учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога исходя из принципа справедливости. Однако затем законодатель, видимо, исходя из вышеизложенного, скорректировал данную норму, изъяв из данного положения требования ее соответствия принципу справедливости.

Одним из общеправовых принципов является *принцип законности налогообложения*. Принцип законности в налогообложении подразумевает верховенство закона, неукоснительное выполнение всеми и каждым актов налогового законодательства. Эти тезисы следует толковать с учетом утвердившегося в правоведении разграничения понятий «право» и «закон». Иными словами, не всякий закон носит правовой характер. Требования верховенства закона и господства законности подразумевают не всякие, а именно правовые законы и правовую законность [56].

Еще одним из общеправовых принципов является *принцип гласности*, который означает, что нормативные правовые акты, регулирующие вопросы налогообложения, подлежат обязательному опубликованию в официальных изданиях.

Принцип всеобщности налогообложения подразумевает, что каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы.

Принцип равенства налогообложения означает, что не допускается установление различных условий налогообложения в зависимости от формы собственности, организационно-правовой деятельности, местонахождения налогоплательщика и иных оснований, носящих дискриминационный характер. Данный принцип закреплен в постановлении КС РФ от 21 марта 1997 г. № 5-П.

Принцип соразмерности налогообложения состоит в том, что при установлении налогов учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога. Этот принцип можно определять с двух позиций. Во-первых, как принцип соразмерности налогообложения конституционным целям ограничения прав и свобод [32]. Тогда его основное содержание состоит в том, что налогообложение не может быть несоразмерным, т.е. таким, чтобы оно могло парализовать реализацию гражданами конституционных прав (п. 3 ст. 3 НК РФ). Во-вторых, принцип соразмерности может выражаться в том, что при установлении налогов учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога (п. 1 ст. 3 НК РФ) [11].

Соразмерность налогообложения, по мнению А.В. Демина, складывается из трех составляющих — пропорциональности, обоснованности и допустимости налоговых изъятий.

1. Согласно требованию пропорциональности, при установлении налогов учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога (п. 1 ст. 3 НК РФ).

2. Согласно требованию обоснованности, налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными (п. 3 ст. 3 НК РФ).

3. Требование допустимости отсекает налоги и сборы, препятствующие реализации гражданами своих конституционных прав (п. 3 ст. 3 НК РФ).

В российской правовой системе принцип соразмерности связан с ч. 3 ст. 55 Конституции РФ.

Принцип единства налоговой системы. Согласно ч. 1 ст. 8 Конституции РФ, «в Российской Федерации гарантируется единство экономического пространства, свободное перемещение товаров, услуг и финансовых средств, поддержка конкуренции, свобода экономической деятельности». Конституционный принцип единства экономического пространства означает в том числе и то, 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 (ч. 1 ст. 74 Конституции РФ), а ограничения перемещения товаров и услуг могут вводиться в соответствии с федеральным законом, если это необходимо для обеспечения безопасности, защиты жизни и здоровья людей, охраны природы и культурных ценностей (ч. 2 ст. 74 Конституции РФ).

В постановлении КС РФ от 21 марта 1997 г. № 5-П отмечается, «что не допускается установление налогов, нарушающее единство экономического пространства Российской Федерации. С этой точки зрения недопустимо как введение региональных налогов, которое может прямо или косвенно ограничивать свободное перемещение товаров, услуг, финансовых средств в пределах единого экономического пространства, так и введение региональных налогов, которое позволяет формировать бюджеты одних территорий за счет налоговых доходов других территорий либо переносить уплату налогов на налогоплательщиков других регионов».

Конституционные нормы о единстве экономического пространства Российской Федерации получили развитие в п. 4 ст. 3 НК РФ, согласно которому не допускается установление налогов и сборов, нарушающих единое экономическое пространство Российской Федерации и, в частности, прямо или косвенно ограничивающих свободное перемещение в пределах территории Российской Федерации товаров (работ, услуг) или финансовых средств либо ограничивающих или

создающих препятствия не запрещенной законом экономической деятельности физических лиц и организаций иным способом.

Принцип экономической обоснованности налогообложения заключается в том, что налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными.

Принцип определенности налоговых норм заключается в том, что все неустранимые сомнения толкуются в пользу налогоплательщика (п. 6, 7 ст. 3 НК РФ).

«Точная определенность того, что каждое лицо должно платить, в вопросе налогового обложения представляется делом столь большого значения, что весьма значительная степень неравномерности составляет гораздо меньшее зло, чем малая степень неопределенности», — писал А. Смит [46].

Суд вправе и обязан оценивать определенность налоговой нормы при рассмотрении налоговых споров. Если суд сочтет акт законодательства о налогах и сборах неопределенным (недостаточно определенным), он обязан истолковать все неустранимые сомнения в пользу налогоплательщика (плательщика сборов) [21].

Данный принцип нашел свое отражение в постановлении Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации». В пункте 4 постановления читаем: «В силу п. 7 ст. 3 НК РФ все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика. В связи с этим при рассмотрении налоговых споров, основанных на различном толковании налоговыми органами и налогоплательщиками норм законодательства о налогах и сборах, судам необходимо оценивать определенность соответствующей нормы».

Налоговое законодательство должно содержать все элементы налога, необходимые для его исчисления и уплаты, а сами законы о налогах должны быть конкретными и понятными.

Пленум ВАС РФ в этом же постановлении, обращая внимание на п. 7 ст. 3 НК РФ, указал, 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.

Часть принципов налогообложения закреплена нормативно, другие выводятся путем толкования налогового законодательства судом или научной доктриной. Некоторые принципы имеют общеотраслевой или межотраслевой характер, другие регулируют правовые институты, субинституты или даже отдельные аспекты налогообложения.

Так, принципы налоговой ответственности как самостоятельного института налогового права закреплены в гл. 15 НК РФ и включают требование законности, презумпцию невиновности, однократность и индивидуализацию наказания, принцип сложения налоговых санкций и др. Статья 40 НК РФ устанавливает специальные принципы определения цены товаров (работ, услуг) для целей налогообложения.

Большинство авторов признают, что общие принципы налогообложения закреплены в ст. 3 НК РФ «Основные начала законодательства о налогах и сборах». При этом категория «общие принципы налогообложения» используется законодателем в широком и узком смысле слова [10].

Источниками налогового права являются акты национального и международного права, которые содержат нормы, регулирующие отношения в сфере налогообложения.

Система источников налогового права, иерархически выстроенная по юридической силе актов, условно выглядит следующим образом:

- 1) Конституция РФ;
- 2) нормы международного права и международные договоры Российской Федерации;
- 3) законодательство о налогах и сборах (специальное налоговое законодательство), которое в свою очередь включает в себя следующие элементы:
 - федеральное законодательство о налогах и сборах (или законодательство о налогах и сборах Российской Федерации), включающее НК РФ и иные федеральные законы о налогах и сборах,
 - региональное законодательство о налогах, состоящее из законов субъектов Российской Федерации,
 - нормативные правовые акты муниципальных образований о налогах, принятые представительными органами муниципальных образований;
- 4) иные федеральные законы, содержащие нормы налогового права (общее налоговое законодательство);
- 5) подзаконные нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и сбором:
 - акты органов общей компетенции (указы Президента РФ, постановления Правительства РФ, подзаконные нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и сбором, принятые органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации, подзаконные нормативные пра-

новые акты по вопросам, связанным с налогообложением и сборам, принятые исполнительными органами муниципальных образований),

- акты органов специальной компетенции, т.е. ведомственные подзаконные нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и сборам органов специальной компетенции, издание которых прямо предусмотрено НК РФ.

Конституция Российской Федерации. Положения Конституции РФ, как непосредственно содержащие налогово-правовые нормы, так и имеющие большое значение при установлении общих принципов налогообложения, установлении и введении налогов и сборов, формировании налоговой политики Российской Федерации, определяющие основные направления совершенствования и развития налогового права и в целом образующие конституционные основы налогообложения, являются источниками налогового права. Такие нормы содержатся Конституции РФ. В статье 57 установлена обязанность уплаты налогов, в ст. 74—76, 83, 85, 90, 104, 106, 107 — полномочия Президента РФ, Правительства РФ в налоговой сфере, в ст. 132 — полномочия органов самоуправления, в ст. 25, 35, 40, 41, 43, 46, 52, 53 — основы налогового статуса граждан. Наряду с обязанностью платить законно установленные налоги и сборы (ст. 57) предусмотрен исключительно судебный порядок отчуждения имущества (ст. 35). Также установлено, что права и свободы человека и гражданина могут быть ограничены только федеральным законом и лишь в той мере, в какой это необходимо в целях общегосударственного значения (ст. 55). Таким образом, налоговые правоотношения как отношения, так или иначе связанные с принудительным отчуждением имущества физических и юридических лиц и в силу этого непосредственно затрагивающие конституционно закрепленные права и свободы человека, не подлежат регулированию ведомственными актами по смыслу и духу Конституции РФ [14].

Нормы международного права и международные договоры. В части 4 ст. 15 Конституции РФ установлено, что общепризнанные принципы и нормы международного права и международные договоры Российской Федерации являются составной частью ее правовой системы. Если международным договором Российской Федерации установлены иные правила, чем предусмотренные законом, то применяются правила международного договора. Аналогичный принцип приоритета международных норм перед нормами национального законодательства в сфере налогообложения предусмотрен ст. 7 НК РФ.

Международные договоры, заключенные в области налогообложения, можно условно разделить на три группы.

1. Соглашения об избежании двойного налогообложения доходов и имущества, например Конвенция между Правительством РФ и Правительством Республики Казахстан от 18 октября 1996 г. «Об устранении двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доход и капитал»; Соглашение между Правительством РФ и Правительством Республики Кипр от 5 декабря 1998 г. «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал», Договор между Российской Федерацией и Соединенными Штатами Америки от 17 июня 1992 г. «Об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал».

2. Специальные (ограниченные) соглашения по вопросам избежания двойного налогообложения. Они заключаются в области морского судоходства, воздушного транспорта, автомобильных перевозок. Например, Соглашение между Правительством СССР и Правительством Алжирской Народной Демократической Республики от 11 июня 1988 г. «Об устранении двойного налогообложения доходов, полученных от эксплуатации международных воздушных линий»¹.

3. Соглашения о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства. Например, Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Туркменистана от 21 января 2002 г. «О сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства»².

Законодательство о налогах и сборах (специальное налоговое законодательство). Федеральное законодательство о налогах и сборах в соответствии со ст. 1 НК РФ состоит из НК РФ и принятых в соответствии с НК РФ иных федеральных законов о налогах и сборах.

Часть первая НК РФ принята в 1998 г., состоит из семи разделов, 20 глав, 142 статей, она вводит систему налогов, взимаемых в федеральный бюджет, а также общие принципы налогообложения, определяет виды налогов, основания возникновения, изменения и прекращения налоговых обязанностей, основные начала установления налогов, права и обязанности налогоплательщиков, налоговых органов и других участников налоговых отношений (свидетелей, экспертов, понятых), определяет формы и методы налогового контроля, ответственность за нарушение налогового законодательства, а также порядок обжалования действий должностных лиц и налоговых органов.

¹ Сборник международных договоров СССР. Вып. XLV. М., 1991. С. 156–158.

² Бюллетень международных договоров. 2002. № 6. С. 69–72.

Часть вторая НК РФ посвящена порядку исчисления и взимания конкретных налогов и сборов. В настоящее время введены следующие главы второй части Кодекса: 21 «НДС», 22 «Акцизы», 23 «Налог на доходы физических лиц», 25 «Налог на прибыль организаций», 25.1 «Сбор за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных природных ресурсов», 25.2 «Водный налог», 25.3 «Государственная пошлина», 26 «Налог на добычу полезных ископаемых», 26.1 «Система налогообложения для сельскохозяйственных производителей (Единый сельскохозяйственный налог)», 26.2 «Упрощенная система налогообложения», 26.3 «Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности», 26.4 «Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции», 28 «Транспортный налог», 29 «Налог на игорный бизнес», 30 «Налог на имущество организаций», 31 «Земельный налог».

К иным федеральным законам о налогах и сборах, принятым в соответствии с НК РФ и составляющим вкпе с ним федеральное законодательство о налогах и сборах, относятся: федеральные законы о налогах и сборах, принятые до введения в действие НК РФ, действующие в настоящее время в части, не противоречащей НК РФ, например Закон РФ от 9 декабря 1991 г. № 2003-1 «О налогах на имущество физических лиц».

Региональное законодательство о налогах представляет собой законодательство субъектов Российской Федерации о налогах. Оно состоит из принятых в соответствии с НК РФ законами субъектов Российской Федерации.

Третьим элементом специального налогового законодательства являются *нормативные правовые акты муниципальных образований* о налогах, принятые представительными органами муниципальных образований, например, к ним относятся нормативные правовые акты муниципальных образований о земельном налоге.

Иные федеральные законы, содержащие нормы налогового права (общее налоговое законодательство). Общее налоговое законодательство включает в себя иные федеральные законы, не входящие в объем понятия «законодательство о налогах и сборах», но содержащие нормы налогового права. Рассматриваемую группу источников налогового права составляют федеральные законы, направленные в первую очередь на регулирование не налоговых, а иных правоотношений, но содержащие отдельные положения о налогообложении. К таким законам, в частности, относятся: Бюджетный кодекс РФ, Таможенный кодекс РФ (далее — ТК РФ), Кодекс РФ об административных пра-

вонарушениях (далее — КоАП РФ), Уголовный кодекс РФ (далее — УК РФ) (ст. 198, 199, 199.1, 199.2), Федеральные законы от 24 ноября 2008 г. № 204-ФЗ «О федеральном бюджете на 2009 год и на плановый период 2010 и 2011 годов», от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете», от 6 октября 2003 г. № 131-ФЗ «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации» (ст. 57—59 о доходах бюджетов от местных, региональных и федеральных налогов и сборов) и многие другие законы.

Отметим, что рост межотраслевого законодательства, интенсивное формирование комплексных правовых институтов составляют одну из основных тенденций развития современной системы российского права.

Конституционный Суд РФ в Постановлении от 11 ноября 1997 г. № 16-П признал положения Закона РФ от 1 апреля 1993 г. № 4760-I «О Государственной границе Российской Федерации» в части установления сбора за пограничное оформление не противоречащими Конституции РФ, тем самым фактически подтвердил законность включения налоговых норм в акты неналогового законодательства [12].

Подзаконные нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и сборами. К *актам органов общей компетенции относятся*: указы Президента РФ и постановления Правительства РФ.

Президент РФ в соответствии с нормами НК РФ не является субъектом нормотворчества в сфере налогов и сборов. В исключительных случаях он вправе восполнять пробелы в налоговом-правовом регулировании, при условии, что такие указы не противоречат Конституции РФ и федеральным законам, а их действие во времени ограничивается периодом до принятия соответствующих законодательных актов. При этом Президент РФ в любом случае не вправе регулировать вопросы, относящиеся к установлению системы налогов и сборов, а также к общим принципам налогообложения и сборов [13].

В пределах своей компетенции Правительство РФ с соблюдением требований, установленных в ст. 4 НК РФ, издает нормативные правовые акты в виде постановлений по вопросам, связанным с налогообложением и со сборами. Данные постановления, во-первых, издаются только в предусмотренных законодательством о налогах и сборах случаях, во-вторых, не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах. К примеру, ст. 59 НК РФ обязывает Правительство РФ устанавливать условия признания недоимки по федеральным налогам и сборам безнадежными и порядок их списания (постановление Правительства РФ от 12 февраля 2001 г. № 100 «О порядке призна-

ния 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»¹). Согласно ст. 64 НК РФ, Правительством РФ утверждается перечень отраслей и видов деятельности, имеющих сезонный характер (постановление Правительства РФ от 6 апреля 1999 г. № 382 «О перечнях сезонных отраслей и видов деятельности, применяемых для целей налогообложения»²).

Указы Президента РФ и постановления Правительства РФ подлежат обязательному опубликованию в Собрании законодательства Российской Федерации или «Российской газете» в течение десяти дней после их подписания и вступают в силу после истечения семи дней после опубликования³.

Акты органов специальной компетенции. Органы специальной компетенции — это Министерство финансов Российской Федерации (далее — Минфин России) и Федеральная таможенная служба РФ (далее — ФТС России), а также органы исполнительной власти субъектов Российской Федерации, исполнительные органы местного самоуправления. Они 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 последнее время в России большое значение в регулировании налогообложения приобрели *решения Конституционного Суда РФ*. Хотя решения КС РФ официально и не признаются источниками права, в научных кругах по этому вопросу ведется довольно бурная дискуссия. Рассматривая жалобы и заявления граждан, организаций, государственных органов, КС РФ в соответствии с Федеральным конституционным законом от 21 июля 1994 г. № 1-ФКЗ «О Конституционном Суде Российской Федерации» толкует конституционные нормы, дает конституционное толкование нормативных актов (придает нормативным актам конституционный смысл), интерпретирует принципы права. Своими правовыми позициями (прецедентами тол-

¹ СЗ РФ. 2001. № 8. Ст. 752.

² СЗ РФ, 1999. № 15. Ст. 1827.

³ Указ Президента РФ от 23 мая 1996 г. № 763 «О порядке опубликования и вступления в силу актов Президента Российской Федерации, Правительства Российской Федерации и нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти».

кования конституционных норм, выраженными в мотивировочной части постановлений) КС РФ выделил критерии, которым должна отвечать практика налогообложения в правовом демократическом государстве. В своих постановлениях он выразил правовые позиции, например, по проблемам полномочий органов государственной власти в определении условий налогообложения, о порядке принятия и вступления в действие нормативных актов о налогах и сборах, о составе налогового законодательства. Именно КС РФ впервые дал нормативное определение налогового платежа.

Конституционный Суд РФ неоднократно разъяснял свою правовую позицию в отношении проблемных вопросов в сфере налогообложения.

Несмотря на то что постановления пленумов Верховного Суда РФ (далее — ВС РФ) и Высшего Арбитражного Суда РФ не относятся к источникам налогового права, в деятельности налогоплательщиков необходимо учитывать судебную практику. Важным для применения норм НК РФ являются постановление Пленума ВС РФ, Пленума ВАС РФ от 11 июня 1999 г. № 41/9 «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации», постановление Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации» и письмо Президиума ВАС РФ от 17 марта 2003 г. № 71 «Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой Налогового кодекса Российской Федерации», постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой льготы».

Принятие и введение в действие законов и подзаконных актов о налогах и сборах отличается от общепринятого. В соответствии с Федеральным законом от 14 июня 1994 г. № 5-ФЗ «О порядке опубликования и вступления в силу федеральных конституционных законов, федеральных законов, актов Федерального Собрания» перечисленные нормативные правовые акты вступают через 10 дней после официального опубликования, если законодатель не установит иного срока. Срок вступления в силу закона может быть предусмотрен в самом акте или во вводном законе. Кодифицированный закон вводится в действие специальным законом — вводным¹.

¹ См., например: Федеральный закон от 31 июля 1998 г. № 147-ФЗ «О введении в действие части первой НК РФ» (СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3825). Им установлено, что часть первая вступает в силу с 1 января 1999 г., кроме п. 1 ст. 1, ст. 12–15 и 18 НК РФ, которые вступают в силу только со дня введения полностью всей Особой части.

Законодатель, учитывая специфику налоговых правоотношений, установил в ст. 5 НК РФ иные условия вступления в силу актов законодательства о налогах и сборах. Данные акты 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 (ст. 6.1 НК РФ). Однако следует учитывать постановление Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. № 5 о необходимости при решении вопроса о моменте вступления в силу конкретного акта законодательства о налогах исходить из того, что на основании п. 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. Например, в 2007 г. в НК РФ было предусмотрено два налоговых периода по НДС (один календарный месяц и квартал) для разных категорий налогоплательщиков. Тогда если бы федеральный закон, вносящий изменения в исчисление НДС, был бы опубликован 22 марта 2007 г., то для налогоплательщиков, применяющих налоговый период один месяц, закон вступал бы в силу не ранее 1 мая 2007 г., а для налогоплательщиков, применяющих налоговый период квартал, закон вступал бы в силу не ранее 1 июля 2007 г.

Федеральные законы, вносящие изменения в НК РФ в части установления новых налогов или сборов, а также акты законодательства о налогах субъектов Российской Федерации и представительных органов местного самоуправления, 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.

Законы, устанавливающие новые налоги, повышенные налоговые ставки, устанавливающие или отягчающие ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах, устанавливающие новые обязанности или каким-либо иным образом ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют.

Необходимо отметить ряд норм, направленных на улучшение положения налогоплательщиков. В частности, акты законодательства о налогах и сборах, понижающие ставки, отменяющие налоги, устраняющие обязанности налогоплательщиков, могут иметь обратную силу, если это прямо предусмотрено в самом акте. Всегда имеют обратную силу акты, устраняющие или смягчающие ответственность за нарушение

ние законодательства о налогах и сборах, а также устанавливающие дополнительные гарантии защиты прав налогоплательщиков и их представителей. В рамках антикризисных мер законодатель установил правило, что вышеозначенные акты могут вступать в силу со дня их официального опубликования, если прямо предусматривают это.

Статья 6 НК РФ устанавливает перечень нормативных актов, не соответствующих НК РФ.

Система налогов и сборов предусмотрена главой 2 НК РФ. *Система налогов и сборов* — это совокупность налогов, сборов и пошлин, взимаемых в установленном законодательством Российской Федерации порядке. Необходимо отличать понятие «система налогов и сборов» от понятия «налоговая система». *Налоговая система* — это основанная на определенных принципах система урегулированных нормами права общественных отношений, складывающихся в связи с установлением, введением и взиманием налогов [25].

В Российской Федерации закреплена трехуровневая система налогов и сборов. Статьей 12 НК РФ предусмотрены федеральные, региональные и местные налоги и сборы. Соответственно трем уровням системы налогов и сборов в Российской Федерации различаются и полномочия представительных органов в отношении конкретных видов налогов и сборов. *Федеральными налогами и сборами* признаются налоги и сборы, установленные НК РФ и обязательные к уплате на всей территории Российской Федерации. *Региональными налогами* признаются налоги, установленные НК РФ и законами субъектов Российской Федерации о налогах и обязательные к уплате на территориях соответствующих субъектов Российской Федерации. *Местными налогами* признаются налоги, установленные НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих муниципальных образований.

К федеральным налогам и сборам, согласно ст. 13 НК РФ, относятся: НДС, акцизы, НДФЛ, налог на прибыль организаций, налог на добычу полезных ископаемых (далее — НДПИ), водный налог, сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов, государственная пошлина. Региональными налогами в соответствии со ст. 14 НК РФ признаются: налог на имущество организаций; налог на игорный бизнес; транспортный налог. Местными налогами (ст. 15 НК РФ) являются земельный налог и налог на имущество физических лиц.

Заметим, однако, что приведенный в п. 1 ст. 14 НК РФ перечень региональных налогов не является нормой, обязывающей органы за-

конодательной (представительной) власти субъектов Российской Федерации вводить для соответствующих республик, краев и областей непременно все эти налоги «списком», без каких-либо изъятий. Перечень налогов и сборов субъектов Российской Федерации после введения ст. 14 НК РФ в действие не должен быть шире, но может быть уже указанного в п. 1 ст. 14 НК РФ. Это прерогатива регионального (субъекта Российской Федерации) законодателя [35].

Полномочия по установлению и введению налогов и сборов на федеральном, региональном и местном уровне определяются нормами ст. 12 НК РФ.

Федеральным Собранием РФ устанавливаются все элементы федеральных налогов, а также элементы региональных и местных налогов, кроме таких, как налоговые ставки, порядок и сроки уплаты налогов, которые полномочны устанавливать законодательные (представительные) органы субъектов Российской Федерации и представительные органы муниципальных образований. Законодательными (представительными) органами государственной власти субъектов Российской Федерации законами о налогах в порядке и пределах, предусмотренных НК РФ, могут устанавливаться налоговые льготы, основания и порядок их применения.

Региональные и местные налоги вводятся в действие и прекращают действовать соответственно на территориях субъектов Российской Федерации и муниципальных образований в соответствии с НК РФ, законами субъектов Российской Федерации и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах. Земельный налог и налог на имущество физических лиц устанавливаются НК РФ и нормативными правовыми актами о налогах представительных органов поселений (муниципальных районов), городских округов, такие налоги обязательны к уплате на территориях соответствующих поселений (межселенных территориях), городских округов. Земельный налог и налог на имущество физических лиц вводятся в действие и прекращают действовать в соответствии с НК РФ и нормативными правовыми актами о налогах представительных органов поселений (муниципальных районов), городских округов. Исключение составляют города федерального значения — Москва и Санкт-Петербург, где местные налоги устанавливаются, вводятся в действие и прекращают действовать на территориях этих городов НК РФ и законами указанных субъектов Российской Федерации о налогах.

Не могут устанавливаться федеральные, региональные или местные налоги и сборы, не предусмотренные НК РФ. Кодексом также устанавливаются специальные налоговые режимы, которые могут пре-

дусматривать федеральные налоги, не указанные в ст. 13 НК РФ, определяется порядок установления таких налогов, а также порядок введения в действие и применения указанных специальных налоговых режимов. Специальные налоговые режимы могут предусматривать освобождение от обязанности по уплате отдельных федеральных, региональных и местных налогов и сборов, указанных в ст. 13–15 НК РФ.

Согласно ст. 16 НК РФ, информация и копии законов, иных нормативных правовых актов об установлении, изменении и отмене региональных и местных налогов направляются органами государственной власти субъектов Российской Федерации и органами местного самоуправления в Минфин России и Федеральную налоговую службу (далее — ФНС России), а также в финансовые органы соответствующих субъектов Российской Федерации и территориальные налоговые органы.

1.3. ПОНЯТИЕ НАЛОГОВЫХ ПРАВООТНОШЕНИЙ, ИХ СТРУКТУРА И СУБЪЕКТЫ

Налоговые правоотношения являются разновидностью финансово-правовых отношений. *Налоговые правоотношения* — это урегулированные нормами налогового права две группы общественных отношений возникающих по поводу установления, введения и уплаты налогов, в процессе осуществления налогового контроля, обжалования действий налоговых органов, действий (бездействия) должностных лиц, привлечения нарушителей налогового законодательства к ответственности.

Особенностью налоговых правоотношений является обязательное участие государства в лице уполномоченных органов (налоговых органов, таможенных органов и др.) в качестве одного из субъектов.

Структура налоговых правоотношений включает в себя следующие элементы: объект, субъект и содержание. *Объектом* налоговых правоотношений (то, по поводу чего складывается правоотношение) являются денежные средства, которые должны быть внесены налогоплательщиком в бюджетную систему Российской Федерации в форме налога или сбора или взысканы принудительно налоговыми органами. Некоторые авторы считают, что объектами налоговых правоотношений могут выступать и нематериальные блага (например, публичный порядок в сфере налогообложения) [37]. *Субъекты* налоговых правоотношений — это «участники отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах» (ст. 9 НК РФ). Под *юридическим содержанием* налоговых правоотношений понимают субъектив-

ные права и обязанности участников налоговых правоотношений. При этом права одних субъектов должны корреспондироваться с обязанностями других.

Объект налоговых правоотношений был рассмотрен ранее, поэтому обратимся к рассмотрению субъектов налоговых правоотношений.

В статье 9 НК РФ дается перечень участников налоговых правоотношений: налогоплательщики и плательщики сборов (ст. 19); налоговые агенты (ст. 24); ФНС России и ее территориальные подразделения (ст. 30); ФТС России и ее территориальные подразделения (ст. 34). Однако на основании анализа норм НК РФ можно дополнить данный перечень следующими субъектами: органы представительной власти, которые устанавливают и вводят налоги и сборы (ст. 12), банки (ст. 60, 86), органы, учреждения, организации и должностные лица, которые обязаны сообщать в налоговые органы сведения, связанные с учетом налогоплательщиков (ст. 85), свидетели (ст. 90), эксперты (ст. 95), специалисты (ст. 96), переводчики (ст. 97), понятые (ст. 98).

В соответствии с классификацией, предложенной И.И. Кучеровым [25], условно все участники налоговых правоотношений могут быть разделены на семь групп:

- 1) субъекты, наделенные компетенцией по установлению и введению налогов (органы представительной власти);
- 2) субъекты, на которых в соответствии с законодательством возложена обязанность по уплате налогов и сборов (налогоплательщики и плательщики сборов);
- 3) субъекты, содействующие уплате налогов и сборов (налоговые агенты и банки);
- 4) субъекты, осуществляющие налоговое администрирование (финансовые, налоговые и таможенные органы);
- 5) субъекты, содействующие налоговому администрированию (органы регистрации, эксперты, специалисты, переводчики, понятые и свидетели);
- 6) субъекты, осуществляющие правоохранительную функцию (органы прокуратуры и внутренних дел);
- 7) субъекты, рассматривающие дела и исполняющие решения о взыскании налоговых санкций (судебные органы и органы принудительного исполнения).

Рассмотрим права и обязанности всех субъектов налоговых правоотношений.

К первой группе субъектов налоговых правоотношений в соответствии со ст. 12 НК РФ относятся законодательные органы Российской Федерации, законодательные (представительные) органы субъектов

Российской Федерации и представительные органы муниципальных образований, полномочия которых были рассмотрены выше.

Вторую группу субъектов налоговых правоотношений составляют налогоплательщики и плательщики сборов, т.е. организации и физические лица, на которых ст. 19 НК РФ возложена обязанность уплачивать налоги и сборы.

Налогоплательщик в соответствии с главой 4 НК РФ может участвовать в налоговых правоотношениях лично и (или) через своего законного и уполномоченного представителя.

Налогоплательщиков в зависимости от различных оснований классификации можно условно разделить на четыре группы [32]:

- 1) физические лица и организации (по юридическому статусу);
- 2) резиденты и нерезиденты (по налоговому статусу);
- 3) единые и консолидированные (по хозяйственной обособленности);
- 4) независимые и взаимозависимые (по управленческой обособленности).

В соответствии со ст. 11 НК РФ *организацией* признаются 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, их филиалы и представительства, созданные на территории Российской Федерации.

Согласно постановлению Пленума ВАС РФ от 11 июня 1999 г. № 9 «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации», филиалы и представительства российских юридических лиц не рассматриваются в качестве участников налоговых правоотношений и не имеют статуса налогоплательщиков, налоговых агентов и иных обязанных лиц.

Физические лица — это граждане Российской Федерации, иностранные граждане и лица без гражданства. Однако в ст. 11 НК РФ дано еще понятие *индивидуальных предпринимателей*, которыми считаются физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, а также частные нотариусы, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты.

Налоговыми резидентами, согласно ст. 207 НК РФ, признаются физические лица, фактически находящиеся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев. Период нахождения физического лица в Российской Федерации

не прерывается на периоды его выезда за пределы Российской Федерации для краткосрочного (менее шести месяцев) лечения или обучения. Также налоговыми резидентами Российской Федерации независимо от фактического времени нахождения в Российской Федерации признаются российские военнослужащие, проходящие службу за границей, а также сотрудники органов государственной власти и органов местного самоуправления, командированные на работу за пределы Российской Федерации.

По законодательству Российской Федерации все налогоплательщики являются *единицами*, т.е. исполняют обязанность по уплате налогов и сборов самостоятельно. В законодательстве зарубежных стран группа предприятий — самостоятельных юридических лиц, связанных между собой организационно, финансово и технически, может рассматриваться как консолидированный налогоплательщик. Это объясняется тем, что, во-первых, в условиях специализации производства итоговый результат может быть получен на стадии реализации готового продукта, а во-вторых, внутри такой группы существует множество вариантов планирования налоговых платежей, поэтому налогообложение отдельных участников группы может оказаться неэффективным [32]. В настоящее время подготовлено несколько вариантов законопроектов, предусматривающих возможность введения института консолидированного налогоплательщика. Консолидированными налогоплательщиками могут быть не только юридические, но и физические лица. Например, законодательство США предусматривает право супругов представлять совместную декларацию о доходах. К их общему доходу применяется специальная шкала налогообложения.

В законодательстве о налогах и сборах установлен правовой статус *обособленного подразделения организации*, им является любое территориально обособленное от нее подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места. При этом рабочее место считается стационарным, если оно создается на срок более одного месяца. 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.

По общему правилу все налогоплательщики в целях налогообложения являются *независимыми*, кроме случаев, предусмотренных ст. 20 НК РФ. *Взаимозависимыми лицами признаются физические и юридические лица, отношения между которыми могут оказывать влияние на условия или экономические результаты их деятельности или деятельности представляемых ими лиц, по следующим основаниям:*

- 1) одна организация непосредственно и (или) косвенно участвует в другой организации, и суммарная доля такого участия составляет более 20%. Доля косвенного участия одной организации в другой через последовательность иных организаций определяется в виде произведения долей непосредственного участия организаций этой последовательности одна в другой;
- 2) одно физическое лицо подчиняется другому физическому лицу по должностному положению;
- 3) лица состоят в соответствии с семейным законодательством Российской Федерации в брачных отношениях, отношениях родства или свойства, усыновителя и усыновленного, а также попечителя и опекаемого.

В первом из этих случаев участвующими и зависимыми лицами могут быть только юридические лица. Понятие доли участия в зависимом юридическом лице дифференцируется по его организационно-правовой форме. Так, например, зависимость акционерного общества наступает в случае, если участвующее лицо приобретает более 20% голосующих акций акционерного общества; общество с ограниченной ответственностью признается зависимым, если участвующее лицо приобретает более 20% уставного капитала этого общества (ст. 106 ГК РФ). Зависимость при этом возникает как результат непосредственного участия в таких обществах. Однако участие может быть и косвенным, в этом случае ст. 20 НК РФ регулирует порядок определения такого участия. Под косвенным участием одной организации в другой следует понимать участие опосредованное: организация *А* признается косвенно участвующей в организации *С*, если организация *А* непосредственно участвует в организации *В*, а организация *В* непосредственно участвует в организации *С*. Доля косвенного участия одной организации в другой через посредство иных организаций определяется в виде произведения долей непосредственного участия организаций этой цепочки одна в другой. Например, если доля участия организации *А* в организации *В* составляет 0,5, а организации *В* в организации *С* — 0,4, то доля косвенного участия организации *А* в организации *С* составит $0,5 \times 0,4 = 0,2$. Поскольку в этом примере доля участия организации *А* в организации *С* не превышает 20%, презюмируемой взаимозависимости не возникает [55].

В то же время в реальной действительности наблюдается значительное число ситуаций, которые объективно следует квалифицировать по п. 2 ст. 20 НК РФ. Например, часто две коммерческие организации, хотя и не участвующие в капитале друг друга, фактически принадлежат одному и тому же физическому или юридическому лицу.

Такие организации в суде признаются взаимозависимыми [35]. Во всех случаях суд может признать лица взаимозависимыми по иным основаниям, не предусмотренным ст. 20 НК РФ, если отношения между этими лицами могут повлиять на результаты сделок по реализации товаров (работ, услуг). Как разъяснил Президиум ВАС РФ в информационном письме от 17 марта 2003 г. № 71 «Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой Налогового кодекса Российской Федерации», установление факта взаимозависимости лиц по обстоятельствам иным, нежели перечисленные в п. 1 ст. 20 НК РФ, осуществляется судом с участием налогового органа и налогоплательщика в ходе рассмотрения дела, касающегося обоснованности вынесения решения о доначислении налога и пеней в соответствии со ст. 40 НК РФ. Правовым последствием признания лиц взаимозависимыми является то, что налоговые органы вправе контролировать правильность применения цен по сделкам между ними исходя из положений ст. 40 НК РФ. В остальных случаях какая-либо взаимозависимость значения иметь не может. Следовательно, понятие «взаимозависимые лица» введено для того, чтобы воспрепятствовать уменьшению налогооблагаемой базы путем занижения реальных экономических результатов деятельности лиц, совершающих между собой те или иные сделки либо операции [41].

Налогоплательщик в соответствии со ст. 26 НК РФ может участвовать в налоговых правоотношениях лично и (или) через своего законного и уполномоченного представителя. К законным представителям налогоплательщиков-организаций относятся лица, уполномоченные представлять данную организацию на основании закона или ее учредительных документов. Законными представителями организации являются прежде всего руководители, что установлено ст. 53 и 55 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее — ГК РФ), ст. 69 Федерального закона от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах», ст. 40 Федерального закона от 8 февраля 1998 г. № 14 «Об обществах с ограниченной ответственностью». Необходимо иметь в виду, что действия или бездействие законных представителей организации, совершенные в связи с участием этой организации в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, признаются действиями или бездействием этой организации. Законными представителями физических лиц, согласно ст. 28–30 ГК РФ, признаются родители, усыновители, опекуны и попечители.

К *уполномоченным представителям* налогоплательщика, согласно ст. 28 НК РФ, относятся физические или юридические лица, уполномоченные самим налогоплательщиком представлять его интересы

в отношениях с налоговыми и иными органами. Ограничениями является запрет должностным лицам налоговых и таможенных органов, органов внутренних дел, судьям, следователям и прокурорам быть уполномоченными представителями. Уполномоченный представитель налогоплательщика осуществляет свои полномочия на основании доверенности, выдаваемой в порядке, установленном ст. 185 ГК РФ. При этом если налогоплательщиком является физическое лицо, уполномоченный представитель действует на основании нотариально удостоверенной доверенности или доверенности, приравненной к нотариально удостоверенной в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации. При применении данной нормы необходимо иметь в виду, что договор доверительного управления не является достаточным правовым основанием для представления доверительным управляющим интересов учредителя управления в сфере налогообложения. Если учредитель управления и доверительный управляющий достигли договоренности в отношении представительства в сфере налогообложения, соответствующие полномочия управляющего должны быть оформлены доверенностью. По смыслу главы 4 НК РФ субъектом налогового правоотношения является сам налогоплательщик, независимо от того, лично ли он участвует в этом правоотношении либо через законного или уполномоченного представителя.

Права налогоплательщиков и плательщиков сборов установлены ст. 21 НК РФ, а *обязанности* — ст. 23 НК РФ. Перечень прав налогоплательщика является открытым.

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 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 Российской Федерации о налогах и сборах и нормативных правовых актов муниципальных образований о местных налогах и сборах;

- использовать налоговые льготы при наличии оснований и в порядке, установленном законодательством о налогах и сборах;
- получать отсрочку, рассрочку или инвестиционный налоговый кредит в порядке и на условиях, установленных НК РФ;
- на своевременный зачет или возврат излишне уплаченных либо излишне взысканных налогов, пеней, штрафов;
- представлять свои интересы в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, лично либо через своего представителя;
- представлять налоговым органам и их должностным лицам пояснения по исчислению и уплате налогов, а также по актам проведенных налоговых проверок;
- присутствовать при проведении выездной налоговой проверки;
- получать копии актов налоговых проверок и решений налоговых органов, а также налоговые уведомления и требования об уплате налогов;
- требовать от должностных лиц налоговых органов и иных уполномоченных органов соблюдения законодательства о налогах и сборах при совершении ими действий в отношении налогоплательщиков;
- не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов, иных уполномоченных органов и их должностных лиц, не соответствующие НК РФ или иным федеральным законам;
- обжаловать в установленном порядке акты налоговых органов, иных уполномоченных органов и действия (бездействие) их должностных лиц;
- на соблюдение и сохранение налоговой тайны;
- на возмещение в полном объеме убытков, причиненных незаконными актами налоговых органов или незаконными действиями (бездействием) их должностных лиц;
- на участие в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки или иных актов налоговых органов в случаях, предусмотренных НК РФ.

Перечень прав налогоплательщика является открытым, так как, согласно п. 2 ст. 21 НК РФ, налогоплательщики имеют также иные права, установленные НК РФ и другими актами законодательства о налогах и сборах.

Обязанности налогоплательщиков можно условно разделить на две группы.

Обязанности первой группы. Налогоплательщики обязаны:

- уплачивать законно установленные налоги;

- встать на учет в налоговых органах, если такая обязанность предусмотрена НК РФ;
- вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах;
- представлять в установленном порядке в налоговый орган по месту учета налоговые декларации (расчеты), если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах;
- представлять по месту жительства индивидуального предпринимателя, нотариуса, занимающегося частной практикой, адвоката, учредившего адвокатский кабинет, по запросу налогового органа книгу учета доходов и расходов и хозяйственных операций;
- представлять по месту нахождения организации бухгалтерскую отчетность в соответствии с требованиями, установленными Федеральным законом от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете», за исключением случаев, когда организации в соответствии с указанным Федеральным законом не обязаны вести бухгалтерский учет или освобождены от ведения бухгалтерского учета;
- представлять в налоговые органы и их должностным лицам в случаях и в порядке, которые предусмотрены НК РФ, документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов;
- выполнять законные требования налогового органа об устранении выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах, а также не препятствовать законной деятельности должностных лиц налоговых органов при исполнении ими своих служебных обязанностей;
- 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;
- нести иные обязанности, предусмотренные законодательством о налогах и сборах.

Обязанности второй группы. Налогоплательщики — организации и индивидуальные предприниматели помимо вышеуказанных обязанностей обязаны письменно сообщать в налоговый орган соответственно по месту нахождения организации, месту жительства индивидуального предпринимателя следующую информацию:

- 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;
- обо всех случаях участия в российских и иностранных организациях — в срок не позднее одного месяца со дня начала такого участия;
- обо всех обособленных подразделениях, созданных на территории Российской Федерации, — в течение одного месяца со дня создания обособленного подразделения или прекращения деятельности организации через обособленное подразделение (закрытия обособленного подразделения). Указанное сообщение представляется в налоговый орган по месту нахождения организации;
- о реорганизации или ликвидации организации — в течение трех дней со дня принятия такого решения.

К *третьей группе* субъектов налоговых правоотношений относятся налоговые агенты и банки.

Правовой статус налоговых агентов установлен в ст. 24 НК РФ, согласно которой *налоговыми агентами признаются лица, на которых возложены обязанности по исчислению, удержанию налогов у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации*. Налоговые агенты имеют те же права, что и налогоплательщики, кроме случаев, установленных НК РФ. Точно так же как у налогоплательщиков, обеспечение и защита прав налоговых агентов осуществляются в соответствии со ст. 22 НК РФ.

Кроме этого налоговые агенты обязаны:

- 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. Это может иметь место главным образом при выплате дохода физическому лицу в натуральной форме;
- вести учет начисленных и выплаченных налогоплательщикам доходов, исчисленных, удержанных и перечисленных в бюджетную систему Российской Федерации налогов, в том числе по каждому налогоплательщику;
- представлять в налоговый орган по месту своего учета документы, необходимые для осуществления контроля за правильностью исчисления, удержания и перечисления налогов;
- в течение четырех лет обеспечивать сохранность документов, необходимых для исчисления, удержания и перечисления налогов.

За невыполнение налоговым агентом своих обязанностей ст. 124—126 НК РФ предусмотрена ответственность.

Банки как субъекты налоговых правоотношений могут быть отнесены не только к группе субъектов, содействующих уплате налогов, но и к группе субъектов, содействующих налоговому администрированию.

Правовой статус *банков* определяется банковским законодательством. Так, в соответствии со ст. 1 Федерального закона от 2 декабря 1990 г. № 395-1 «О банках и банковской деятельности» банк — это кредитная организация, которая имеет исключительное право осуществлять в совокупности следующие банковские операции: привлечение во вклады денежных средств физических и юридических лиц; размещение указанных средств от своего имени и за свой счет на условиях возвратности, платности, срочности; открытие и ведение банковских счетов физических и юридических лиц. С другой стороны, банк, как и организация, исполняет обязанности по уплате налогов и сборов и соответственно имеет права и несет обязанности как налогоплательщик и налоговый агент.

В рамках содействия уплате налогов ст. 60 НК РФ вменяет в обязанности банков исполнять поручение налогоплательщика на перечисление налога в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства (далее — Казначейство России).

Вместе с тем банк обязан исполнять также поручение налогового органа на перечисление налога в бюджетную систему Российской Федерации (далее — поручение налогового органа) за счет денежных средств налогоплательщика или налогового агента в очередности, установленной гражданским законодательством Российской Федерации, что можно отнести к полномочиям по содействию налоговому администрированию.

Применение мер ответственности не освобождает банк от обязанности перечислить в бюджетную систему Российской Федерации сумму налога. В случае неисполнения банком указанной обязанности в установленный срок к этому банку применяются меры по взысканию неперечисленных сумм налога (сбора) за счет денежных средств в порядке, аналогичном порядку, предусмотренному ст. 46 НК РФ, а за счет иного имущества — в судебном порядке¹.

Неоднократное нарушение указанных обязанностей в течение одного календарного года является основанием для обращения нало-

¹ Пункт 16 Постановления Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации».

гового органа в Центральный банк Российской Федерации (далее — ЦБ РФ) с ходатайством об аннулировании лицензии на осуществление банковской деятельности.

Правила, установленные в ст. 60 НК РФ, применяются:

- в отношении обязанности банков по исполнению поручений налоговых агентов, плательщиков сборов и распространяются на перечисление в бюджетную систему Российской Федерации сборов, пеней и штрафов;
- при исполнении банком поручений местных администраций и организаций Федеральной почтовой связи на перечисление в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Казначейства России денежных средств, принятых от физических лиц-налогоплательщиков (налоговых агентов, плательщиков сборов).

При исполнении банками поручений по возврату налогоплательщикам, налоговым агентам и плательщикам сборов сумм излишне уплаченных (взысканных) налогов, сборов, пеней и штрафов плата за обслуживание по указанным операциям не взимается.

Обязанности банков, связанные с учетом налогоплательщиков, регулируются нормами ст. 86 НК РФ и указаны в главе 14 «Налоговый контроль» НК РФ, что также можно отнести к содействию налоговому администрированию. Согласно нормам данной статьи, банки открывают счета организациям, индивидуальным предпринимателям только при предъявлении свидетельства о постановке на учет в налоговом органе.

Банки также обязаны:

- сообщать об открытии или о закрытии счета, об изменении реквизитов счета организации (индивидуального предпринимателя) на бумажном носителе или в электронном виде в налоговый орган по месту своего нахождения в течение пяти дней со дня соответствующего открытия, закрытия или изменения реквизитов такого счета;
- выдавать налоговым органам справки о наличии счетов в банке и (или) об остатках денежных средств на счетах, выписки по операциям на счетах организаций (индивидуальных предпринимателей) в соответствии с законодательством Российской Федерации в течение пяти дней со дня получения мотивированного запроса налогового органа.

Нормы ст. 86 НК РФ применяются также в отношении счетов, открываемых для осуществления профессиональной деятельности нотариусам, занимающимся частной практикой, и адвокатам, учредившим адвокатские кабинеты.

За неисполнение или ненадлежащее исполнение предусмотренных НК РФ обязанностей банки несут ответственность, установленную главой 18 НК РФ¹.

Четвертую группу субъектов налоговых правоотношений представляют собой финансовые, налоговые и таможенные органы.

Правовой статус и полномочия *Минфина России* закреплены в Указах Президента РФ от 9 марта 2004 г. № 314 «О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти», от 20 мая 2004 г. № 649 «Вопросы структуры федеральных органов исполнительной власти», а также в постановлении Правительства РФ от 30 июня 2004 г. № 329 «О Министерстве финансов Российской Федерации». За Минфином России закреплены такие основные функции, как подготовка нормативных актов в области налогового законодательства и утверждение форм налоговых деклараций, методических рекомендаций и других нормативных актов по применению налогового законодательства. Согласно ст. 4 НК РФ, Минфин России в пределах своей компетенции издает нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и со сборами, которые не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах. В соответствии со ст. 34.2 НК РФ Минфин России дает письменные разъяснения налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, утверждает формы расчетов по налогам и формы налоговых деклараций, обязательные для налогоплательщиков, налоговых агентов, а также порядок их заполнения.

Однако есть неопределенность в правовой природе данных разъяснений. В письме Минфина России от 7 августа 2007 г. № 03-02-07/2-138 «Разъяснения положений налогового законодательства в части статьи 34.2 Налогового кодекса Российской Федерации» указано следующее: «По итогам анализа статуса и правовых последствий указанных письменных разъяснений с учетом рассмотренных выше законодательных норм Минфин России разъясняет, что такие письменные разъяснения не обязательны для исполнения налоговыми органами, налогоплательщиками, плательщиками сборов и налоговыми агентами. Эти письменные разъяснения не содержат правовых норм или общих правил, конкретизирующих нормативные предписания, и не являются нормативными правовыми актами вне зависимости от того,

¹ Пункт 21 информационного письма Президиума ВАС РФ от 17 марта 2003 г. № 71 «Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой Налогового кодекса Российской Федерации».

дано ли разъяснение конкретному заявителю либо неопределенному кругу лиц. Указанные письма имеют информационно-разъяснительный характер по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах и не препятствуют налоговым органам, налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам руководствоваться нормами законодательства о налогах и сборах в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной Минфином России. Опубликованные письменные разъяснения, предоставленные Минфином России, должны восприниматься субъектами налоговых правоотношений наряду с иными публикациями специалистов в этой области».

Финансовые органы субъектов Российской Федерации и муниципальных образований дают письменные разъяснения налогоплательщикам и налоговым агентам по вопросам применения соответственно законодательства субъектов Российской Федерации о налогах и сборах и нормативных правовых актов муниципальных образований о местных налогах и сборах.

Минфин России, финансовые органы субъектов Российской Федерации и муниципальных образований дают письменные разъяснения в пределах своей компетенции в течение двух месяцев 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.

Минфин России вправе определять особенности постановки на учет крупнейших налогоплательщиков (ст. 83 НК РФ). *Налоговые органы* в соответствии с Законом РФ от 21 марта 1991 г. № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации» составляют единую централизованную систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в бюджетную систему Российской Федерации налогов и сборов, а в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, — за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в бюджетную систему Российской Федерации других обязательных платежей, установленных законодательством Российской Федерации, а также осуществляют контроль и надзор за производством и оборотом табачной продукции и за соблюдением валютного законодательства Российской Федерации в пределах своей компетенции

В настоящее время в указанную систему входят ФНС России и ее территориальные органы — управления ФНС России по субъектам Российской Федерации, межрегиональные инспекции ФНС России,

районные инспекции в городах, в городах без районного деления — инспекции ФНС России межрайонного уровня. ФНС России находится в ведении Минфина России.

Полномочия ФНС России предусмотрены в НК РФ, Законе РФ от 21 марта 1991 г. № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации», постановлении Правительства РФ от 30 сентября 2004 г. № 506 «Об утверждении положения о Федеральной налоговой службе».

На основании положения о ФНС можно сделать вывод, что ФНС России выполняет следующие функции, которые условно можно разделить на два вида:

- 1) контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах, зачет и возврат излишне уплаченных (взысканных) налогов и сборов, принятие решения об изменении срока уплаты налогов, сборов и пеней, информирование (в том числе в письменной форме) налогоплательщиков о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах в соответствии с НК РФ;
- 2) контроль в других сферах, например, валютный контроль, контроль за соблюдением требований к контрольно-кассовой технике и за полнотой учета выручки денежных средств, лицензирование и иные функции в соответствии с федеральными законами, нормативными актами Президента РФ и Правительства РФ.

Кроме того, права налоговых органов установлены в ст. 31 НК РФ. Порядок реализации прав, а также обязанностей налоговых органов, предусмотренных ст. 32 НК РФ, будет рассмотрен ниже. Должностные лица налоговых органов обязаны действовать в строгом соответствии с НК РФ и иными федеральными законами, корректно и внимательно относиться к налогоплательщикам, их представителям и иным участникам налоговых правоотношений, не унижать их честь и достоинство (ст. 33 НК РФ).

Таможенные органы, представленные в налоговых правоотношениях ФТС России с ее территориальными подразделениями, пользуются правами и несут обязанности налоговых органов по взиманию налогов при перемещении товаров через таможенную границу Российской Федерации в соответствии с ТК РФ, НК РФ, постановлением Правительства РФ от 26 июля 2006 г. № 459 «О Федеральной таможенной службе».

Налоговые и таможенные органы, согласно ст. 35 НК РФ, несут ответственность за убытки, причиненные налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам вследствие неправомерных

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

Причиненные налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам убытки возмещаются за счет федерального бюджета.

Группу *субъектов, содействующих налоговому администрированию*, представляют в первую очередь органы, учреждения, организации и должностные лица, которые обязаны сообщать в налоговые органы сведения, связанные с налоговым учетом налогоплательщиков. К ним, согласно ст. 85 НК РФ, относятся: органы юстиции, выдающие лицензии на право нотариальной деятельности и наделяющие нотариусов полномочиями; адвокатские палаты субъектов Российской Федерации; органы, осуществляющие регистрацию физических лиц по месту жительства либо регистрацию актов гражданского состояния физических лиц; органы, осуществляющие государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним; органы, осуществляющие регистрацию транспортных средств; органы опеки и попечительства, воспитательные, лечебные учреждения, учреждения социальной защиты населения и иные аналогичные учреждения, которые в соответствии с федеральным законодательством осуществляют опеку, попечительство или управление имуществом подопечного; органы (учреждения), уполномоченные совершать нотариальные действия, и нотариусы, осуществляющие частную практику; органы, осуществляющие учет и (или) регистрацию пользователей природными ресурсами, а также лицензирование деятельности, связанной с использованием этими ресурсами; органы, осуществляющие выдачу и замену документов, удостоверяющих личность гражданина Российской Федерации на территории Российской Федерации; органы и организации, осуществляющие аккредитацию филиалов и представительств иностранных юридических лиц.

Статья 90 НК РФ регулирует участие свидетеля при осуществлении налогового контроля. *Свидетелем* признается любое физическое лицо, которому могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля. Ограничения на привлечение в качестве свидетеля предусмотрены не только в гражданском законодательстве, но и в законодательстве о налогах и сборах. Ответственность свидетеля предусмотрена ст. 128 НК РФ.

Права и обязанности эксперта установлены ст. 95 НК РФ. *Экспертом* признается лицо, обладающее специальными познаниями в науке, искусстве, технике или ремесле. Вопросы, поставленные перед экспертом, и его заключение не могут выходить за пределы специ-

альных познаний эксперта. Привлечение лица в качестве эксперта осуществляется на договорной основе.

Привлечение специалиста для оказания содействия в осуществлении налогового контроля регулируется нормами ст. 96 НК РФ и осуществляется на договорной основе. *Специалистом* признается не заинтересованное в исходе дела лицо, обладающее специальными знаниями и навыками.

Участие переводчика в действиях по осуществлению налогового контроля предусмотрено ст. 97 НК РФ. *Переводчиком* является не заинтересованное в исходе дела лицо, владеющее языком, знание которого необходимо для перевода, а также понимающее знаки немого или глухого физического лица.

Ответственность за отказ эксперта, переводчика или специалиста от участия в проведении налоговой проверки, дачу заведомо ложного заключения или осуществление заведомо ложного перевода предусмотрена нормами ст. 129 НК РФ.

При проведении действий по осуществлению налогового контроля в случаях, когда проводится осмотр помещения, выемка (изъятие) документов, вызываются понятые (ст. 98 НК РФ). В качестве *понятых* могут быть вызваны любые не заинтересованные в исходе дела физические лица, в количестве не менее двух человек. Не допускается участие в качестве понятых должностных лиц налоговых органов. Понятые обязаны удостоверить в протоколе содержание и результаты действий, производившихся в их присутствии. Они вправе делать по поводу произведенных действий замечания, которые подлежат внесению в протокол. В случае необходимости понятые могут быть опрошены по указанным обстоятельствам.

Субъектами, осуществляющими правоохранительную деятельность, являются прокуратура и органы внутренних дел.

Федеральным законом от 17 января 1992 г. № 2202-1 «О прокуратуре Российской Федерации» не предусмотрено участие прокурора в налоговых правоотношениях. Однако согласно этому же Закону, деятельность прокуратуры может регулироваться и иными законами. Например, в ст. 77 НК РФ предусмотрено получение санкции прокурора на проведение ареста имущества.

Полномочия органов внутренних дел регулируются НК РФ, Законом РФ от 18 апреля 1991 г. № 1026-1 «О милиции» и приказом МВД России и ФНС России от 30 июня 2009 г. № 495/ММ-7-2-347 «О порядке взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов при организации и проведении выездных налоговых проверок». Согласно ст. 36 НК РФ, органы внутренних дел участвуют вместе

с налоговыми органами по их запросу в проводимых налоговыми органами выездных налоговых проверках. При выявлении обстоятельств, требующих совершения действий, отнесенных НК РФ к полномочиям налоговых органов, органы внутренних дел обязаны в десятидневный срок со дня выявления указанных обстоятельств направить материалы в соответствующий налоговый орган для принятия по ним решения.

Необходимо отметить, что ранее в п. 35 ст. 11 Закона РФ от 18 апреля 1991 г. № 1026-1 «О милиции» было предусмотрено право на проведение должностными лицами органов внутренних дел проверок при наличии достаточных данных, указывающих на признаки преступления, связанного с нарушением законодательства Российской Федерации о налогах и сборах. Однако в связи с вступлением в силу Федерального закона от 26 декабря 2008 г. № 293-ФЗ указанная выше норма, позволявшая милиции проводить подобные проверки, утратила силу.

В соответствии со ст. 37 НК РФ органы внутренних дел несут ответственность за убытки, причиненные налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам вследствие своих неправомерных действий (решений) или бездействия, а равно неправомерных действий (решений) или бездействия должностных лиц и других работников этих органов при исполнении ими служебных обязанностей. Причиненные убытки возмещаются за счет федерального бюджета.

Судебные органы и органы принудительного исполнения входят в седьмую группу субъектов налоговых правоотношений.

Статья 105 НК РФ устанавливает, что дела о взыскании налоговых санкций по иску налоговых органов к организациям и индивидуальным предпринимателям рассматриваются арбитражными судами в соответствии с арбитражным процессуальным законодательством Российской Федерации, а к физическим лицам, не являющимся индивидуальными предпринимателями, — судами общей юрисдикции в соответствии с гражданским процессуальным законодательством Российской Федерации.

Согласно нормам ст. 138 НК РФ, акты налоговых органов, действия или бездействие их должностных лиц могут быть обжалованы как в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу), так и в суд. Судебное обжалование актов организациями и индивидуальными предпринимателями производится путем подачи искового заявления в арбитражный суд, а физическими лицами, не являющимися индивидуальными предпринимателями, — в суд общей юрисдикции. Жалобы (исковые заявления) на акты налоговых органов, действия или бездействие их должностных лиц, поданные в суд, рассматриваются и разрешаются в порядке, установленном граждан-

ским процессуальным, арбитражным процессуальным законодательством и иными федеральными законами.

Судебные приставы-исполнители являются субъектами налоговых правоотношений в случаях, предусмотренных НК РФ, например в ст. 105 НК РФ предусмотрено, что исполнение вступивших в законную силу решений судов о применении налоговых санкций производится в порядке, установленном Федеральным законом от 2 октября 2007 г. № 229-ФЗ «Об исполнительном производстве»¹, а исполнение вступивших в законную силу решений судов о взыскании налоговых санкций с организаций, которым открыты лицевые счета, — в порядке, установленном бюджетным законодательством Российской Федерации.

В статье 47 НК РФ также предусмотрены обязанности судебных приставов-исполнителей как участников налоговых правоотношений.

1.4. ПОНЯТИЕ И ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ ИСПОЛНЕНИЯ НАЛОГОВОЙ ОБЯЗАННОСТИ

Центральным звеном в предмете налогового права является налоговое правоотношение между государством и налогоплательщиком по поводу уплаты налога. В его содержании выделяется юридическая обязанность налогоплательщика своевременно и в полном объеме уплачивать законно установленные налоги и сборы. Ее традиционно называют налоговой обязанностью, учитывая особый, базовый характер в системе субъективных прав и обязанностей налогоплательщика. Таким образом, категория «налоговая обязанность» может употребляться в широком и узком значении. В первом случае под налоговой обязанностью понимают любую юридическую обязанность налогоплательщика, установленную налоговым законодательством, во втором — исключительно обязанность по уплате налога [10]. Именно в узком значении — как обязанность по уплате налогов и сборов — будет употребляться термин «налоговая обязанность» далее.

Отличительной особенностью налоговой обязанности является то, что она возникает только в силу закона, а ее исполнение обеспечивается государственным принуждением. Основаниями возникновения налоговой обязанности, согласно ст. 44 НК РФ, являются такие юридические факты, с которыми связывается обязанность по уплате налога или сбора. Согласно ст. 38 НК РФ, этими юридическими фактами могут признаваться следующие объекты налогообложения: реализация товаров в розницу или за наличный расчет; право собственности

¹ СЗ РФ. 2007. № 41. Ст. 4849.

на имущество; получение прибыли, дохода; совершение оборота по реализации; изготовление подакцизной продукции.

Три основания прекращения обязанности по уплате налогов и сборов достаточно точно определены п. 3 ст. 44 НК РФ: уплата налога и сбора плательщиком; ликвидация организации-налогоплательщика; смерть налогоплательщика или признание его умершим в порядке, установленном гражданским законодательством Российской Федерации (задолженность по поимущественным налогам умершего лица либо лица, признанного умершим, погашается наследниками в пределах стоимости наследственного имущества, в порядке, установленном гражданским законодательством Российской Федерации для оплаты наследниками долгов наследодателя). Еще одним основанием законодатель признает возникновение обстоятельств, с которыми связывается прекращение налоговых обязанностей. Примерами таких обстоятельств признаются: взыскание налога налоговым органом во внесудебном порядке со счетов налогоплательщика или за счет имущества налогоплательщика; исполнение обязанности по уплате налога реорганизованной организации ее правопреемником; проведение зачета излишне уплаченных (взысканных) сумм налогов; исполнение обязанности по уплате налога опекуном или попечителем за физическое лицо, признанное судом безвестно отсутствующим.

Общий порядок исполнения налоговой обязанности установлен нормами ст. 45 НК РФ. *Исполнение налоговой обязанности может быть признано должным, т.е. соответствующим законодательству о налогах и сборах, только в том случае, когда налогоплательщик самостоятельно, своевременно либо досрочно в полном объеме в соответствующем порядке уплатил налог* [25]. Пункт 1 ст. 45 НК РФ устанавливает, что налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога. Здесь же предусмотрено, что обязанность по уплате налога должна быть выполнена в срок, установленный законодательством о налогах и сборах, но налогоплательщик вправе исполнить обязанность по уплате налогов досрочно. Сроки уплаты налогов и сборов регулируются ст. 57 НК РФ, где определено, что сроки уплаты налогов и сборов устанавливаются применительно к каждому налогу и сбору. Изменение установленного срока уплаты налога и сбора допускается только в порядке, предусмотренном НК РФ. Если налогоплательщик (плательщик сборов) нарушает срок уплаты, то необходимо за каждый день просрочки уплатить пени в порядке и на условиях, предусмотренных ст. 75 НК РФ. Если расчет налоговой базы производится налоговым органом, обязанность по уплате налога возникает не ранее даты получения налогового уведомления.

Пункт 5 ст. 45 НК РФ обязывает уплачивать налог в валюте Российской Федерации. Согласно ст. 58 НК РФ, уплата налога производится разово всей суммой налога, в наличной или безналичной форме. Конкретный порядок уплаты налога устанавливается применительно к каждому налогу. Согласно ст. 45 НК РФ, обязанность по уплате налога (сбора) считается исполненной налогоплательщиком:

- с момента предъявления в банк поручения на перечисление в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Казначейства России денежных средств со счета налогоплательщика в банке при наличии на нем достаточного денежного остатка на день платежа;
- с момента отражения на лицевом счете организации, которой открыт лицевой счет, операции по перечислению соответствующих денежных средств в бюджетную систему Российской Федерации;
- 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 Казначейства России;
- со дня вынесения налоговым органом в соответствии со ст. 78 и 79 НК РФ решения о зачете сумм излишне уплаченных или сумм излишне взысканных налогов, пеней, штрафов в счет исполнения обязанности по уплате соответствующего налога;
- со дня удержания сумм налога налоговым агентом, если обязанность по исчислению и удержанию налога из денежных средств налогоплательщика возложена в соответствии с НК РФ на налогового агента;
- со дня уплаты декларационного платежа в соответствии с федеральным законом об упрощенном порядке декларирования доходов физическими лицами.

Обязанность по уплате налога не признается исполненной в следующих случаях:

- отзыва налогоплательщиком или возврата банком налогоплательщику неисполненного поручения на перечисление соответствующих денежных средств в бюджетную систему РФ;
- отзыва налогоплательщиком-организацией, которой открыт лицевой счет, или возврата органом Казначейства России (иным уполномоченным органом, осуществляющим открытие и ведение лицевых счетов) налогоплательщику неисполненного поручения на перечисление соответствующих денежных средств в бюджетную систему Российской Федерации;

- возврата местной администрацией либо организацией Федеральной почтовой связи налогоплательщику — физическому лицу наличных денежных средств, принятых для их перечисления в бюджетную систему Российской Федерации;
- неправильного указания налогоплательщиком в поручении на перечисление суммы налога номера счета Казначейства России и наименования банка получателя, повлекшего неперечисление этой суммы в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Казначейства России;
- если на день предъявления налогоплательщиком в банк (орган Казначейства России, 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 РФ исполняются в первоочередном порядке, и если на этом счете (лицевом счете) нет достаточного остатка для удовлетворения всех требований.

При исполнении налоговой обязанности налогоплательщик обязан самостоятельно заполнить поручение на перечисление налога в бюджетную систему Российской Федерации на счет Казначейства России в соответствии с правилами заполнения таких поручений. В связи с тем что приходится заполнять достаточно многочисленные реквизиты данного поручения, на практике нередко налогоплательщик допускает ошибки. Поэтому в п. 7 ст. 45 НК РФ предусмотрено, что при обнаружении налогоплательщиком ошибки в оформлении поручения на перечисление налога, не повлекшей неперечисления этого налога в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Казначейства России, он 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 Казначейства России, с просьбой уточнить основание, тип и принадлежность платежа, налоговый период или статус плательщика.

По предложению налогового органа или налогоплательщика может быть проведена совместная сверка уплаченных налогоплательщиком налогов. Результаты сверки оформляются актом, который подписывается налогоплательщиком и уполномоченным должностным лицом налогового органа.

Налоговый орган вправе требовать от банка копию поручения налогоплательщика на перечисление налога в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Казначейства России, оформленного налогоплательщиком на бумажном носителе. Банк обязан представить в налоговый орган копию указанного поручения в течение пяти дней со дня получения требования налогового органа.

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 Казначейства России. 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 Казначейства России до дня принятия налоговым органом решения об уточнении платежа.

Налоговым кодексом РФ предусмотрены особенности исполнения обязанности по уплате налогов и сборов при ликвидации организации (ст. 49 НК РФ) и реорганизации юридического лица (ст. 50 НК РФ). Исполнение обязанности по уплате налогов и сборов *безвестно отсутствующего или недееспособного физического лица* предусмотрено нормами ст. 51 НК РФ.

Обязанность по уплате налогов и сборов (пеней, штрафов) ликвидируемой организации исполняется ликвидационной комиссией за счет денежных средств указанной организации, в том числе полученных от реализации ее имущества. Если денежных средств ликвидируемой организации, в том числе полученных от реализации ее имущества, недостаточно для исполнения в полном объеме обязанности по уплате налогов и сборов, причитающихся пеней и штрафов, остающаяся задолженность должна быть погашена учредителями (участниками). Гражданским кодексом РФ предусмотрена субсидиарная ответственность участников предусмотрена товарищами и ее участниками (учредителями), организации в тех случаях, когда ликвидируется полное товарищество (ст. 75), товарищество на вере (ст. 86), общество с дополнительной ответственностью (ст. 95), производственный кооператив (ст. 107), потребительский кооператив (116).

В соответствии с ч. 2 п. 3 ст. 56 ГК РФ если несостоятельность (банкротство) юридического лица вызвана учредителями (участниками), собственником имущества юридического лица или другими лицами, которые имеют право давать обязательные для этого юридического лица указания либо иным образом имеют возможность определять

его действия, на таких лиц в случае недостаточности имущества юридического лица может быть возложена субсидиарная ответственность по его обязательствам.

Согласно ГК РФ (ч. 1 п. 3 ст. 56), по общему правилу учредители (участники) общества с ограниченной ответственностью (ч. 1 п. 1 ст. 87 ГК РФ) и акционерного общества (ч. 1 п. 1 ст. 96 ГК РФ) лица не отвечают по обязательствам соответствующего юридического лица. Исключения из данного правила предусмотрены в ч. 2 п. 1 ст. 87 ГК РФ, когда участники общества с ограниченной ответственностью, внесшие вклады неполностью, несут солидарную ответственность по его обязательствам в пределах стоимости неоплаченной части вклада каждого из участников, и ч. 2 п. 1 ст. 96 ГК РФ, когда акционеры, не полностью оплатившие акции, несут солидарную ответственность по обязательствам акционерного общества в пределах неоплаченной части стоимости принадлежащих им акций.

Очередность исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов при ликвидации организации среди расчетов с другими кредиторами такой организации определяется гражданским законодательством Российской Федерации (п. 1 ст. 64 ГК РФ). Суммы излишне уплаченных ликвидируемой организацией или излишне взысканных с этой организации налогов, сборов (пеней, штрафов) подлежат зачету налоговым органом в счет погашения недоимки по иным налогам, сборам и задолженности ликвидируемой организации по пеням, штрафам в порядке, установленном ст. 78 и 79 НК РФ.

Подлежащая зачету сумма излишне уплаченных или излишне взысканных налогов, сборов (пеней, штрафов) распределяется пропорционально недоимке по иным налогам, сборам и задолженности ликвидируемой организации по пеням, штрафам, подлежащим уплате (взысканию) в бюджетную систему Российской Федерации, контроль за исчислением и уплатой которых возложен на налоговые органы.

При отсутствии у ликвидируемой организации задолженности по исполнению обязанности по уплате налогов и сборов, а также по уплате пеней, штрафов сумма излишне уплаченных этой организацией или излишне взысканных налогов, сборов (пеней, штрафов) подлежит возврату этой организации в порядке, установленном ст. 78 и 79 НК РФ, не позднее одного месяца со дня подачи заявления налогоплательщика-организации.

Особенности исполнения налоговой обязанности *при реорганизации юридического лица* установлены в ст. 50 НК РФ. По общему правилу обязанность уплаты налогов, пеней и штрафов при реорганизации юридического лица исполняется его правопреемником (пра-

вопреемниками) независимо от того, были ли известны обстоятельства неисполнения налоговых обязанностей реорганизованным лицом. При этом сроки исполнения налоговой обязанности не изменяются. Согласно ст. 50 НК РФ, реорганизация юридического лица может осуществляться в следующих формах: слияние, присоединение, разделение, выделение, преобразование.

При *слиянии* обязанность по уплате налогов переходит к вновь созданному лицу, при *присоединении* одного к другому — ко второму юридическому лицу по передаточному акту, при *разделении* — к новым юридическим лицам по разделительному балансу, при *преобразовании* — правопреемником является вновь возникшее лицо. При *выделении* правопреемства не возникает. Однако если в результате выделения из состава юридического лица одного или нескольких юридических лиц налогоплательщик не имеет возможности исполнить в полном объеме обязанность по уплате налогов (пеней, штрафов) и такая реорганизация была направлена на неисполнение обязанности по уплате налогов (пеней, штрафов), то по решению суда выделившиеся юридические лица могут солидарно исполнять обязанность по уплате налогов (пеней, штрафов) реорганизованного лица. Зачет сумм налогов (пеней, штрафов), излишне уплаченных юридическим лицом или излишне взысканных до его реорганизации, осуществляется в соответствии с нормами ст. 50 НК РФ.

Исполнение обязанности по уплате налогов и сборов *бездельно отсутствующего или недееспособного физического лица* предусмотрено нормами ст. 51 НК РФ. Если физическое лицо признано судом бездельно отсутствующим, то обязанность по уплате налогов и сборов исполняется опекуном или попечителем за счет денежных средств этого недееспособного лица. Опекун физического лица, признанного судом недееспособным, обязан уплатить всю не уплаченную налогоплательщиком (плательщиком сбора) сумму налогов и сборов, а также причитающиеся на день признания лица недееспособным пени и штрафы. В данной статье предусмотрена единственная возможность *приостановления налоговой обязанности*. Если денежных средств вышеназванных физических лиц для исполнения налоговой обязанности недостаточно или они отсутствуют, то исполнение данной обязанности, также обязанность по уплате причитающихся пеней и штрафов приостанавливается по решению налогового органа. При принятии решения об отмене признания физического лица бездельно отсутствующим или недееспособным приостановленное исполнение обязанности по уплате налогов и сборов возобновляется со дня принятия указанного решения. Опекуны и попечители заменяют бездельно отсутствующее

или недееспособное физическое лицо в налоговых правоотношениях, но при привлечении их к ответственности за виновное совершение налоговых правонарушений обязаны уплачивать штрафы за свой собственный счет.

Неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанности по уплате налога является основанием для направления налоговым органом, в котором налогоплательщик состоит на учете, *требования об уплате налога*.

Требованием об уплате налога, согласно ст. 69 НК РФ, признается письменное извещение налогоплательщика о неуплаченной сумме налога, а также об обязанности уплатить в установленный срок неуплаченную сумму налога. Требование об уплате налога должно содержать следующие сведения:

- сумму задолженности по налогу;
- размер пеней, начисленных на момент направления требования;
- срок уплаты налога, установленного законодательством о налогах и сборах;
- срок исполнения требования;
- меры по взысканию налога и обеспечению исполнения обязанности по уплате налога, которые применяются в случае неисполнения требования налогоплательщиком.

Во всех случаях требование должно содержать подробные данные об основаниях взимания налога, а также ссылку на положения законодательства о налогах и сборах, которые устанавливают обязанность налогоплательщика уплатить налог.

Требование об уплате налога может быть передано руководителю (законному или уполномоченному представителю) организации или физическому лицу (его законному или уполномоченному представителю) лично под расписку или иным способом, подтверждающим факт и дату получения этого требования. Если указанными способами требование об уплате налога вручить невозможно, оно направляется по почте заказным письмом и считается полученным по истечении шести дней с даты направления заказного письма.

Требование об уплате налога должно быть исполнено в течение 10 календарных дней с даты получения указанного требования, но налоговый орган имеет право указать в требовании и более продолжительный период времени для уплаты налога.

Сроки направления требования об уплате налога (ст. 70 НК РФ) следующие: не позднее трех месяцев со дня выявления недоимки, а по результатам налоговой проверки — в течение 10 дней с даты вступле-

ния в силу соответствующего решения. При изменении обязанности налогоплательщика после направления требования об уплате налога и сбора налоговый орган обязан направить уточненное требование (ст. 71 НК РФ).

1.5. ПОРЯДОК ПРИНУДИТЕЛЬНОГО ИСПОЛНЕНИЯ НАЛОГОВОЙ ОБЯЗАННОСТИ

В случае неуплаты налога или уплаты его в неполном объеме в установленный законодательством о налогах и сборах срок возникает недоимка. Согласно ст. 11 НК РФ, *недоимка* — это сумма налога или сумма сбора, не уплаченная в установленный законодательством о налогах и сборах срок, которая является основанием для применения *взыскания* в порядке, предусмотренном в ст. 46—48 НК РФ.

В соответствии со ст. 45 НК РФ взыскание налога с организации и индивидуального предпринимателя производится во внесудебном порядке, а с физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, — в судебном порядке. Однако взыскание налога с организаций и индивидуальных предпринимателей производится в судебном порядке в следующих случаях:

- с организации, которой был 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). Взыскание недоимки производится с соответствующих основных (преобладающих, участвующих) обществ (предприятий) в случаях, когда на банковские счета последних поступает выручка за реализуемые товары (работы, услуги) зависимых (дочерних) обществ (предприятий), и наоборот;
- 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. Например, если налоговый орган предполагает, что договор о совместной деятельности заключен с целью уклонения от уплаты налогов и сборов и на самом деле является договором поставки. Или если организация, не являясь некоммерческой, объявляет себя таковой, а также если организация осуществляет лицензируемый вид деятельности без лицензии.

В случае если налогоплательщик (организация или индивидуальный предприниматель) игнорирует исполнение требования об уплате налога, взыскание налога, сбора и пени происходит, согласно ст. 46 НК РФ, за счет денежных средств, находящихся на счетах налогоплательщика в банках, и осуществляется в следующем порядке.

1. Налоговый орган принимает решение о взыскании недоимки после истечения срока, установленного в требовании об уплате налога, но не позднее двух месяцев после истечения указанного срока. Если решение о взыскании принято после истечения указанного срока, то оно считается недействительным и исполнению не подлежит. В этом случае 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 шести месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате налога. Пропущенный по уважительной причине срок подачи заявления может быть восстановлен судом.

2. Для взыскания налога по решению налогового органа поручение на списание и перечисление в бюджетную систему Российской Федерации необходимых денежных средств со счетов налогоплательщика (налогового агента) направляется в банк, в котором открыты счета налогоплательщика (налогового агента).

3. До сведения налогоплательщика (налогового агента) решение о взыскании доводится в течение шести дней после вынесения решения о взыскании необходимых денежных средств. В случае невозможности вручения решения о взыскании налогоплательщику (налоговому агенту) 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.

4. Взыскание налога может производиться с рублевых расчетных (текущих) счетов, а при недостаточности средств на рублевых счетах — с валютных счетов налогоплательщика (налогового агента). С депозитного счета списание может производиться только по истечении срока действия депозитного договора.

5. Поручение налогового органа на перечисление налога исполняется банком не позднее одного операционного дня, следующего за днем получения им указанного поручения, если взыскание налога производится с рублевых счетов, и не позднее двух операционных дней, если взыскание налога производится с валютных счетов, если это не нарушает порядок очередности платежей, установленный гражданским законодательством Российской Федерации.

При недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах налогоплательщика (налогового агента) — организации или индивидуального предпринимателя в день получения банком поручения налогового органа на перечисление налога такое поручение исполняется по мере поступления денежных средств на эти счета не позднее одного операционного дня, следующего за днем каждого такого поступления на рублевые счета, и не позднее двух операционных дней, следующих за днем каждого такого поступления на валютные счета, если это не нарушает порядок очередности платежей, установленный гражданским законодательством Российской Федерации.

Очередность списания денежных средств со счета регулируется нормами ст. 855 ГК РФ, согласно которым при недостаточности денежных средств на счете налогоплательщика для удовлетворения всех предъявленных к нему требований списание по отчислениям в Пенсионный фонд РФ (далее — ПФР), Фонд социального страхования РФ (далее — ФСС России), Федеральный и территориальные фонды обязательного медицинского страхования производится в третью очередь, а списание по платежным документам, предусматривающим платежи в бюджет и внебюджетные фонды (отчисления в которые не предусмотрены в третьей очереди) — в четвертую очередь.

6. Только в случае недостаточности или отсутствия денежных средств на счетах налогоплательщика, а также в случае отсутствия информации о счетах налогоплательщика, налоговый орган (п. 7 ст. 46 НК РФ) вправе взыскать налог за счет иного имущества налогоплательщика или имущества налогового агента в соответствии со ст. 47 НК РФ. Налоговым органом при взыскании налога также может быть применено (в порядке и на условиях, установленных ст. 76 НК РФ) приостановление операций по счетам налогоплательщика (налогового агента) — организации или индивидуального предпринимателя в банках.

Статья 47 НК РФ предусматривает следующий порядок обращения взыскания на имущество налогоплательщика.

1. Руководитель (заместитель руководителя) налогового органа принимает решение о взыскании недоимки и пени за счет имущества налогоплательщика, выносит постановление, которое обязательно должно быть подписано руководителем налогового органа (его заместителем) и заверено гербовой печатью налогового органа. Решение о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика (налогового агента) — организации или индивидуального предпринимателя принимается в течение одного года после истечения срока исполнения требования об уплате налога.

2. В течение трех дней с момента вынесения решения о взыскании недоимки и пени за счет имущества налогоплательщика постановление направляется судебному приставу-исполнителю для исполнения. Однако законодательством не предусмотрено никаких негативных последствий пропуска данного срока.

3. Исполнительные действия должны быть совершены и требования, содержащиеся в постановлении, исполнены судебным приставом-исполнителем в двухмесячный срок со дня поступления к нему указанного постановления. Обращение взыскания на имущество должника состоит из его ареста, описи, изъятия и принудительной реализации. Очередность обращения взыскания на имущество налогоплательщика осуществляется в соответствии с п. 4 ст. 47 НК.

Статьей 48 НК РФ установлено, что в случае неисполнения налогоплательщиком – физическим лицом, не являющимся индивидуальным предпринимателем, в установленный срок обязанности по уплате налога налоговый орган (таможенный орган) вправе обратиться в суд с иском о взыскании налога за счет имущества, в том числе денежных средств на счетах в банке и наличных денежных средств, данного налогоплательщика – физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, в пределах сумм, указанных в требовании об уплате налога. Исковое заявление может быть подано в суд общей юрисдикции в течение шести месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате налога. Пропущенный по уважительной причине срок подачи заявления может быть восстановлен судом.

Последовательность обращения взыскания налога на имущество налогоплательщика – физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, производится в соответствии с п. 6 ст. 48 НК РФ.

Зачет и возврат излишне уплаченных или излишне взысканных сумм осуществляется в порядке, предусмотренном ст. 78, 79 НК РФ.

При применении ст. 78 НК РФ необходимо учитывать определение КС РФ от 21 июня 2001 г. № 173-О, согласно которому данная статья, регламентирующая порядок зачета или возврата излишне уплаченной суммы налога, сбора, а также пеней, предусматривает, что налоговый орган обязан сообщить налогоплательщику о каждом ставшем известным налоговому органу факте излишней уплаты налога и сумме излишне уплаченного налога не позднее одного месяца со дня обнаружения такого факта. Сумма излишне уплаченного налога подлежит возврату по письменному заявлению налогоплательщика, которое может быть им подано в течение трех лет со дня уплаты указан-

ной суммы, что порождает обязанность налогового органа в течение месяца со дня подачи заявления возратить сумму излишне уплаченного налога. 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.

В настоящее время 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. Это означает, что, например, зачет сумм излишне уплаченных федеральных налогов и сборов производится только по федеральным налогам и сборам.

1.6. НАЛОГОВЫЕ ЛЬГОТЫ

Льготами по налогам и сборам в соответствии со ст. 56 НК РФ признаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере.

Нормы законодательства о налогах и сборах, определяющие основания, порядок и условия применения льгот по налогам и сборам, не могут носить индивидуального характера. Применение налоговых льгот является правом налогоплательщика, поэтому он вправе отказаться от использования льготы либо приостановить ее использование на один или несколько налоговых периодов. По федеральным налогам и сборам льготы устанавливаются и отменяются НК РФ, а по региональным и местным налогам льготы устанавливаются и отменяются НК РФ и соответственно законами субъектов Российской Федерации и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах.

Одним из видов налоговых льгот, предусмотренных в главе 9 НК РФ, является изменение срока уплаты налога и сбора, а также пени. В соответствии со ст. 61 НК РФ *изменением срока уплаты налога и сбора* признается перенос установленного срока уплаты налога и сбора на более поздний срок.

Изменение срока уплаты налога и сбора осуществляется в следующих формах: отсрочка, рассрочка, инвестиционный налоговый кредит. Необходимо помнить, что изменение срока уплаты налога и сбора

не отменяет существующей и не создает новой обязанности по уплате налога и сбора, однако порядок исполнения обязанности налогоплательщика по уплате налогов и сборов изменяется.

Обстоятельства, исключающие изменение срока уплаты налога, предусмотрены в ст. 62 НК РФ.

Уполномоченными принимать решения об изменении сроков уплаты налогов и сборов являются следующие органы (ст. 63 НК РФ).

1. ФНС России:

- по федеральным налогам и сборам;
- федеральным налогам или сборам, подлежащим зачислению в федеральный бюджет и (или) бюджеты субъектов Российской Федерации, местные бюджеты, в части сумм, подлежащих зачислению в бюджеты субъектов Российской Федерации, местные бюджеты, по согласованию с финансовыми органами соответствующих субъектов Российской Федерации и муниципальных образований.

2. Управления ФНС России по субъекту Российской Федерации по месту нахождения (жительства) заинтересованного лица:

- по региональным и местным налогам, по согласованию с соответствующими финансовыми органами субъектов Российской Федерации, муниципальных образований;
- региональным налогам подлежащим зачислению в бюджеты субъектов Российской Федерации и (или) местные бюджеты, по согласованию соответственно с финансовыми органами соответствующих субъектов Российской Федерации и соответствующих муниципальных образований.

3. ФТС России или уполномоченные им таможенные органы — по налогам, подлежащим уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации.

4. Органы государственной власти и (или) лица, уполномоченные в соответствии с главой 25.3 НК РФ принимать решения об изменении сроков уплаты государственной пошлины — по государственной пошлине.

Отсрочка или рассрочка по уплате налога представляет собой изменение срока уплаты налога на срок, не превышающий один год, соответственно с единовременной или поэтапной уплатой налогоплательщиком суммы задолженности и регламентируется нормами ст. 64 НК РФ.

Отсрочка или рассрочка по уплате налога может быть предоставлена заинтересованному лицу по одному или нескольким налогам при наличии хотя бы одного из оснований, предусмотренных ст. 64 НК РФ, а именно:

- факта причинения лицу ущерба в результате стихийного бедствия, технологической катастрофы или иных обстоятельств непреодолимой силы;
- задержки финансирования лица из бюджета или задержки оплаты выполненного государственного заказа;
- угрозы банкротства этого лица в случае единовременной выплаты им налога, утверждения арбитражным судом мирового соглашения либо графика погашения задолженности в ходе процедуры финансового оздоровления;
- имущественного положения физического лица, исключающего возможность единовременной уплаты налога;
- сезонности характера производства и (или) реализации товаров, работ или услуг данного лица¹;
- оснований, установленных главой 30 ТК РФ.

Порядок получения отсрочки или рассрочки следующий.

1. Налогоплательщику необходимо подать заявление и приложить к нему подтверждающие право на льготу документы. Копия указанного заявления направляется заинтересованным лицом в пятидневный срок в налоговый орган по месту его учета. Если отсрочка и рассрочка обеспечивается залогом имущества или поручительством, то представляются документы об имуществе, которое может быть предметом залога, или поручительство.

2. В течение одного месяца со дня получения заявления уполномоченным органом должно быть принято решение о предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога или об отказе в ее предоставлении. Если отсрочка или рассрочка по уплате налога предоставляется под залог имущества, тогда решение о ее предоставлении вступает в действие только после заключения договора о залоге имущества в порядке, предусмотренном ст. 73 НК РФ. Решение об отказе в предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога должно быть мотивированным. По основаниям, указанным в подп. 1 или 2 п. 2 ст. 64 НК РФ, уполномоченный орган не вправе отказать заинтересованному лицу в отсрочке или рассрочке по уплате налога, если отсутствуют обстоятельства, установленные п. 1 ст. 62 НК РФ. Если отсрочка или рассрочка по уплате налога предоставлена по основаниям, указанным в подп. 3—5 п. 2 ст. 64 НК РФ, на сумму задолженности начисляются проценты исходя из ставки, равной $\frac{1}{2}$ ставки рефинансирования ЦБ

¹ Перечень отраслей и видов деятельности, имеющих сезонный характер, утвержден постановлением Правительства РФ от 6 апреля 1999 г. № 382 «О перечнях сезонных отраслей и видов деятельности, применяемых для целей налогообложения».

РФ, действовавшей в период отсрочки или рассрочки, а по остальным основаниям проценты не начисляются.

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

3. После вынесения решения о предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога или об отказе в ее предоставлении копия решения направляется в трехдневный срок со дня принятия такого решения заинтересованному лицу и в налоговый орган по месту учета этого лица. Законами субъектов Российской Федерации и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований могут быть установлены дополнительные основания и иные условия предоставления отсрочки и рассрочки уплаты соответственно региональных и местных налогов — это установлено НК РФ.

Отсрочка или рассрочка по уплате федеральных налогов в части, зачисляемой в федеральный бюджет, на срок более одного года, но не превышающий три года, может быть предоставлена по решению Правительства РФ в соответствии со ст. 64.1 НК РФ.

Инвестиционный налоговый кредит в соответствии со ст. 66, 67 НК РФ представляет собой такое изменение срока уплаты налога, при котором организации дается возможность в течение определенного срока и в определенных пределах уменьшать свои платежи по налогу с последующей поэтапной уплатой суммы кредита и начисленных процентов. Предоставляется он на срок от одного года до пяти лет.

Инвестиционный налоговый кредит предоставляется только по налогу на прибыль организации, а также по региональным и местным налогам.

Инвестиционный налоговый кредит в соответствии со ст. 67 НК РФ может быть предоставлен организации, являющейся плательщиком соответствующего налога, при наличии хотя бы одного из следующих четырех групп оснований:

- 1) проведение организацией научно-исследовательских или опытно-конструкторских работ либо технического перевооружения собственного производства, в том числе направленного на создание рабочих мест для инвалидов или защиту окружающей среды от загрязнения промышленными отходами — на сумму кредита, составляющую 30% стоимости приобретенного заинтересованной организацией оборудования;

- 2) осуществление организацией внедренческой или инновационной деятельности, в том числе создание новых или совершенствование применяемых технологий, создание новых видов сырья или материалов — на суммы кредита, определяемые по соглашению между уполномоченным органом и заинтересованной организацией;
- 3) выполнение этой организацией особо важного заказа по социально-экономическому развитию региона или предоставление ею особо важных услуг населению — на суммы кредита, определяемые по соглашению между уполномоченным органом и заинтересованной организацией;
- 4) выполнение организацией государственного оборонного заказа — на суммы кредита, определяемые по соглашению между уполномоченным органом и заинтересованной организацией.

Для получения инвестиционного налогового кредита заинтересованной организации необходимо подать заявление и документы, подтверждающие право на получение инвестиционного налогового кредита по одному из вышеозначенных оснований, в соответствующий уполномоченный орган.

Затем уполномоченным органом по согласованию с финансовыми органами в соответствии со ст. 63 НК РФ в течение одного месяца со дня получения заявления принимается решение о предоставлении организации инвестиционного налогового кредита. При положительном решении предоставление инвестиционного налогового кредита оформляется договором установленной формы между соответствующим уполномоченным органом и этой организацией.

Договор об инвестиционном налоговом кредите должен предусматривать следующие обязательные условия:

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

Договор об инвестиционном налоговом кредите также должен содержать положения, в соответствии с которыми не допускается в течение срока его действия реализация или передача во владение, пользование или распоряжение другим лицам оборудования или иного иму-

щества, приобретение которого организацией явилось условием для предоставления инвестиционного налогового кредита, либо определяются условия такой реализации (передачи).

После заключения договора об инвестиционном налоговом кредите копия договора представляется организацией в налоговый орган по месту ее учета в пятидневный срок со дня заключения договора.

Форма договора об инвестиционном налоговом кредите установлена приказом ФНС России от 29 ноября 2005 г. № САЭ-3-19/622® «Об утверждении форм договоров об инвестиционном налоговом кредите». Проценты на сумму кредита устанавливаются по ставке не менее $\frac{1}{2}$ и не более $\frac{3}{4}$ ставки рефинансирования ЦБ РФ.

Основания прекращения действия отсрочки, рассрочки, налогового кредита и инвестиционного налогового кредита установлены в ст. 68 НК РФ.

1.7. СПОСОБЫ ОБЕСПЕЧЕНИЯ ИСПОЛНЕНИЯ ОБЯЗАННОСТИ ПО УПЛАТЕ НАЛОГОВ И СБОРОВ

В целях минимизации неблагоприятных последствий, которые могут наступить в результате неисполнения (ненадлежащего исполнения) налоговой обязанности, а также в целях обеспечения финансовых интересов государства к имуществу должника могут быть применены меры, предусмотренные главой 11 НК РФ [35]. *Способы исполнения налоговой обязанности* представляют собой правовые средства, стимулирующие добросовестную уплату налогоплательщиком налога (сбора) либо позволяющие налоговому органу осуществить принудительное взыскание налога [25].

Статьей 72 НК РФ предусмотрены следующие способы исполнения налоговой обязанности: залог имущества, поручительство, пени, приостановление операций по счетам в банке и арест имущества налогоплательщика. Данный перечень способов является закрытым. В отличие от гражданско-правовых отношений, где стороны по своему усмотрению решают вопрос о применении той или иной правовой конструкции в различных вариантах, использование залога имущества при налоговых отношениях (ст. 73 НК РФ) ограничено одной возможностью — обязанность по уплате налогов и сборов может быть обеспечена залогом только в случае изменения сроков ее исполнения [35].

Залог имущества как способ обеспечения гражданско-правовых отношений регулируется параграфом 3 главы 23 ГК РФ, а также нормами Закона РФ от 29 мая 1992 г. № 2872-1 «О залоге» в части, не противоречащей ГК РФ; Федеральным законом от 16 июля 1998 г.

№ 102-ФЗ «Об ипотеке (залоге недвижимости)»¹. В соответствии со ст. 334 ГК РФ «в силу залога кредитор по обеспеченному залогом обязательству (залогодержатель) имеет право в случае неисполнения должником этого обязательства получить удовлетворение из стоимости заложенного имущества преимущественно перед другими кредиторами лица, которому принадлежит это имущество (залогодателя), за изъятиями, установленными законом».

В налоговых правоотношениях залог имущества оформляется договором между налоговым органом и залогодателем, причем залогодателем может быть как сам налогоплательщик или плательщик сбора, так и третье лицо. Предметом залога в соответствии со ст. 336 ГК РФ может быть всякое имущество, за исключением имущества, изъятого из оборота, требований, неразрывно связанных с личностью кредитора, в частности требований об алиментах, о возмещении вреда, причиненного жизни или здоровью, и иных прав, уступка которых другому лицу запрещена законом. В соответствии с информационным письмом ВАС РФ от 15 января 1998 г. № 26 «Обзор практики рассмотрения споров, связанных с применением арбитражными судами норм Гражданского кодекса Российской Федерации о залоге» невозможна передача в залог денежных средств, выраженных в российской валюте, исходя из правовой природы денег.

При неисполнении налогоплательщиком обязанности по уплате причитающихся сумм налога или сбора и соответствующих пеней налоговый орган осуществляет исполнение этой обязанности за счет стоимости заложенного имущества по решению суда (ст. 349 ГК РФ). Удовлетворение требования залогодержателя за счет заложенного недвижимого имущества без обращения в суд допускается на основании нотариально удостоверенного соглашения залогодержателя с залогодателем, заключенного после возникновения оснований для обращения взыскания на предмет залога. Некоторые особенности применения залога имущества устанавливает НК РФ.

Во-первых, предметом залога по договору между налоговым органом и залогодателем не может быть предмет залога по другому договору, т.е. заложенное имущество не может быть предметом залога в налоговых правоотношениях.

Во-вторых, залог должен быть «твердым», т.е. совершение каких-либо сделок в отношении заложенного имущества, в том числе сделок, совершаемых в целях погашения сумм задолженности, может осуществляться только по согласованию с залогодержателем.

¹ СЗ РФ. 1998. № 29. Ст. 3400.

В силу *поручительства* (ст. 74 НК РФ) поручитель обязывается перед налоговыми органами исполнить в полном объеме обязанность налогоплательщика по уплате налогов, если последний не уплатит в установленный срок причитающиеся суммы налога и соответствующих пеней. Поручительство регулируется параграфом 5 главы 23 ГК РФ и оформляется договором в письменной форме между налоговым органом и поручителем. Несоблюдение письменной формы влечет недействительность договора поручительства. Поручителем вправе выступать любое юридическое или физическое лицо, при этом допускается одновременное участие нескольких поручителей как юридических, так и физических лиц. Неисполнение налогоплательщиком налоговой обязанности, обеспеченной поручительством, влечет солидарную ответственность поручителя и налогоплательщика. Изменение этого правила договором поручительства не допускается, и в этом состоит отличие ст. 74 НК РФ от ст. 363 ГК РФ, которая допускает установление в договоре не солидарной, а субсидиарной ответственности поручителя. Если в одном договоре участвуют несколько поручителей, то они отвечают перед налоговым органом солидарно, если в договоре не предусмотрено иное. Однако с поручителя (в том числе и организации) взыскание производится только в судебном порядке [55].

Поручитель, исполнивший свои обязательства по договору, заключенному с налоговым органом, одновременно освобождает налогоплательщика от исполнения обязанности по уплате указанных сумм. С другой стороны, к такому поручителю переходит право требовать от налогоплательщика уплаченных сумм — процентов, начисленных на сумму задолженности по уплате налогов и сборов и возмещения убытков (включая упущенную выгоду), понесенных в связи с исполнением обязанности налогоплательщика по уплате налогов и сборов.

Применение пени в рамках налогового законодательства имеет иную цель, чем в гражданском законодательстве. Эта цель сформулирована в Постановлении КС РФ 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“»¹, рассматривающем пеню как определенную компенсацию потерь государственной казны в результате недополучения налоговых сумм в срок в случае задержки уплаты налога. Таким образом, правовая природа пени в налоговых правоотношениях де-факто носит скорее компенсационный характер, нежели способ обеспечения исполнения налогового обязательства [35]. В соответ-

¹СЗ РФ. 1997. № 1. Ст. 197.

ствии со ст. 75 НК РФ *пеней* признается денежная сумма, которую налогоплательщик, плательщик сборов или налоговый агент должны выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов или сборов в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки. Независимо от применения других мер обеспечения исполнения обязанности по уплате налога или сбора, а также мер ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах сумма соответствующих пеней уплачивается помимо причитающихся к уплате сумм налога или сбора. Пеня начисляется за каждый календарный день просрочки исполнения налоговой обязанности, начиная со следующего за установленным законодательством о налогах и сборах дня уплаты налога или сбора. Пеня подлежит оплате (взысканию) независимо от виновного или безвиновного характера просрочки налогового платежа, и этим она отличается от налоговой санкции [35]. Если налогоплательщик не смог погасить недоимку в силу того, что по решению налогового органа или суда были приостановлены операции налогоплательщика в банке или наложен арест на имущество налогоплательщика, то на сумму недоимки пени не начисляются. Не приостанавливает начисления пеней на сумму налога, подлежащую уплате, подача заявления о предоставлении отсрочки, рассрочки, инвестиционного налогового кредита. Пеня за каждый день просрочки определяется в процентах от неуплаченной суммы налога или сбора, по процентной ставке, равной $\frac{1}{300}$ действующей в это время ставки рефинансирования ЦБ РФ. Пени уплачиваются либо одновременно с уплатой сумм налога и сбора, либо после уплаты таких сумм в полном объеме.

Если сумма пеней не уплачена в полном объеме, она может быть взыскана принудительно за счет денежных средств налогоплательщика на счетах в банке, а также за счет иного имущества налогоплательщика в порядке, предусмотренном ст. 46—48 НК РФ. Так же как и в отношении налогов и сборов, принудительное взыскание пеней с организаций и индивидуальных предпринимателей производится во внесудебном порядке, а с физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, — в судебном порядке. В судебном порядке принудительное взыскание пеней с организаций и индивидуальных предпринимателей производится в случаях, предусмотренных подп. 1—3 п. 2 ст. 45 НК РФ.

При рассмотрении споров, связанных со взысканием с налогоплательщика пеней за просрочку уплаты авансовых платежей, необходимо исходить из того, что пени могут быть взысканы с налогоплательщика в том случае, если в силу закона о конкретном виде налога

авансовый платеж исчисляется по итогам отчетного периода на основе налоговой базы, определяемой в соответствии со ст. 53 и 54 НК РФ¹.

Не начисляются пени на сумму недоимки, которая образовалась у налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) в результате выполнения им письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты налога (сбора) 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. Указанные обстоятельства устанавливаются при наличии соответствующего документа этого органа, по смыслу и содержанию относящегося к налоговым (отчетным) периодам, по которым образовалась недоимка, независимо от даты издания такого документа. Однако если указанные письменные разъяснения основаны на неполной или недостоверной информации, то вышеозначенное положение не применяется.

Одним из способов обеспечения является приостановление операций по счетам налогоплательщика. *Приостановление операций по счетам налогоплательщика-организации в банке* означает прекращение банком всех расходных операций по данному счету или прекращение банком расходных операций по этому счету в пределах суммы, указанной в решении о приостановлении операций налогоплательщика-организации по счетам в банке.

Приостановление операций по счету применяется налоговыми органами для обеспечения исполнения решения о взыскании налога, сбора, пени и (или) штрафа, а также в случае непредставления налогоплательщиками налоговой декларации в течение 10 дней по истечении установленного срока представления такой декларации. По общему правилу приостановление операций налогоплательщика-организации по его счетам в банке действует с момента получения банком решения налогового органа о приостановлении таких операций и до получения банком решения налогового органа об отмене приостановления операций по счетам налогоплательщика-организации в банке. Во втором случае приостановление операций по счетам отменяется решением налогового органа не позднее одного дня, следующего за днем представления этим налогоплательщиком налоговой декларации.

Не все счета, которые подпадают под указанное определение, могут быть объектами приостановления операций. Так, по мнению неко-

¹ Постановление Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации».

торых экспертов [18], операции по банковским счетам не могут быть приостановлены, если денежные средства на них не подлежат аресту (специальные брокерские счета, счета для расчетов по деятельности, связанной с доверительным управлением, и др.).

Приостановление операций по счету клиента, как в случае наличия, так и отсутствия на нем остатка денежных средств, не является препятствием для закрытия счета по заявлению клиента, так как законодательством не предусмотрено ограничение права клиента на расторжение договора банковского счета и закрытие счета, на что указывалось выше.

Приостановление операций не распространяется на платежи, очередность исполнения которых в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации предшествует исполнению обязанности по уплате налогов и сборов, а также на операции по списанию денежных средств в счет уплаты налогов (авансовых платежей), сборов, страховых взносов, соответствующих пеней и штрафов и по их перечислению в бюджетную систему Российской Федерации. Приостановление операций по счетам в банках организаций и индивидуальных предпринимателей осуществляется в следующем порядке.

1. Руководителем (его заместителем) налогового органа, направившим требование об уплате налога, в случае неисполнения налогоплательщиком-организацией в установленные сроки обязанности по уплате налога принимается решение о приостановлении операций по счетам налогоплательщика-организации в банке. В этом случае такое решение может быть принято не ранее вынесения решения о взыскании налога.

2. Решение о приостановлении операций налогоплательщика-организации по его счетам в банке передается налоговым органом в банк на бумажном носителе или в электронном виде.

3. Копия решения о приостановлении операций по счетам налогоплательщика-организации в банке (в необходимых случаях и копия решения об отмене приостановления операций по счетам налогоплательщика-организации в банке) передается налогоплательщику-организации под расписку или иным способом, свидетельствующим о дате получения налогоплательщиком-организацией копии соответствующего решения, в срок не позднее дня, следующего за днем принятия такого решения.

4. Не позднее следующего дня после дня получения решения налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика-организации банк обязан сообщить в налоговый орган об остатках денежных средств налогоплательщика-организации на счетах в банке,

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

5. В случае если общая сумма денежных средств налогоплательщика-организации, находящихся на счетах в банке, операции по которым приостановлены, превышает указанную в решении налогового органа сумму, тогда налогоплательщик вправе подать в налоговый орган заявление об отмене приостановления операций по своим счетам в банке с указанием счетов, на которых имеется достаточно денежных средств для исполнения решения о взыскании налога. Налоговый орган обязан в двухдневный срок со дня получения такого заявления принять решение об отмене приостановления операций по счетам налогоплательщика-организации в части превышения суммы денежных средств, указанной в решении налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика-организации в банке. Если к указанному заявлению налогоплательщиком не приложены документы, подтверждающие наличие денежных средств на счетах, указанных в этом заявлении, налоговый орган вправе до принятия решения об отмене приостановления операций по счетам в течение дня, следующего за днем получения такого заявления налогоплательщика, направить в банк, в котором открыты указанные налогоплательщиком счета, запрос об остатках денежных средств на этих счетах. После получения от банка информации о наличии денежных средств на счетах налогоплательщика в банке в размере, достаточном для исполнения решения о взыскании, налоговый орган обязан в течение двух дней принять решение об отмене приостановления операций по счетам налогоплательщика-организации в части превышения суммы денежных средств, указанной в решении налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика-организации в банке.

Стоит отметить ряд норм, принятых в защиту прав налогоплательщиков. В частности, действие решения о приостановлении операций по счетам налогоплательщика-организации в банке приостанавливается (решение отменяется) в случаях, предусмотренных ст. 76 НК РФ и федеральными законами. В случае же нарушения налоговым органом срока отмены решения о приостановлении операций по счетам налогоплательщика-организации в банке или срока вручения представителю банка (направления в банк) решения об отмене приостановления операций по счетам налогоплательщика-организации в банке на сумму денежных средств, в отношении которой действовал режим приостановления, начисляются проценты, подлежащие уплате налогоплательщиком за каждый календарный день нарушения срока. Про-

центная ставка принимается равной ставке рефинансирования ЦБ РФ, действовавшей в дни нарушения налоговым органом срока отмены решения о приостановлении операций по счетам налогоплательщика-организации в банке или срока вручения представителю банка (направления в банк) решения об отмене приостановления операций по счетам налогоплательщика-организации в банке.

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

Арест имущества как способ обеспечения исполнения решения о взыскании налога регулируется ст. 77 НК РФ. Арест имущества следует признать самой жесткой мерой государственного принуждения, которую законодатель включил в число способов обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов [50].

Арестом имущества признается действие налогового или таможенного органа с санкции прокурора по ограничению права собственности налогоплательщика-организации в отношении его имущества. Арест имущества производится только в случае неисполнения налогоплательщиком-организацией в установленные сроки обязанности по уплате налога, пеней и штрафов и при наличии у налоговых (таможенных) органов достаточных оснований полагать, что указанное лицо предпримет меры, чтобы скрыться либо скрыть свое имущество. Арест может быть применен только для обеспечения взыскания налога за счет имущества налогоплательщика-организации в соответствии со ст. 47 НК РФ. Арест имущества может быть полным или частичным. При полном аресте налогоплательщик не вправе распоряжаться арестованным имуществом, а владение и пользование этим имуществом осуществляются с разрешения и под контролем налогового или таможенного органа. При частичном аресте владение, пользование и распоряжение имуществом осуществляются с разрешения и под контролем налогового или таможенного органа. Арест может быть наложен на все имущество налогоплательщика-организации, однако аресту подлежит только то имущество, которое необходимо и достаточно для исполнения обязанности по уплате налога. Решение о наложении ареста на имущество принимается руководителем (его заместителем) налогового органа в форме соответствующего постановления. Арест имущества налогоплательщика-организации производится с участием понятых. Налогоплательщик-организация или его представитель имеет право присутствовать при аресте имущества. Проведение ареста имущества

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

При производстве ареста составляется протокол об аресте имущества. Все предметы, подлежащие аресту, предъявляются понятым и налогоплательщику. Отчуждение (за исключением производимого под контролем либо с разрешения налогового или таможенного органа, применившего арест), растрата или сокрытие имущества, на которое наложен арест, не допускаются. Несоблюдение установленного порядка владения, пользования и распоряжения арестованным имуществом является основанием для привлечения виновных лиц к ответственности, предусмотренной ст. 125 НК РФ и ст. 199.2 УК РФ. Решение об аресте имущества действует с момента наложения ареста до отмены этого решения.

1.8. СОДЕРЖАНИЕ, МЕТОДЫ И ВИДЫ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ

Налоговым контролем признается деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном НК РФ.

Статья 82 НК РФ определяет, что 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, а также в других формах, предусмотренных НК РФ.

Налоговые органы в целях выполнения возложенных на них задач и функций, в том числе и связанных с проведением различных форм налогового контроля, обмениваются информацией с таможенными органами и органами внутренних дел.

При проведении налогового контроля не допускаются сбор, хранение, использование и распространение информации о налогоплательщике (плательщике сбора, налоговом агенте), полученной с нарушением положений Конституции РФ, НК РФ, федеральных законов, а также с нарушением принципа сохранности информации, составляющей профессиональную тайну иных лиц, в частности адвокатскую или аудиторскую тайну.

Одной из форм налогового контроля является учет организаций и физических лиц, предусмотренный ст. 83 и 84 НК РФ. В целях про-

ведения налогового контроля организации и физические лица подлежат постановке на учет в налоговых органах соответственно по месту нахождения организации, месту нахождения каждого из ее обособленных подразделений, месту жительства физического лица, а также по месту нахождения принадлежащего им недвижимого имущества и транспортных средств. Заявление о постановке на учет организации по месту нахождения обособленного подразделения подается в течение одного месяца после создания обособленного подразделения. Постановка на учет организации или индивидуального предпринимателя в налоговом органе осуществляется на основании сведений, содержащихся соответственно в Едином государственном реестре юридических лиц, Едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей, в порядке, установленном Правительством РФ¹. Постановка на учет физических лиц (не относящихся к индивидуальным предпринимателям), нотариуса, занимающегося частной практикой, и адвоката осуществляется налоговым органом по месту жительства на основании информации и сведений, соответственно сообщаемых органами и адвокатской палатой, указанными в ст. 85 НК РФ. Согласно п. 5 ст. 83 НК РФ подлежат постановке на учет организации, которым недвижимое имущество принадлежит как на праве собственности, так и на праве оперативного управления или хозяйственного ведения. В случае возникновения у налогоплательщиков затруднений с определением места постановки на учет на основании представленных ими данных налоговым органом принимается соответствующее решение.

Порядок постановки на учет и снятия с учета организаций и физических лиц, а также порядок присвоения идентификационного номера налогоплательщика регулируется нормами ст. 84 НК РФ.

Согласно ст. 82 НК РФ, налоговый контроль осуществляется в форме *налоговой проверки*, которая проводится налоговыми органами с целью реализации возложенных на них обязанностей в пределах предоставленной компетенции. Порядок проведения таких проверок регламентирован ст. 87 НК РФ, где определяются два вида налоговых проверок (камеральная и выездная), целью которых является контроль за соблюдением налогоплательщиком, плательщиком сборов или налоговым агентом законодательства о налогах и сборах.

Статья 88 НК РФ устанавливает порядок проведения *камеральных налоговых проверок*. Как отмечают практики [43], камеральная

¹ См.: Постановление Правительства РФ от 19 июня 2000 г. № 439 «Об утверждении форм и требований к оформлению документов, используемых при государственной регистрации юридических лиц, а также физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей».

налоговая проверка — наиболее массовый вид проверок. Ее периодичность определяется установленным законодательством о налогах и сборах сроками сдачи налоговых деклараций, расчетов по авансовым платежам.

Основной *целью* камеральной проверки является выявление ошибок, допущенных при заполнении налоговой декларации. *Предметом* камеральной проверки являются налоговые декларации, а также документы, служащие основанием для исчисления и уплаты налогов. Основное содержание проверки составляет анализ налоговой отчетности, установление логической связи между показателями хозяйственной деятельности налогоплательщика, оценка достоверности представленных сведений.

В настоящее время камеральная проверка становится основным видом контроля. Из-за большого числа налогоплательщиков невозможно обеспечить их 100%-ный охват выездными налоговыми проверками. Камеральная налоговая проверка проводится по месту нахождения налогового органа уполномоченными должностными лицами налогового органа в соответствии с их служебными обязанностями без какого-либо специального решения руководителя налогового органа. Срок проведения камеральной налоговой проверки — три месяца со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации (расчета). В случае выявления ошибки в налоговой декларации (расчете) и (или) противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, либо в случае несоответствия сведений, представленных налогоплательщиком, сведениям, содержащимся в документах, имеющихся у налогового органа, и полученным им в ходе налогового контроля, об этом сообщается налогоплательщику в форме требования о представлении в течение пяти дней необходимых пояснений или внесении соответствующих исправлений в установленный срок. При представлении пояснений относительно выявленных ошибок или противоречий налогоплательщик имеет право дополнительно представить в налоговый орган выписки из регистров налогового и бухгалтерского учета и иные документы, подтверждающие достоверность данных, внесенных в налоговую декларацию (расчет).

Должностное лицо налогового органа, проводящее камеральную налоговую проверку, обязано рассмотреть представленные налогоплательщиком пояснения и документы. Если в результате рассмотрения представленных пояснений и документов либо в результате отсутствия пояснений налогоплательщика налоговый орган установит факт совершения налогового правонарушения или иного нарушения законодательства о налогах и сборах, тогда должностные лица налогового

органа обязаны составить акт проверки в порядке, предусмотренном ст. 100 НК РФ. В связи с тем что дальнейший порядок оформления результатов и вынесения решения по результатам рассмотрения материалов камеральной и выездной налоговых проверок является единым, он будет рассмотрен ниже.

Необходимо отметить, что при проведении камеральной налоговой проверки налоговый орган не вправе истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения и документы, кроме трех случаев, предусмотренных ст. 88 НК РФ. Налоговые органы имеют право в рамках камеральной налоговой проверки дополнительно истребовать документы у налогоплательщиков:

- использующих налоговые льготы (документы, подтверждающие право этих налогоплательщиков на эти налоговые льготы);
- применяющих налоговые вычеты (документы, подтверждающие правомерность применения налоговых вычетов в соответствии со ст. 172 НК РФ. При подаче налоговой декларации по НДС, в которой заявлено право на возмещение налога, камеральная налоговая проверка проводится с учетом особенностей, предусмотренных настоящим пунктом, на основе налоговых деклараций и документов, представленных налогоплательщиком);
- уплачивающих налоги, связанные с использованием природных ресурсов (документы, являющиеся основанием для исчисления и уплаты налогов).

При проведении камеральной налоговой проверки налоговые органы вправе истребовать документы или информацию в порядке, установленном ст. 88 НК РФ, у налогоплательщика (ст. 93 НК РФ), у контрагента или у иных лиц, располагающих документами (информацией), касающимися деятельности проверяемого налогоплательщика (ст. 93.1 НК РФ).

Согласно статье 93 НК РФ, истребование документов производится посредством вручения этому лицу или его представителю требования о представлении документов. Требуемые документы представляются в виде копий, заверенных подписью руководителя организации (заместителя руководителя) и (или) иного уполномоченного лица и печатью этой организации. Налоговые органы не вправе требовать нотариального удостоверения копий документов, представляемых в налоговый орган, но в случае необходимости могут ознакомиться с подлинниками документов.

Документы, которые были истребованы в ходе налоговой проверки, представляются в течение 10 дней со дня вручения соответствую-

щего требования. Если проверяемое лицо не имеет возможности представить требуемые документы в течение 10 дней, оно в течение дня, следующего за днем получения требования о представлении документов, письменно уведомляет проверяющих должностных лиц налогового органа о невозможности представления в указанные сроки документов с указанием причин, по которым требуемые документы не могут быть представлены в установленные сроки, и о сроках, в течение которых проверяемое лицо может представить требуемые документы. В течение двух дней со дня получения такого уведомления руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе на основании этого уведомления продлить сроки представления документов или отказать в продлении сроков, о чем выносится отдельное решение.

В случае отказа или непредставления вышеуказанных документов проверяемым лицом в установленные сроки должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, производит выемку необходимых документов в порядке, предусмотренном ст. 94 НК РФ.

С 1 января 2010 г. вступили в силу нормы п. 5 ст. 93 НК РФ, согласно которым в ходе проведения налоговой проверки налоговые органы не вправе истребовать у проверяемого лица документы, ранее уже представленные в налоговые органы при проведении камеральных или выездных налоговых проверок данного проверяемого лица. Указанное ограничение не распространяется на случаи, когда документы ранее представлялись в налоговый орган в виде подлинников, возвращенных впоследствии проверяемому лицу, а также на случаи, когда документы, представленные в налоговый орган, были утрачены вследствие причин непреодолимой силы.

Истребование документов (информации) у контрагентов и иных лиц по ст. 93.1 НК РФ производится в следующем порядке.

1. Налоговый орган, осуществляющий налоговые проверки или иные мероприятия налогового контроля, направляет письменное поручение об истребовании документов (информации) в налоговый орган по месту учета лица, у которого они должны быть истребованы. При этом в поручении указывается, при проведении какого мероприятия налогового контроля возникла необходимость в представлении документов (информации), а при истребовании информации относительно конкретной сделки указываются также сведения, позволяющие идентифицировать эту сделку.

2. В течение пяти дней со дня получения поручения налоговый орган по месту учета лица, от которого требуются документы (информация), направляет этому лицу требование о представлении докумен-

тов (информации), прилагая копию поручения об истребовании документов (информации).

3. Лицо, получившее данное требование, исполняет его в течение пяти дней со дня получения или в тот же срок сообщает, что не располагает требуемыми документами (информацией). Если требуемые документы (информация) не могут быть представлены в указанный срок, налоговый орган по ходатайству лица, у которого истребованы документы, вправе продлить срок подачи этих документов (информации). Требуемые документы представляются в виде копий, заверенных подписью руководителя (заместителя руководителя) и (или) иного уполномоченного лица и печатью лица, получившего требование.

4. Представленные документы (информацию) налоговый орган по месту учета лица, у которого требуются документы (информация), направляет в налоговый орган, проводящий налоговую проверку.

Отказ проверяемого лица (ст. 93 НК РФ), контрагента и иных лиц (ст. 93.1 НК РФ) от представления запрашиваемых при проведении налоговой проверки документов или непредставление их в установленные сроки признаются налоговым правонарушением и влекут за собой ответственность, предусмотренную соответственно ст. 126 и 129.1 НК РФ.

Выездные налоговые проверки являются одной из основных форм налогового контроля и подробно урегулированы НК РФ. Общие правила назначения, проведения и оформления результатов налоговой проверки установлены НК РФ, а также подзаконными актами.

Порядок проведения выездных налоговых проверок определяется ст. 89 НК РФ. *Предметом* выездной налоговой проверки является контроль корректности исчисления и своевременности уплаты налогов. Налоговые органы организуют работу по проведению выездных проверок на основании приказа ФНС России от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333⁹ «Об утверждении концепции системы планирования выездных налоговых проверок». На основании концепции системы планирования выездных налоговых проверок и были подготовлены Общедоступные критерии самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, используемые налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок от 25 июня 2007 г.

Согласно вышеназванной концепции, планирование проверок представляет собой открытый процесс, построенный на отборе налогоплательщиков по 12 общедоступным критериям, а именно:

- 1) налоговая нагрузка у налогоплательщика ниже ее среднего уровня по хозяйствующим субъектам в конкретной отрасли (по виду экономической деятельности);

- 2) отражение в бухгалтерской или налоговой отчетности убытков на протяжении нескольких налоговых периодов;
- 3) отражение в налоговой отчетности значительных сумм налоговых вычетов за определенный период;
- 4) опережающий темп роста расходов над темпом роста доходов от реализации товаров (работ, услуг);
- 5) выплата среднемесячной заработной платы на одного работника ниже среднего уровня по виду экономической деятельности в субъекте Российской Федерации;
- 6) неоднократное приближение к предельному значению установленных НК РФ величин показателей, предоставляющих право применять к налогоплательщикам специальные налоговые режимы;
- 7) отражение индивидуальным предпринимателем суммы расхода, максимально приближенной к сумме его дохода, полученного за календарный год;
- 8) построение финансово-хозяйственной деятельности на основе заключения договоров с контрагентами-перекупщиками или посредниками («цепочки контрагентов») без наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели);
- 9) непредставление налогоплательщиком пояснений на уведомление налогового органа о выявлении несоответствия показателей деятельности;
- 10) неоднократное снятие с учета и постановка на учет в налоговых органах налогоплательщика в связи с изменением места нахождения («миграция» между налоговыми органами);
- 11) значительное отклонение уровня рентабельности по данным бухгалтерского учета от уровня рентабельности для этой сферы деятельности по данным статистики;
- 12) ведение финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском.

По общему правилу выездная налоговая проверка проводится на территории налогоплательщика на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа. Однако, если у налогоплательщика отсутствует возможность предоставить помещение для проведения выездной налоговой проверки, она может проводиться по месту нахождения налогового органа.

При проведении выездных налоговых проверок необходимо учитывать ограничения, связанные со сроками их проведения, которые установлены НК РФ. Во-первых, в рамках выездной налоговой проверки может быть проверен период деятельности налогоплательщика,

не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки; во-вторых, по общему правилу проверка не должна продолжаться более двух месяцев, хотя указанный срок может быть продлен до четырех месяцев, а в исключительных случаях — до шести месяцев¹. При этом срок проведения выездной налоговой проверки исчисляется со дня вынесения решения о назначении проверки и до дня составления справки о проведенной проверке. Срок проверки при проведении самостоятельной выездной налоговой проверки филиалов и представительств налогоплательщика не должен превышать одного месяца.

Статья 6.1 НК РФ не определяет понятие «календарный год»: «Годом (за исключением календарного года) признается любой период времени, состоящий из двенадцати календарных месяцев, следующих подряд». Согласно ст. 11 НК РФ, понятие, используемое в других отраслях законодательства, применяется в том значении, в котором оно используется в соответствующих отраслях. Понятие календарного года установлено ст. 12 БК РФ, а именно: «Годовой бюджет составляется на один финансовый год, который соответствует календарному году и длится с 1 января по 31 декабря», и ст. 14 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете», согласно которой отчетным годом для всех организаций является календарный год — с 1 января по 31 декабря включительно. Таким образом, бюджетным законодательством и вышеназванным Федеральным законом о бухгалтерском учете (нормами наиболее близких к налоговому законодательству отраслей) календарный год определен как период с 1 января по 31 декабря. Следовательно, текущий (не закончившийся) год не может быть признан календарным и тем более одним из трех календарных лет, непосредственно предшествующих году проведения проверки. А календарный год проведения проверки не может охватывать отчетные периоды этого же года [30]. Пленум ВАС РФ в своем постановлении от 29 февраля 2001 г. № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации» указал, что при толковании данной нормы необходимо исходить из того, что ее целью является установление давностных ограничений при определении налоговым органом периода прошлой деятельности налогоплательщика, который может быть охвачен проверкой, и она не содержит запрета на проведение проверок налоговых периодов текущего

¹ Приказ ФНС России от 7 мая 2007 г. № ММ-3-06/281* «Об утверждении рекомендуемых форм документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах».

календарного года. Проведенная с нарушением установленного порядка налоговая проверка является незаконной и не может служить основанием для привлечения к налоговой ответственности или для взыскания неуплаченных сумм налога.

Следующее ограничение касается количества проведения выездных налоговых проверок. Во-первых, налоговые органы не вправе проводить в отношении одного налогоплательщика более двух выездных налоговых проверок в течение календарного года, за исключением случаев принятия решения руководителем ФНС России о необходимости проведения выездной налоговой проверки налогоплательщика сверх указанного ограничения. Это же правило распространяется на самостоятельную выездную налоговую проверку филиалов и представительств. Во-вторых, запрещается проведение налоговыми органами повторной выездной налоговой проверки, которой признается выездная налоговая проверка, проводимая независимо от времени проведения предыдущей проверки по тем же налогам и за тот же период, кроме случаев, предусмотренных в п. 10 ст. 89 НК РФ. Повторная выездная налоговая проверка налогоплательщика может проводиться:

- 1) вышестоящим налоговым органом — в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку;
- 2) налоговым органом, ранее проводившим проверку, на основании решения его руководителя (заместителя руководителя) — в случае представления налогоплательщиком уточненной налоговой декларации, в которой указана сумма налога в размере, меньшем ранее заявленного. В рамках этой повторной выездной налоговой проверки ревизуется период, за который представлена уточненная налоговая декларация.

Однако, если при проведении повторной выездной налоговой проверки будет выявлен факт совершения налогоплательщиком налогового правонарушения, которое не было выявлено при проведении первоначальной выездной налоговой проверки, к налогоплательщику не применяются налоговые санкции, за исключением случаев, когда невыявление факта налогового правонарушения при проведении первоначальной налоговой проверки явилось результатом сговора между налогоплательщиком и должностным лицом налогового органа.

Кроме этого выездная налоговая проверка, осуществляемая в связи с реорганизацией или ликвидацией организации-налогоплательщика, также может проводиться независимо от времени проведения и предмета предыдущей проверки.

Впервые в НК РФ (п. 9 ст. 89) появилась норма, устанавливающая право налогового органа на приостановление выездной налоговой проверки. Приостановить проверку возможно с целью:

- 1) истребования документов (информации) в соответствии с п. 1 ст. 93.1 НК РФ у контрагента или у иных лиц, располагающих документами (информацией) о проверяемом лице (при этом приостановление проведения выездной налоговой проверки допускается не более одного раза по каждому лицу, у которого истребуются документы);
- 2) получения информации от иностранных государственных органов в рамках международных договоров Российской Федерации;
- 3) проведения экспертиз;
- 4) перевода на русский язык документов, представленных налогоплательщиком на иностранном языке.

Приостановление и возобновление проведения выездной налоговой проверки оформляются соответствующим решением руководителя (заместителя руководителя) налогового органа, проводящего указанную проверку.

Выездная налоговая проверка не может быть приостановлена более чем на шесть месяцев. Однако этот срок может быть увеличен еще на три месяца, если проверка была приостановлена для получения информации от иностранных государственных органов в рамках международных договоров Российской Федерации и налоговый орган не смог получить запрашиваемую информацию в отведенный шестимесячный срок.

На период приостановления выездной налоговой проверки приостанавливаются действия налогового органа по истребованию документов у налогоплательщика, которому в этом случае возвращаются все уже истребованные при проведении проверки подлинники, за исключением документов, полученных в ходе проведения выемки. Кроме того, приостанавливаются действия налогового органа на территории (в помещении) налогоплательщика, связанные с указанной проверкой.

В рамках проведения выездной налоговой проверки налоговый орган вправе проводить все мероприятия налогового контроля, установленные в ст. 90–99 НК РФ.

Рассмотрим алгоритм проведения выездной налоговой проверки.

1. Принятие руководителем (заместителем руководителя) налогового органа решения о проведении выездной налоговой проверки. Решение о проведении проверки должно содержать следующие сведения:

- полное и сокращенное наименования либо фамилию, имя, отчество налогоплательщика;

- предмет проверки, т.е. налоги, правильность исчисления и уплаты которых подлежит проверке;
- периоды, за которые проводится проверка, должности, фамилии и инициалы сотрудников налогового органа, которым поручается проведение проверки.

2. Проведение проверки должностными лицами налогового органа.

Перед началом проведения проверки сотрудники налоговых органов обязаны сообщить руководителю организации (или лицу, замещающему его на основании приказа) цель своего прибытия и представить для ознакомления решение о проведении выездной налоговой проверки, подписанное руководителем налогового органа (или его заместителем), имеющее регистрационный номер, дату и заверенное гербовой печатью. Согласно ст. 91 НК РФ, доступ должностных лиц налоговых органов, непосредственно проводящих налоговую проверку, на территорию или в помещение налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) осуществляется при предъявлении проверяющими служебных удостоверений и решения руководителя (его заместителя) налогового органа о проведении выездной налоговой.

Доступ — это проникновение на территорию, где налогоплательщик осуществляет свою экономическую деятельность.

Специальное правило установлено НК РФ для налогоплательщиков — физических лиц: доступ должностных лиц налоговых органов в жилые помещения против воли проживающих в них лиц возможен только в случаях, предусмотренных федеральным законодательством, или на основании судебного решения (п. 5 ст. 91 НК РФ).

Воспрепятствование доступу должностных лиц налоговых органов на территорию или в помещения проверяемых лиц может привести к ряду негативных мер, которые будут применены в отношении проверяемых лиц.

Во-первых, при воспрепятствовании доступу должностных лиц налоговых органов на территории или в помещения налогоплательщика руководителем проверяющей группы составляется акт, который должен быть подписан им и налогоплательщиком и на основании которого налоговый орган вправе самостоятельно определить суммы налогов, подлежащих уплате, на основании оценки имеющихся у него данных о налогоплательщике или по аналогии. При отказе налогоплательщика подписать указанный акт в нем делается соответствующая запись.

Во-вторых, течение срока давности привлечения к ответственности приостанавливается, если лицо, привлекаемое к ответственности

за налоговое правонарушение, активно противодействовало проведению выездной налоговой проверки, что стало непреодолимым препятствием для ее проведения и определения налоговыми органами сумм налогов, подлежащих уплате в бюджетную систему Российской Федерации. Течение срока давности привлечения к ответственности считается приостановленным со дня составления акта, предусмотренного п. 3 ст. 91 НК РФ. В этом случае течение срока давности привлечения к ответственности возобновляется со дня, когда прекратили действие обстоятельства, препятствующие проведению выездной налоговой проверки, и вынесено решение о ее возобновлении.

В-третьих, должностное лицо организации может быть привлечено к административной ответственности по ст. 19.4 КоАП РФ, в соответствии с которой неповиновение законному распоряжению или требованию должностного лица органа, осуществляющего государственный надзор (контроль), а равно воспрепятствование осуществлению этим должностным лицом служебных обязанностей, влечет предупреждение или наложение административного штрафа на должностных лиц — 1—2 тыс. руб.

Согласно ст. 92 НК РФ, должностное лицо налогового органа, производящее выездную налоговую проверку, в целях выяснения обстоятельств, имеющих значение для полноты проверки, вправе производить *осмотр* территорий, помещений налогоплательщика, в отношении которого проводится налоговая проверка, а также документов и предметов.

Должностные лица в соответствии с подп. 6 п. 1 ст. 31 НК РФ в ходе выездной налоговой проверки имеют право провести *инвентаризацию* имущества налогоплательщика¹. Основными *целями* инвентаризации являются: выявление фактического наличия имущества и неучтенных объектов, подлежащих налогообложению, сопоставление фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета, а также проверка полноты отражения в учете обязательств налогоплательщика.

Должностное лицо налогового органа вправе *истребовать* у проверяемого налогоплательщика (ст. 93 НК РФ), контрагентов и иных лиц (ст. 93.1 НК РФ) необходимые для проверки документы и информацию. Налогоплательщику необходимо знать, что в случае отказа в предоставлении требуемых документов или информации должно-

¹ Приказ Минфина России от 10 марта 1999 г., МНС России № 20нГБ-3-04/39 от «Об утверждении Положений о порядке проведения инвентаризации имущества налогоплательщиков при налоговой проверке».

стное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, может произвести их *выемку*.

Порядок производства выемки определен в ст. 94 НК РФ и инструкции Минфина РСФСР¹. Выемка документов и предметов производится на основании мотивированного постановления должностного лица налогового органа, утвержденного руководителем (его заместителем) соответствующего налогового органа. По общему правилу в ночное время (с 22:00 до 6:00 ч) не допускается производство выемки документов и предметов. До начала выемки должностное лицо налогового органа предъявляет постановление о производстве выемки и разъясняет присутствующим лицам их права и обязанности. Выемка документов и предметов производится в присутствии понятых и налогоплательщика. В необходимых случаях для участия в производстве выемки приглашается специалист.

Должностное лицо налогового органа предлагает лицу, у которого производится выемка документов и предметов, добровольно выдать их, а в случае отказа производит выемку принудительно. При отказе лица вскрыть помещения или иные места, где могут находиться подлежащие выемке документы и предметы, должностное лицо налогового органа вправе сделать это самостоятельно, избегая повреждений запоров, дверей и других предметов. Не подлежат изъятию документы и предметы, не имеющие отношения к предмету налоговой проверки. О производстве выемки, изъятия документов и предметов составляется протокол (ст. 99 НК РФ). Изъятые документы и предметы перечисляются и описываются в протоколе выемки либо в прилагаемых к нему описях с точным указанием наименования, количества и индивидуальных признаков предметов, а по возможности — стоимости предметов.

В тех случаях, когда для проведения контрольных мероприятий недостаточно выемки копий документов налогоплательщиков и у налоговых органов есть достаточные основания полагать, что подлинники документов будут уничтожены, сокрыты, исправлены или заменены, должностное лицо налогового органа вправе *изъять* подлинные документы в установленном порядке. При изъятии таких документов с них изготавливают копии, которые заверяются должностным лицом налогового органа и передаются лицу, у которого они изымаются. При невозможности изготовить или передать изготовленные копии одновре-

¹ Инструкция о порядке изъятия должностным лицом государственной налоговой инспекции документов, свидетельствующих о сокрытии (занижении) прибыли (дохода) или сокрытии иных объектов от налогообложения, у предприятий, учреждений, организаций и граждан (утв. письмом Минфина РСФСР от 26 июля 1991 г. № 16/176).

менно с изъятием документов налоговый орган передает их лицу, у которого документы были изъяты, в течение пяти дней после изъятия.

Копия протокола о выемке документов и предметов вручается под расписку или высылается лицу, у которого эти документы и предметы были изъяты. Пункт 8 ст. 94 НК РФ закрепляет различие между выемкой и изъятием. *Выемка* — это получение копий документов налогоплательщика по месту его нахождения, а *изъятие* — принудительное лишение налогоплательщика подлинников документов, а также предметов, имеющих отношение к проверке.

При необходимости может производиться *экспертиза*, проведение которой регулируется ст. 95 НК РФ и приказом Минюста России от 20 декабря 2002 г. № 347 «Об утверждении инструкции по организации производства судебных экспертиз в судебно-экспертных учреждениях системы Министерства юстиции Российской Федерации».

Для участия в действиях по осуществлению налогового контроля могут быть привлечены *специалист и переводчик*. В необходимых случаях налоговый орган может получить показания у *свидетеля* — любого физического лица, которому могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля.

3. Составление должностными лицами налогового органа справки о проведенной проверке. Статья 89 НК РФ устанавливает, что в последний день проведения выездной налоговой проверки проверяющий обязан составить справку о проведенной проверке, в которой фиксируются предмет проверки и сроки ее проведения. Затем справка должна быть вручена налогоплательщику или его представителю.

4. Составление должностными лицами налогового органа акта выездной налоговой проверки предусмотрено нормами ст. 100 НК РФ. При рассмотрении споров между налогоплательщиками и налоговыми органами по поводу взыскания недоимок, пеней и штрафов по результатам выездных налоговых проверок необходимо учитывать положения ст. 100 НК РФ, согласно которым несоставление акта по результатам налоговой проверки влечет за собой признание налоговой проверки состоявшейся, но не выявившей нарушений. Поэтому при отсутствии акта выездной налоговой проверки решение (постановление) налогового органа о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности и требование об уплате недоимки, пеней и штрафов (ст. 101 НК РФ) должны рассматриваться как вынесенные без наличия законных оснований¹.

¹ Постановление Пленума ВС РФ и Пленума ВАС РФ от 11 июня 1999 г. № 41/9 «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации».

С момента составления акта налоговой проверки, как упоминалось выше, порядок оформления результатов и вынесения решения по результатам рассмотрения материалов камеральной и выездной налоговых проверок регулируется одинаково.

Но нужно иметь в виду, что акт выездной налоговой проверки не является актом государственного органа, поскольку содержит лишь описание фактов хозяйственной деятельности налогоплательщика и выводы работников инспекции. Поэтому сам по себе акт проверки не создает для проверяемого лица никаких прав или обязанностей и не может рассматриваться как нормативный акт налогового органа.

Однако в процессуальном плане акт налоговой проверки рассматривается в качестве доказательства: в случае возникновения судебного спора он является одним из основных документов, определяющих наличие или отсутствие обстоятельств, имеющих значение для разрешения спора. Это, в частности, определено в ст. 65 Арбитражно-процессуального кодекса РФ (далее — АПК РФ). Именно налоговый орган процессуальное законодательство обязывает обосновывать выводы, изложенные в акте проверки. Доказательствами могут быть признаны только те документы, которые получены (созданы) с соблюдением установленного порядка, поэтому для выполнения своей функции акт проверки должен содержать все необходимые сведения и быть правильно оформленным.

В акте налоговой проверки указываются:

- дата акта налоговой проверки. Под указанной датой понимается дата подписания акта лицами, проводившими эту проверку;
- полное и сокращенное наименования либо фамилия, имя, отчество проверяемого лица. В случае проведения проверки организации по месту нахождения ее обособленного подразделения помимо наименования организации указываются полное и сокращенное наименования проверяемого обособленного подразделения и место его нахождения;
- фамилии, имена, отчества лиц, проводивших проверку, их должности с указанием наименования налогового органа, который они представляют;
- дата и номер решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о проведении выездной налоговой проверки (для выездной налоговой проверки);
- дата представления в налоговый орган налоговой декларации и иных документов (для камеральной налоговой проверки);
- перечень документов, представленных проверяемым лицом в ходе налоговой проверки;

- период, за который проведена проверка;
- наименование налога, в отношении которого проводилась налоговая проверка;
- даты начала и окончания налоговой проверки;
- адрес места нахождения организации или места жительства физического лица;
- сведения о мероприятиях налогового контроля, проведенных при осуществлении налоговой проверки;
- документально подтвержденные факты нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленные в ходе проверки, или запись об отсутствии таковых;
- выводы и предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений и ссылки на статьи НК РФ, в случае если в нем предусмотрена ответственность за данные нарушения законодательства о налогах и сборах.

Акт налоговой проверки в течение пяти дней с даты составления должен быть вручен лицу, в отношении которого проводилась проверка, или его представителю под расписку. Он может быть передан иным способом, свидетельствующим о дате получения акта указанным лицом (его представителем).

Если лицо, в отношении которого проводилась проверка, или его представитель уклоняются от получения акта налоговой проверки, этот факт отражается в акте налоговой проверки, который направляется по почте заказным письмом по месту нахождения организации (обособленного подразделения) или месту жительства физического лица. В этом случае датой вручения акта проверки считается шестой день, считая с даты отправки заказного письма.

В случае несогласия с фактами, изложенными в акте налоговой проверки, а также с выводами и предложениями проверяющих, лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка, или его представитель в течение 15 дней со дня получения акта налоговой проверки вправе представить в соответствующий налоговый орган письменные возражения по указанному акту в целом или по его отдельным положениям. При этом налогоплательщик вправе приложить к письменным возражениям или в согласованный срок передать в налоговый орган документы (их заверенные копии), подтверждающие обоснованность своих возражений.

Статья 100.1 НК РФ предусматривает порядок рассмотрения дел о налоговых правонарушениях в двух вариантах.

1. Дела о выявленных в ходе камеральной или выездной налоговой проверки налоговых правонарушениях рассматриваются в порядке, предусмотренном ст. 101 НК РФ.

2. Дела о выявленных в ходе иных мероприятий налогового контроля налоговых правонарушений (за исключением правонарушений, предусмотренных ст. 120, 122 и 123 НК РФ) рассматриваются в порядке, предусмотренном ст. 101.4 НК РФ.

Нормы ст. 100.1 НК РФ важны для урегулирования вопросов обязательного досудебного обжалования решений налоговых органов.

Этап, следующий за составлением и вручением акта налоговой проверки (ст. 101 НК РФ), — рассмотрение материалов проверки руководителем налогового органа и вынесение по его результатам решения. По истечении вышеозначенного 15-дневного срока, в течение не более 10 дней руководитель (заместитель руководителя) налогового органа рассматривает акт налоговой проверки и другие материалы налоговой проверки, в ходе которой были выявлены нарушения законодательства о налогах и сборах, а также представленные проверяемым лицом (его представителем) письменные возражения по указанному акту.

О времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа извещает лицо, в отношении которого проводилась эта проверка. Лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка, может участвовать в процессе рассмотрения материалов указанной проверки лично или через своего представителя. Неявка лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка (его представителя), извещенного надлежащим образом о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки, не является препятствием для рассмотрения материалов налоговой проверки, за исключением тех случаев, когда участие этого лица будет признано руководителем (заместителем руководителя) налогового органа обязательным для рассмотрения этих материалов.

Перед рассмотрением и в ходе рассмотрения материалов налоговой проверки НК РФ обязывает руководителя (заместителя руководителя) налогового органа осуществить ряд процессуальных действий (п. 3—5 ст. 101 НК РФ).

Если в ходе рассмотрения материалов налоговой проверки возникает необходимость получения дополнительных доказательств для подтверждения факта совершения нарушений законодательства о налогах и сборах или отсутствия таковых руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе вынести решение о проведении в месячный срок дополнительных мероприятий налогового контроля. В решении о назначении дополнительных мероприятий налогового контроля излагаются обстоятельства, вызвавшие необходимость проведения таких дополнительных мероприятий, указываются срок

и конкретная форма их проведения. В качестве дополнительных мероприятий налогового контроля могут проводиться истребование документов в соответствии со ст. 93 и 93.1 НК РФ, допрос свидетеля, проведение экспертизы.

По результатам рассмотрения материалов налоговой проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа может вынести одно из двух видов решений:

- 1) о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения;
- 2) об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

В решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения излагаются обстоятельства совершенного привлекаемым к ответственности лицом налогового правонарушения так, как они установлены 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 НК РФ, предусматривающих данные правонарушения, и применяемые меры ответственности. В решении также указываются размер выявленной недоимки и соответствующих пеней, а также подлежащий уплате штраф.

Решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения 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 ст. 101.2 НК РФ, указанное решение вступает в силу со дня его утверждения вышестоящим налоговым органом полностью или в части.

Если у налогового органа есть достаточные основания полагать, что в дальнейшем исполнение такого решения и (или) взыскание недоимки, пеней и штрафов, указанных в решении, может быть затруднено или стать невозможным, то после вынесения решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе принять обеспечительные меры

(п. 10 ст. 101 НК РФ), направленные на обеспечение возможности исполнения указанного решения.

К обеспечительным мерам относятся:

- 1) запрет на отчуждение (передачу в залог) имущества налогоплательщика без согласия налогового органа, который производится последовательно в отношении:
 - недвижимого имущества, в том числе не участвующего в производстве продукции (работ, услуг),
 - транспортных средств, ценных бумаг, предметов дизайна служебных помещений,
 - иного имущества, за исключением готовой продукции, сырья и материалов,
 - готовой продукции, сырья и материалов;
- 2) приостановление операций по счетам в банке в порядке, установленном ст. 76 НК РФ, которое может применяться только после наложения запрета на отчуждение (передачу в залог) имущества и в случае, если совокупная стоимость такого имущества по данным бухгалтерского учета меньше общей суммы недоимки, пеней и штрафов, подлежащей уплате на основании решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Что касается первой обеспечительной меры, то запрет на отчуждение (передачу в залог) имущества каждой последующей группы применяется в случае, если совокупная стоимость имущества из предыдущих групп, определяемая по данным бухгалтерского учета, меньше общей суммы недоимки, пеней и штрафов, подлежащей уплате на основании решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Приостановление операций по счетам в банке допускается только в отношении разницы между общей суммой недоимки, пеней и штрафов, указанной в решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решении об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, и стоимостью имущества, не подлежащего отчуждению (передаче в залог).

Однако по просьбе лица, в отношении которого было вынесено решение о принятии обеспечительных мер, налоговый орган вправе изменить обеспечительные меры, предусмотренные выше, на следующие:

- 1) на банковскую гарантию, подтверждающую, что банк обязуется уплатить указанную в решении о привлечении к ответственности

- ности за совершение налогового правонарушения или в решении об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения сумму недоимки, а также суммы соответствующих пеней и штрафов в случае неуплаты этих сумм принципалом в установленный налоговым органом срок;
- 2) залог ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, или залог иного имущества, оформленный в порядке, предусмотренном ст. 73 НК РФ;
 - 3) поручительство третьего лица, оформленное в порядке, предусмотренном ст. 74 НК РФ.

Копия решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, а также копия решения о принятии обеспечительных мер и копия решения об отмене обеспечительных мер вручаются лицу, в отношении которого вынесено указанное решение, либо его представителю под расписку или передаются иным способом, свидетельствующим о дате получения налогоплательщиком соответствующего решения.

Важной нормой, направленной на защиту прав проверяемых лиц, является то, что несоблюдение должностными лицами налоговых органов требований, установленных НК РФ, может являться основанием для отмены решения налогового органа вышестоящим налоговым органом или судом. В постановлении Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации» отмечается: «Нарушение должностным лицом налогового органа требований данной статьи не влечет безусловного признания судом соответствующего решения налогового органа недействительным. В данном случае суд оценивает характер допущенных нарушений и их влияние на законность и обоснованность вынесенного налоговым органом решения».

А вот нарушение существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки является основанием для отмены вышестоящим налоговым органом или судом решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения. К таким существенным условиям НК РФ относит обеспечение возможности лица, в отношении которого проводилась проверка, участвовать в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки лично и (или) через своего представителя и обеспечение возможности налогоплательщика представить объяснения.

Стоит отметить, что иные нарушения процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки, если только такие нарушения привели или могли привести к принятию руководителем (заместителем руководителя) налогового органа неправомерного решения, могут являться основаниями для отмены указанного решения налогового органа вышестоящим налоговым органом или судом.

Важно помнить, что ст. 101.2 НК РФ содержит особый порядок обжалования решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, которое может быть обжаловано в вышестоящий налоговый орган.

Порядок, сроки рассмотрения жалобы вышестоящим налоговым органом и принятие решения по ней определяются в порядке, предусмотренном ст. 139—141 НК РФ, с учетом нижеуказанных положений.

Предусматривает НК РФ и апелляционный порядок обжалования путем подачи апелляционной жалобы на не вступившее в силу решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения. В случае если вышестоящий налоговый орган, рассматривающий апелляционную жалобу, не отменит решение нижестоящего налогового органа, решение нижестоящего налогового органа вступает в силу с момента его утверждения вышестоящим налоговым органом. В случае если вышестоящий налоговый орган, рассматривающий апелляционную жалобу, изменит решение нижестоящего налогового органа, решение нижестоящего налогового органа с учетом внесенных изменений вступает в силу с момента принятия соответствующего решения вышестоящим налоговым органом.

Если решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения не было обжаловано в апелляционном порядке и вступило в силу, то оно может быть обжаловано в вышестоящий налоговый орган.

По общему правилу исполнение обжалуемого решения не приостанавливается, но по ходатайству лица, обжалующего решение налогового органа, вышестоящий налоговый орган вправе приостановить его исполнение.

С 1 января 2009 г. вступила в действие норма ст. 101.2 НК РФ, согласно которой 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.

Согласно ст. 101.3 НК РФ, решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения подлежит исполнению со дня его вступления в силу. Обращение соответствующего решения к исполнению возлагается на налоговый орган, вынесший это решение. В случае рассмотрения жалобы вышестоящим налоговым органом в апелляционном порядке вступившее в силу соответствующее решение направляется в налоговый орган, вынесший первоначальное решение, в течение трех дней со дня вступления в силу соответствующего решения.

На основании вступившего в силу решения лицу, в отношении которого вынесено решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, направляется в установленном ст. 69 НК РФ порядке требование об уплате налога (сбора), соответствующих пеней, а также штрафа в случае привлечения этого лица к ответственности за налоговое правонарушение.

1.9. ПОНЯТИЕ И ВИДЫ ОТВЕТСТВЕННОСТИ ЗА НАРУШЕНИЯ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА

Правового определения ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах в НК РФ нет. Поэтому понятие ответственности можно рассматривать с двух позиций.

1. *Юридическая ответственность за нарушения налогового законодательства* — это комплекс принудительных мер воздействия карательного характера, применяемых к нарушителям в качестве наказания в установленных законодательством случаях [32].

2. *Ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах* — это обязанность лица, нарушившего законодательство о налогах и сборах, претерпеть лишения имущественного или личного характера в результате применения к нему государством в лице соответствующих налоговых и иных органов санкций [25].

Как отмечают ученые, согласно п. 5 ст. 23 НК РФ, налогоплательщик (плательщик сборов) за невыполнение или ненадлежащее выпол-

нение возложенных на него обязанностей несет ответственность в соответствии с законодательством РФ [19]. В этой связи следует учитывать, что система ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах является одной из наиболее сложных и запутанных. На сегодняшний день специалистами в области финансового права уже выработаны основные подходы в разграничении различных видов ответственности, применяемых в связи с нарушением законодательства Российской Федерации о налогах и сборах. Тем не менее дополнительное, хотя бы краткое, рассмотрение этих вопросов применительно к уголовной ответственности за нарушение налогового законодательства является необходимым.

В основу разграничения ответственности налогоплательщиков положен соответствующий вид нарушения законодательства о налогах и сборах, за который эта ответственность предусматривается. Суть данного подхода заключается в том, что все нарушения законодательства о налогах и сборах подразделяются на три основных вида: собственно налоговые правонарушения; нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащие признаки административного правонарушения (налоговые проступки); нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащие признаки преступления (налоговые преступления). Исходя из указанной градации позволительно говорить и о трех видах юридической ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах, соответственно налоговой (как разновидности финансовой), административной и уголовной.

Законодатель в нормах НК РФ также разделяет ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах на виды. Так, в п. 4 ст. 108 НК РФ указывается, что привлечение организации к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает ее должностных лиц при наличии соответствующих оснований от административной, уголовной или иной ответственности. Под иной ответственностью в данном случае подразумевается материальная ответственность, основания и порядок привлечения к которой устанавливаются Трудовым кодексом РФ (далее — ТК РФ), а также дисциплинарная ответственность. Таким образом, имеют место самостоятельные правонарушения, которые отличаются друг от друга своей принадлежностью к разным отраслям российского права.

Согласно ст. 10 НК РФ, порядок привлечения к ответственности и производство по делам о налоговых правонарушениях осуществляются в порядке, установленном главами 14 и 15 НК РФ, а производство по делам о нарушениях законодательства о налогах и сборах, содержащим признаки административного правонарушения или пре-

ступления, ведется в порядке, установленном соответственно законодательством Российской Федерации об административных правонарушениях и уголовно-процессуальным законодательством Российской Федерации.

Общие условия привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения установлены в ст. 108 НК РФ, где нашли свое отражение конституционные принципы.

Согласно ст. 50 Конституции РФ и п. 1 ст. 108 НК РФ, никто не может быть привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения иначе как по основаниям и в порядке, которые предусмотрены НК РФ. В своем постановлении от 28 февраля 2002 г. № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации» Пленум ВАС РФ указал, что при решении вопросов о разграничении налоговой и иной ответственности физических лиц (п. 7 ст. 101 НК РФ) следует исходить из того, что одно и то же правоотношение не может одновременно квалифицироваться как налоговое и иное, не являющееся налоговым, в связи с чем налогоплательщик — физическое лицо за совершенное им деяние не может быть одновременно привлечен к налоговой и иной ответственности. Поэтому, если выявленное налоговым органом деяние совершено налогоплательщиком — физическим лицом в рамках налоговых правоотношений, определение которых дано в ст. 2 НК РФ, вопрос о квалификации этого деяния как правонарушения и его последствиях должен решаться только в соответствии с положениями НК РФ. При решении вопроса об ответственности должностных лиц организаций-налогоплательщиков (п. 4 ст. 108, п. 15 ст. 101 НК РФ) необходимо принимать во внимание, что указанные лица не являются субъектами налоговых правоотношений и не могут быть привлечены к ответственности в соответствии с положениями НК РФ. Названные лица при наличии оснований могут быть привлечены к уголовной или административной ответственности. При этом следует иметь в виду, что круг обязанностей должностных лиц в сфере налогообложения определяется в зависимости от круга обязанностей, возложенных законодательством о налогах и сборах на организации-налогоплательщиков, и не может быть расширен.

В соответствии с принципом однократности наказания за совершение одного и того же деяния (п. 2 ст. 108 НК РФ) одновременное привлечение налогоплательщика к ответственности за одно и то же правонарушение неправомерно. При применении п. 3 ст. 108 НК РФ необходимо исходить из того, что налогоплательщик — физическое лицо, освобожденный от уголовной ответственности за деяние, содер-

жащее признаки состава преступления, по нереабилитирующим основаниям, не освобождается от налоговой ответственности, предусмотренной НК РФ, если совершенное им деяние одновременно содержит признаки налогового правонарушения, определенные соответствующей статьей главы 16 НК РФ.

Привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает его от обязанности уплатить причитающиеся суммы налога и пени.

И наконец, в НК РФ закреплен принцип *презумпции невиновности*, заключающийся в том, что лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке. При привлечении к ответственности лицо не обязано доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения. Обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности лица в его совершении, возлагается на налоговые органы. Неустранимые сомнения в виновности лица, привлекаемого к ответственности, толкуются в пользу этого лица. Данный принцип закреплен в ст. 49 Конституции РФ.

Судебная практика разрешения налоговых споров также исходит из презумпции добросовестности налогоплательщиков и иных участников правоотношений в сфере экономики¹.

Необходимо отметить, что к субъектам налоговой ответственности государство, его органы и должностные лица не относятся. Поэтому в случае нарушения налогового законодательства властные участники налоговых правоотношений не могут привлекаться к налоговой ответственности, а только к дисциплинарной, гражданско-правовой, административной либо уголовной ответственности.

Статья 109 НК РФ закрепляет обстоятельства, исключающие привлечение лица к налоговой ответственности.

Исключают ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах, по мнению законодателя, следующие обстоятельства:

- отсутствие события налогового правонарушения;
- отсутствие вины лица в совершении налогового правонарушения;
- совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, физическим лицом, не достигшим к моменту совершения такого деяния 16-летнего возраста;

¹ Постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой льготы».

- истечение сроков давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Отсутствие события налогового правонарушения означает, что отсутствуют признаки объективной стороны (противоправное деяние, негативные последствия, причинно-следственная связь между ними), с которыми закон связывает наступление ответственности.

В Постановлении КС РФ от 25 января 2001 г. № 1-П «По делу о проверке конституционности положения пункта 2 статьи 1070 Гражданского кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан И.В. Богданова, А.Б. Зернова, С.И. Кальянова и Н.В. Труханова» выражена правовая позиция, в соответствии с которой отсутствие вины при нарушении обязательств в публично-правовой сфере является одним из обстоятельств, исключающих применение санкций, поскольку свидетельствует об отсутствии самого состава правонарушения. Отсутствие вины означает, что лицо, в поведении которого содержатся признаки объективной стороны налогового правонарушения, находилось в таком психическом состоянии, которое предполагает, что данное лицо не осознавало и не могло осознавать противоправность своего поведения и (или) не предвидело и не могло предвидеть его результаты, а следовательно, не желало их наступления.

В соответствии со ст. 111 НК РФ обстоятельствами, исключающими вину лица в совершении налогового правонарушения, признаются:

- 1) совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, вследствие стихийного бедствия или других чрезвычайных и непреодолимых обстоятельств (указанные обстоятельства устанавливаются наличием общеизвестных фактов, публикаций в средствах массовой информации и иными способами, не нуждающимися в специальных средствах доказывания);
- 2) совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, налогоплательщиком — физическим лицом, находившимся в момент его совершения в состоянии, при котором это лицо не могло отдавать себе отчет в своих действиях или руководить ими вследствие болезненного состояния (указанные обстоятельства доказываются предоставлением в налоговый орган документов, которые по смыслу, содержанию и дате относятся к тому налоговому периоду, в котором совершено налоговое правонарушение);
- 3) выполнение налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) письменных разъяснений о порядке исчисле-

ния, уплаты налога (сбора) 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 (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). Однако это положение не применяется в том случае, если указанные письменные разъяснения были основаны на неполной или недостоверной информации, представленной налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом).

Перечень вышеназванных обстоятельств открытый, в связи с чем любые иные обстоятельства могут быть признаны судом или налоговым органом, рассматривающим дело, исключающими вину лица в совершении налогового правонарушения.

При наличии обстоятельств, исключающих вину лица в совершении налогового правонарушения, лицо освобождается от ответственности за совершение налогового правонарушения.

Обязанность понести ответственность за совершенное налоговое правонарушение не может тяготеть налогоплательщика, плательщика сборов, налогового агента или кредитную организацию бесконечно долго. Для избежания этого законодатель установил срок давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения, который в соответствии со ст. 113 НК РФ составляет три года [21]. Лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения, если со дня его совершения либо со следующего дня после окончания налогового периода, в течение которого было совершено это правонарушение, истекли три года. Исчисление срока давности со дня совершения налогового правонарушения применяется в отношении всех налоговых правонарушений, кроме предусмотренных ст. 120 и 122 НК РФ. Исчисление срока давности со следующего дня после окончания соответствующего налогового периода применяется в отношении налоговых правонарушений, предусмотренных ст. 120 и 122 НК РФ.

При применении указанного срока давности моментом привлечения лица к налоговой ответственности является дата вынесения руководителем налогового органа (его заместителем) в установленном

НК РФ порядке и сроке решения о привлечении лица к налоговой ответственности¹.

При привлечении лица к ответственности, согласно ст. 112 НК РФ, необходимо учитывать обстоятельства, смягчающие и отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения.

Перечень смягчающих обстоятельств открытый, таковыми признаются: совершение правонарушения как вследствие стечения тяжелых личных или семейных обстоятельств, так и под влиянием угрозы или принуждения либо в силу материальной, служебной или иной зависимости; тяжелое материальное положение физического лица, привлекаемого к ответственности за совершение налогового правонарушения, а также иные обстоятельства, которые судом или налоговым органом могут быть признаны смягчающими ответственность (например, руководствуясь подп. 3 п. 1 ст. 112 НК РФ и исходя из обстоятельств дела, суд признал самостоятельное выявление и исправление налогоплательщиком ошибок в налоговой декларации и подачу в налоговый орган заявления о ее дополнении и изменении смягчающим ответственность обстоятельством²).

Обстоятельство, отягчающее ответственность, только одно — рецидив, т.е. совершение налогового правонарушения лицом, ранее привлекаемым к ответственности за аналогичное правонарушение. Лицо, с которого взыскана налоговая санкция, считается подвергнутым этой санкции в течение 12 месяцев с момента вступления в силу решения суда или налогового органа о применении налоговой санкции.

Обстоятельства, смягчающие или отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения, устанавливаются судом или налоговым органом и учитываются ими при наложении санкций за налоговые правонарушения в порядке, установленном ст. 114 НК РФ. Установление хотя бы одного из смягчающих ответственность обстоятельств уменьшает размер штрафа не менее чем в 2 раза по сравнению с предусмотренным соответствующей нормой главы 16 НК РФ. Однако, учитывая, что п. 3 ст. 114 НК РФ установлен лишь минимальный предел снижения налоговой санкции, суд по результатам оценки соответствующих обстоятельств (например, характера совершенного правонарушения, количества смягчающих ответственность обстоятельств,

¹ Постановление Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2002 г. № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации».

² Пункт 17 информационного письма Президиума ВАС РФ от 17 марта 2003 г. № 71 «Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой Налогового кодекса Российской Федерации».

личности налогоплательщика, его материального положения) вправе уменьшить размер взыскания и более чем в 2 раза¹.

При наличииотягчающих ответственность обстоятельств размер штрафа увеличивается в 2 раза.

Обстоятельства, смягчающие или отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения, устанавливаются судом или налоговым органом и учитываются ими при наложении санкций за налоговые правонарушения в порядке, установленном ст. 114 НК РФ.

В соответствии со ст. 114 НК России *налоговая санкция* является мерой ответственности за совершение налогового правонарушения. Налоговые санкции устанавливаются и применяются в виде денежных взысканий (штрафов). При совершении одним лицом двух и более налоговых правонарушений налоговые санкции накладываются за каждое правонарушение в отдельности без поглощения менее строгой санкции более строгой.

Налоговые органы могут обратиться в суд с иском о взыскании штрафов с организации и индивидуального предпринимателя в порядке и сроки, которые предусмотрены ст. 46 и 47 НК РФ, а с физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, — в порядке и сроки, которые предусмотрены ст. 48 НК РФ. Исковое заявление о взыскании штрафа с организации или индивидуального предпринимателя в случаях, предусмотренных подп. 1—3 п. 2 ст. 45 НК РФ, может быть подано налоговым органом в течение шести месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате штрафа. Пропущенный по уважительной причине срок подачи указанного искового заявления может быть восстановлен судом. В случае отказа в возбуждении или прекращения уголовного дела, но при наличии налогового правонарушения срок подачи искового заявления исчисляется со дня получения налоговым органом постановления об отказе в возбуждении или о прекращении уголовного дела.

В Налоговом кодексе РФ есть нормы, которые содержат основания для освобождения от налоговой ответственности. В частности, согласно ст. 81 НК РФ, при обнаружении налогоплательщиком в поданной налоговой декларации факта неотражения или неполноты отражения сведений, а также ошибок, приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате, он обязан внести необходимые изменения в налоговую декларацию и представить в налоговый орган уточненную налоговую декларацию в установленном порядке.

¹ Пункт 20 постановления Пленума ВС РФ и Пленума ВАС РФ от 11 июня 1999 г. № 41/9 «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации».

При обнаружении налогоплательщиком в поданной налоговой декларации недостоверных сведений, а также ошибок, не приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате, он вправе внести необходимые изменения в налоговую декларацию и представить в налоговый орган уточненную налоговую декларацию в установленном порядке. При этом уточненная налоговая декларация, представленная после истечения установленного срока подачи декларации, не считается представленной с нарушением срока.

Если уточненная налоговая декларация представляется в налоговый орган до истечения срока подачи налоговой декларации, она считается поданной в день подачи уточненной налоговой декларации. Если уточненная налоговая декларация представляется в налоговый орган после истечения срока подачи налоговой декларации, но до истечения срока уплаты налога, то налогоплательщик освобождается от ответственности, если уточненная налоговая декларация была представлена до момента, когда налогоплательщик узнал об обнаружении налоговым органом факта неотражения или неполноты отражения сведений в налоговой декларации, а также ошибок, приводящих к занижению подлежащей уплате суммы налога, либо о назначении выездной налоговой проверки.

Если уточненная налоговая декларация представляется в налоговый орган после истечения срока подачи налоговой декларации и срока уплаты налога, то налогоплательщик освобождается от ответственности:

1) в случае представления уточненной налоговой декларации до момента, когда налогоплательщик узнал об обнаружении налоговым органом неотражения или неполноты отражения сведений в налоговой декларации, а также ошибок, приводящих к занижению подлежащей уплате суммы налога, либо о назначении выездной налоговой проверки по данному налогу за данный период, при условии, что до представления уточненной налоговой декларации он уплатил недостающую сумму налога и соответствующие ей пени;

2) в случае представления уточненной налоговой декларации после проведения выездной налоговой проверки за соответствующий налоговый период, по результатам которой не обнаружено неотражение или неполнота отражения сведений в налоговой декларации, а также ошибки, приводящие к занижению подлежащей уплате суммы налога.

Уточненная налоговая декларация представляется налогоплательщиком в налоговый орган по месту учета, по форме, действовавшей в налоговый период, за который вносятся соответствующие изменения.

При обнаружении налоговым агентом в поданном в налоговый орган расчете факта неотражения или неполноты отражения сведений, а также ошибок, приводящих к занижению или завышению суммы налога, подлежащей перечислению, он обязан внести необходимые изменения и представить в налоговый орган уточненный расчет в порядке, установленном настоящей статьей.

Уточненный расчет, представляемый налоговым агентом в налоговый орган, должен содержать данные только в отношении тех налогоплательщиков, которыми были отражены сведения, а также допущены ошибки, приводящие к занижению суммы налога.

При применении положений ст. 81 НК РФ, предусматривающих освобождение налогоплательщика от ответственности в случае самостоятельного обнаружения и исправления им в установленном порядке допущенных при составлении налоговой декларации ошибок, необходимо исходить из того, что в данном случае речь идет об ответственности, предусмотренной п. 3 ст. 120 и ст. 122 НК РФ (п. 26 постановления Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2002 г. № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации»).

Административная ответственность предусмотрена КоАП РФ. Должностное лицо подлежит административной ответственности (ст. 2.4 КоАП РФ) в случае совершения им административного правонарушения в связи с неисполнением либо ненадлежащим исполнением своих служебных обязанностей. Согласно ст. 2.1 КоАП РФ, юридическое лицо признается виновным в совершении административного правонарушения, если будет установлено, что у него имелась возможность для соблюдения правил и норм, за нарушение которых КоАП РФ или законами субъекта Российской Федерации предусмотрена административная ответственность, но данным лицом не были приняты все зависящие от него меры по их соблюдению.

Целью административной ответственности является прежде всего пресечение (предупреждение) и наказание, а не восстановление нарушенных прав. К административной ответственности привлекаются физические, должностные и юридические лица. *Мерой административной ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах, согласно ст. 3.5 КоАП РФ, является административный штраф* — денежное взыскание, которое выражается в рублях и устанавливается для граждан в размере, не превышающем 5 тыс. руб.; для должностных лиц — 50 тыс. руб.; для юридических лиц — 1 млн руб., или может выражаться в величине, кратной, например, сумме неуплаченных и подлежащих уплате на момент окончания или пресечения ад-

министративного правонарушения налогов и сборов. Статьей 2.2 КоАП РФ предусмотрены две формы вины — умышленная и по неосторожности. Срок давности привлечения к административной ответственности за совершение правонарушений, предусмотренных главами 15 и 16 КоАП РФ, — один год, главой 19 КоАП РФ — два месяца. Административная ответственность за налоговые правонарушения предусмотрена ст. 15.3—15.9, 15.11, 16.22, ч. 1 ст. 19.4, ч. 1 ст. 19.5, 19.6 и 19.7 КоАП РФ.

Условием *уголовной ответственности* является *уклонение от уплаты налогов в крупном или особо крупном размерах*. Уголовной ответственности подлежит только вменяемое физическое лицо, достигшее 16-летнего возраста. Формами вины в совершении преступления, согласно ст. 24 УК РФ, являются умысел и неосторожность. Уголовная ответственность за налоговые преступления предусмотрена ст. 198, 199, 199.1, 199.2 УК РФ. Сроки давности привлечения к уголовной ответственности предусмотрены ст. 78 УК РФ, согласно которой лицо освобождается от уголовной ответственности, если со дня совершения преступления истекли следующие сроки: два года — после совершения преступления небольшой тяжести (ч. 1 ст. 198 УК РФ); шесть лет — после совершения преступления средней тяжести (ч. 2 ст. 198, ч. 1 ст. 199, ч. 1 ст. 199.1, ст. 199.2 УК РФ); десять лет — после совершения тяжкого преступления (ч. 2 ст. 199 и ч. 2 ст. 199.1 УК РФ).

При привлечении к уголовной ответственности за совершение налоговых преступлений необходимо ориентироваться на правовую позицию Пленума ВС РФ, обнародованную в постановлении от 28 декабря 2006 г. № 64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления».

1.10. ПОНЯТИЕ И ВИДЫ НАРУШЕНИЙ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА О НАЛОГАХ И СБОРА

Налоговое правонарушение в широком смысле представляет собой любое противоправное, виновное, наказуемое деяние, совершенное в сфере налогообложения, выражающееся в нарушении норм законодательства о налогах и сборах и налогового законодательства в целом, вне зависимости от того, нормами какой отрасли законодательства установлена конкретная ответственность [38].

Налоговое правонарушение в узком смысле представляет собой виновно совершенное в сфере налогообложения, противоправное (т.е. нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и их представи-

телей, за совершение которого установлена юридическая ответственность законодательством о налогах и сборах (НК РФ).

При классификации правонарушений различают следующие три вида налоговых правонарушений.

1. Налоговые правонарушения, ответственность за совершение которых установлена НК РФ (налоговые правонарушения в узком смысле этого понятия), которые в свою очередь делятся:

- а) на общие налоговые правонарушения (налоговые правонарушения налогоплательщиков, налоговых агентов, экспертов, специалистов, переводчиков);
- б) специальные налоговые правонарушения (налоговые правонарушения банков (кредитных организаций)).

2. Административные правонарушения в сфере налогообложения (налоговые правонарушения, ответственность за совершение которых установлена в КоАП РФ).

3. Уголовные правонарушения (преступления) в сфере налогообложения (налоговые преступления, ответственность за совершение которых установлена УК РФ).

Согласно ст. 106 НК РФ, *налоговым правонарушением* признается виновно совершенное, противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое НК РФ установлена ответственность. Налоговое правонарушение — это совокупность установленных законодательством о налогах и сборах объективных и субъективных признаков, характеризующих противоправное деяние как налоговое правонарушение.

Состав налогового правонарушения, согласно НК РФ, включает в себя четыре элемента: субъекта (ст. 107), объекта (ст. 2), объективную сторону (ст. 108); субъективную сторону (ст. 110 и 111).

Субъектами налоговых правонарушений являются лица, подлежащие ответственности за совершение налоговых правонарушений в случаях, предусмотренных главой 16 НК РФ. Непосредственными *объектами конкретного налогового правонарушения* могут являться императивно установленные отношения по взиманию налогов и сборов, отношения по осуществлению налогового контроля, а также в случаях, прямо предусмотренных НК РФ, — отношения в процессе осуществления контроля за уплатой таможенных платежей [23]. *Объективная сторона* налогового правонарушения характеризуется совокупностью трех признаков: противоправное деяние, негативные последствия, причинно-следственная связь между противоправным деянием и негативными последствиями. *Субъективную сторону* налогового правонаруше-

ния составляет вина, которая заключается в определенном психическом отношении субъекта правонарушения к совершаемому им общественно опасному деянию (действию или бездействию) и общественно опасным последствиям своего деяния в форме умысла или неосторожности [8]. Наличие вины — общий и общепризнанный принцип юридической ответственности во всех отраслях права, и всякое исключение из него должно быть выражено прямо и недвусмысленно¹.

Статьей 110 НК РФ закреплено две формы вины — умышленная и по неосторожности. Налоговое правонарушение признается совершенным умышленно, если лицо, его совершившее, осознавало противоправный характер своих действий (бездействия), желало либо сознательно допускало наступление вредных последствий таких действий (бездействия). Налоговое правонарушение признается совершенным по неосторожности, если лицо, его совершившее, не осознавало противоправного характера своих действий (бездействия) либо вредный характер последствий, возникших вследствие этих действий (бездействия), хотя должно было и могло это осознавать. Вина организации в совершении налогового правонарушения определяется в зависимости от вины ее должностных лиц либо представителей, действия (бездействие) которых обусловили совершение данного налогового правонарушения.

Налоговые правонарушения и ответственность за их совершение установлены в главе 16 НК РФ: ст. 116 «Нарушение срока постановки на учет в налоговом органе»; ст. 117 «Уклонение от постановки на учет в налоговом органе»; ст. 118 «Нарушение срока представления сведений об открытии и закрытии счета в банке»; ст. 119 «Непредставление налоговой декларации»; ст. 120 «Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения»; ст. 122 «Неуплата или неполная уплата сумм налога»; ст. 123 «Невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов»; ст. 125 «Несоблюдение порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест»; ст. 126 «Непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля»; ст. 128 «Ответственность свидетеля»; ст. 129 «Отказ эксперта, переводчика или специалиста от участия в проведении налоговой проверки, дача заведомо ложного заключения или осу-

¹ Постановление КС РФ от 25 января 2001 г. № 1-П «По делу о проверке конституционности положения пункта 2 статьи 1070 Гражданского кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан И.В. Богданова, А.Б. Зернова, С.И. Кальянова и Н.В. Труханова».

ществование заведомо ложного перевода»; ст. 129.1 «Неправомерное несообщение сведений налоговому органу».

В главе 18 НК РФ установлена ответственность банков за нарушение банком порядка открытия счета налогоплательщику (ст. 132), а также за нарушение срока исполнения поручения о перечислении налога или сбора (ст. 133); за неисполнение банком решения налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента (ст. 134); за неисполнение банком решения о взыскании налога и сбора, а также пени (ст. 135); за непредставление налоговым органам сведений о финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков — клиентов банка (ст. 135.1).

Административным правонарушением, согласно ст. 2.1 КоАП РФ, признается противоправное, виновное действие (бездействие) физического или юридического лица, за которое КоАП РФ или законами субъектов Российской Федерации об административных правонарушениях установлена административная ответственность.

В структуру состава административного правонарушения входят следующие элементы:

- объект правонарушения — общественные отношения в области налогов, таможенного дела и против порядка управления, на которые посягает деяние;
- объективная сторона правонарушения — конкретная разновидность противоправного деяния (действия или бездействия), наносящего вред или ущерб правам граждан или общегосударственным (публично-правовым) интересам, охраняемым КоАП (признаки объективной стороны проступка обычно указываются в диспозиции правовой нормы);
- субъект правонарушения — вменяемое физическое лицо, достигшее к моменту правонарушения 16-летнего возраста, а также юридическое лицо. В соответствии с КоАП РФ субъектами проступков могут быть должностные лица либо граждане, не наделенные полномочиями должностного лица;
- субъективная сторона административного правонарушения характеризует психоэмоциональное отношение лица к деянию и предполагает выявление признаков вины в форме умысла или неосторожности. КоАП РФ исключает объективное вменение — административную ответственность за невиновное причинение вреда [2].

Виды нарушений законодательства о налогах и сборах, за совершение которых в КоАП РФ предусмотрены административная ответственность и мера наказания, следующие:

- нарушение отдельных положений законодательства о налогах и сборах. Наказание предусмотрено ст. 15.3—15.9 и 15.11 главы 15 «Административные правонарушения в области финансов, налогов и сборов, рынка ценных бумаг»;
- неуплата в установленные сроки налогов и сборов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации. Наказание предусмотрено ст. 16.22 главы 16 «Административные правонарушения в области таможенного дела (нарушения таможенных правил)»;
- воспрепятствование исполнению обязанностей и осуществлению прав налоговыми органами, федеральными органами налоговой полиции и таможенными органами. Наказание предусмотрено ч. 1 ст. 19.4, ч. 1 ст. 19.5, 19.6 и 19.7 главы 19 «Административные правонарушения против порядка управления».

В соответствии со ст. 14 УК РФ *преступлением* признается виновно совершенное, общественно опасное деяние, запрещенное УК РФ под угрозой наказания. Эти нарушения характеризуются повышенной опасностью и соответственно наказываются более строго по сравнению с остальными. В УК РФ предусмотрены следующие налоговые преступления: уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица (ст. 198), уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации (ст. 199), неисполнение обязанностей налогового агента (ст. 199.1) и сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов (ст. 199.2).

1.11. СПОСОБЫ ЗАЩИТЫ ПРАВ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ

В соответствии со ст. 45 Конституции РФ гарантируется государственная защита прав и свобод человека и гражданина в Российской Федерации. Каждый вправе защищать свои права и свободы всеми способами, не запрещенными законом.

В системе налогового права сформировался *институт защиты прав налогоплательщиков*, представляющий собой совокупность правовых норм, регламентирующих действия субъектов налоговых правоотношений, направленных на защиту своих интересов [34].

Под *налоговым спором* понимается юридическая ситуация, в основе которой лежат разногласия между налогоплательщиками (налоговыми агентами), с одной стороны, и государственными органами и их

должностными лицами — с другой, возникающие по поводу правильности применения норм налогового права. Налоговые споры являются разновидностью экономических споров, вытекающих из налоговых правоотношений, и могут классифицироваться по разным основаниям. В частности, налоговые споры различаются по иницилирующей их стороне, предмету, содержанию требований, порядку рассмотрения, подведомственности и по подсудности.

Обеспечение и защита прав налогоплательщиков (плательщиков сборов) регламентируется ст. 22 НК РФ, согласно которой налогоплательщикам (плательщикам сборов) гарантируется административная и судебная защита их прав и законных интересов. Порядок защиты прав и законных интересов налогоплательщиков (плательщиков сборов) определяется НК РФ и иными федеральными законами.

В настоящее время порядок обжалования актов налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц регламентируется главами 19 и 20 НК РФ.

Конституционные принципы нашли свое отражение в нормах ст. 137 НК РФ, которая устанавливает, что каждое лицо имеет право обжаловать акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие должностных лиц, которые, по мнению лица, нарушают его права. Обжалованы могут быть и нормативные правовые акты налоговых органов, но только в судебном порядке. При толковании этих статей следует принимать во внимание, что понятие «акт» использовано в них в ином значении, чем в ст. 100 и п. 1 ст. 101.1 НК РФ. При применении ст. 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 (п. 48 постановления Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2002 г. № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации»).

Статья 138 НК РФ предусматривает два способа защиты налогоплательщиков — административный и судебный, т.е. акты налоговых органов, действия или бездействие их должностных лиц могут быть обжалованы в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) или в суд.

По общему правилу НК РФ не предусматривает подачу жалобы налогоплательщиком в вышестоящий налоговый орган в качестве обя-

зательного досудебного порядка урегулирования налогового спора. Поэтому подача жалобы в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) не исключает права на одновременную или последующую подачу аналогичной жалобы в суд. Как уже говорилось, в ст. 101.2 НК РФ устанавливается, что с 1 января 2009 г. решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, которое вынесено по результатам камеральной или выездной налоговой проверки, 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.

Алгоритм защиты прав налогоплательщиков в административном порядке по общему правилу следующий.

Согласно ст. 139 НК РФ, в течение трех месяцев со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своих прав, оно может подать жалобу на акт налогового органа, действия или бездействие его должностного лица соответственно в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу этого органа. К жалобе могут быть приложены обосновывающие ее документы. В случае пропуска по уважительной причине срока подачи жалобы этот срок по заявлению лица, подающего жалобу, может быть восстановлен соответственно вышестоящим должностным лицом налогового органа или вышестоящим налоговым органом. Лицо, подавшее жалобу, до принятия решения по этой жалобе может ее отозвать на основании письменного заявления. Однако отзыв жалобы лишает подавшее ее лицо права на подачу повторной жалобы по тем же основаниям в тот же налоговый орган или тому же должностному лицу. Повторная подача жалобы в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу производится в вышеуказанные сроки.

Как отмечалось ранее, особый порядок установлен для обжалования решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, вынесенного по результатам налоговой проверки. В этом случае апелляционная жалоба подается до момента вступления в силу обжалуемого решения в вынесший это решение налоговый орган, который обязан в течение трех дней со дня поступления указанной жалобы направить ее со всеми материалами в вышестоящий налоговый орган.

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.

Жалоба на акт налогового органа, действия или бездействие его должностного лица подается соответственно в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу этого органа, а апелляционная жалоба на соответствующее решение налогового органа подается в вынесший это решение налоговый орган, который обязан в течение трех дней со дня поступления указанной жалобы направить ее со всеми материалами в вышестоящий налоговый орган.

Согласно ст. 140 НК РФ, решение налогового органа (должностного лица) по жалобе принимается в течение одного месяца со дня ее получения. Указанный срок может быть продлен руководителем (заместителем руководителя) налогового органа для получения документов (информации), необходимых для рассмотрения жалобы, у нижестоящих налоговых органов, но не более чем на 15 дней.

По итогам рассмотрения жалобы на акт налогового органа вышестоящий налоговый орган (вышестоящее должностное лицо) вправе:

- оставить жалобу без удовлетворения;
- отменить акт налогового органа;
- отменить решение и прекратить производство по делу о налоговом правонарушении;
- изменить решение или вынести новое решение.

По итогам рассмотрения жалобы на действия или бездействие должностных лиц налоговых органов вышестоящий налоговый орган (вышестоящее должностное лицо) вправе вынести решение по существу.

По итогам рассмотрения апелляционной жалобы на решение вышестоящий налоговый орган вправе:

- оставить решение налогового органа без изменения, а жалобу — без удовлетворения;
- отменить или изменить решение налогового органа полностью или в части и принять по делу новое решение;
- отменить решение налогового органа и прекратить производство по делу.

О принятом решении в течение трех дней со дня его принятия сообщается в письменной форме лицу, подавшему жалобу.

По общему правилу, установленному в ст. 141 НК РФ, подача жалобы в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должност-

ному лицу) не приостанавливает исполнения обжалуемого акта или действия, за исключением случаев, предусмотренных НК РФ. Однако, если налоговый орган (должностное лицо), рассматривающий жалобу, имеет достаточные основания полагать, что обжалуемые акт или действие не соответствуют законодательству Российской Федерации, указанный налоговый орган вправе полностью или частично приостановить исполнение обжалуемых акта или действия. Решение о приостановлении исполнения акта (действия) принимается руководителем налогового органа, принявшим такой акт, либо вышестоящим налоговым органом.

Административный порядок обжалования актов налоговых органов нормативного характера (действий и бездействия) должностных лиц налоговых органов имеет следующие преимущества для налогоплательщика:

- простота и оперативность рассмотрения;
- отсутствие уплаты государственной пошлины;
- возможность определить позицию вышестоящего налогового органа.

В случае если результат рассмотрения жалобы будет отрицательным, налогоплательщик (налоговый агент) сможет основательно подготовиться к судебному процессу. Порядок досудебного обжалования актов налогового органа ненормативного характера, действий или бездействия их должностных лиц регламентирован НК РФ, а также разъяснен ФНС России.

Согласно ст. 46 Конституции РФ, каждому гарантируется судебная защита прав и свобод. Решения и действия (бездействие) органов государственной власти, органов местного самоуправления, общественных объединений и должностных лиц могут быть обжалованы в суде.

Статьи 137 и 138 НК РФ предусматривают право налогоплательщика на судебное обжалование акта налогового органа. При принятии к рассмотрению исков налогоплательщиков об обжаловании действий (бездействия) должностных лиц налоговых органов судам необходимо исходить из того, что в качестве ответчика по такому спору истец вправе указать, как конкретное должностное лицо налогового органа, так и сам налоговый орган.

В данном случае следует учитывать, что истец не всегда имеет возможность предъявить иск к конкретному должностному лицу (в частности, если к моменту предъявления иска соответствующее лицо уволилось из налогового органа либо истцу неизвестно, какое должностное лицо обязано совершить истребуемое действие).

Согласно ст. 142 НК РФ, жалобы (исковые заявления) на акты налоговых органов, действия или бездействие их должностных лиц, поданные в суд, рассматриваются и разрешаются в порядке, установленном гражданским процессуальным, арбитражным процессуальным законодательством и иными федеральными законами.

Статьей 138 НК РФ установлено, что судебное обжалование актов (в том числе нормативных) налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц организациями и индивидуальными предпринимателями производится путем подачи искового заявления в арбитражный суд в соответствии с арбитражным процессуальным законодательством. А судебное обжалование актов (в том числе нормативных) налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц физическими лицами, не являющимися индивидуальными предпринимателями, производится путем подачи искового заявления в суд общей юрисдикции в соответствии с законодательством об обжаловании в суд неправомерных действий государственных органов и должностных лиц.

ГЛАВА 2

ФЕДЕРАЛЬНЫЕ, РЕГИОНАЛЬНЫЕ И МЕСТНЫЕ НАЛОГИ И СБОРЫ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

2.1. НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

(ГЛАВА 21 НК РФ)

Налог на добавленную стоимость — один из самых распространенных налогов в мире, применяется во многих странах с развитой рыночной экономикой.

Впервые в практику налогообложения в современном виде он был введен в середине XX в. во Франции. В настоящее время его применяют около 40 стран, в том числе все страны ЕС. Размер ставки этого налога в разных странах различен, но в 1977 г. Европарламентом было принято решение, ориентирующее страны ЕС на сближение ставок налога, т.е. на его гармонизацию в рамках стран Европейского сообщества.

Следует отметить, что НДС, бесспорно, имеет целый ряд положительных сторон.

Так, в силу своей универсальности он существенно пополняет доходную часть бюджетной системы многих стран. В западных странах методика подсчета налога является достаточно простой. Механизм НДС повсеместно построен так, что он уплачивается за счет конечного потребителя. Во всех странах, применяющих НДС, в том числе и в России, экспортные товары освобождены от уплаты налога, что в определенной мере стимулирует экспорт.

В нашей стране НДС впервые введен Федеральным законом «О налоге на добавленную стоимость», который в первоначальном варианте был принят 6 декабря 1991 г. В дальнейшем принимались многочисленные дополнения и изменения к названному Закону. Статья 1 Закона определяла, 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. К сожалению, в действующем законодательстве определение добавленной стоимости отсутствует.

В настоящее время обложение НДС регламентируется главой 21 НК РФ.

Налог не является регулирующим, хотя практика передачи части НДС субъектам Российской Федерации в нашей стране имела место вплоть до установления налога с продаж (который отменен в настоящее время).

Налог на добавленную стоимость относится к *косвенным* налогам, которые взимаются в процессе расходования материальных благ и возложены на потребителя, но лицо, перечисляющее их государству (юридический налогоплательщик), и лицо, с которого налог удерживается (носитель налогового бремени), не совпадают.

Налог на добавленную стоимость:

- *количественный*, т.е. возрастает пропорционально росту стоимости реализуемых товаров, работ, услуг;
- *общий*, поскольку не имеет целью покрытие определенных расходов;
- *регулярный*;
- *многоступенчатый*, взимаемый на всех стадиях реализации товаров (работ, услуг).

При этом система взимания НДС в России не предусматривает непосредственного определения добавленной стоимости, т.е. суммы, добавленной производителем товара к стоимости сырья, материалов, некоторых других затрат, понесенных в связи с производством. Этот метод расчета НДС называется методом зачета по счетам, или инвойсным методом.

Данный налог относится к категории налогов, уплачиваемых как юридическими, так и физическими лицами (индивидуальными предпринимателями). Рассмотрим данный налог в соответствии с элементами, установленными ст. 17 НК РФ.

Плательщиками НДС являются лица, на которых лежит юридическая обязанность уплатить налог.

В настоящее время плательщиками являются (ст. 143 НК РФ):

- 1) организации;
- 2) индивидуальные предприниматели;
- 3) лица, признаваемые налогоплательщиками в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации, определяемые в соответствии с ТК РФ.

Организации и индивидуальные предприниматели (ст. 145 НК РФ) имеют право на *освобождение от исполнения обязанностей плательщика НДС*, если 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 рублей. Эти положе-

ния не распространяются на плательщиков этой группы, реализующих *подакцизные* товары в течение трех предшествующих последовательных календарных месяцев. Для получения права на освобождение необходимо представить в налоговые органы документы по перечню и в сроки, оговоренные ст. 145 НК РФ.

Объект налогообложения. Добавленная стоимость не является объектом налогообложения. Обязанность заплатить налог в бюджет связана с юридическим фактом реализации товаров (работ, услуг) (передачей права собственности) или перемещением товаров через границу Российской Федерации. Таким образом, объектом налогообложения по НДС являются следующие операции (ст. 146 НК РФ):

- 1) реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, в том числе реализация предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав;
- 2) передача на территории Российской Федерации товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций;
- 3) выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления;
- 4) ввоз товаров на таможенную территорию Российской Федерации (для третьей группы налогоплательщиков).

Пунктом 2 ст. 146 и ст. 149, 150 НК РФ установлены *налоговые изъятия* для некоторых видов операций и импорта отдельных товаров. Например, не признаются объектом налогообложения передача на безвозмездной основе жилых домов, детских садов, клубов, санаториев и других объектов социально-культурного и жилищно-коммунального назначения.

Налоговая база в целом представляет собой стоимостную характеристику объекта налогообложения, т.е. стоимость реализованных товаров (работ, услуг) и других объектов. Налоговая база традиционно определяется *налогоплательщиком*, но может определяться и *налоговым агентом* (ст. 161 НК РФ), в том случае, например, если налогоплательщиком является иностранное лицо, не состоящее на учете в налоговых органах.

Налоговая база определяется в зависимости от особенностей реализации произведенных или приобретенных на стороне товаров (работ, услуг). Глава 21 НК РФ содержит ряд статей, в которых указаны

особенности определения налоговой базы по некоторым операциям или товарам (ст. 154—162.1 НК РФ). Например, при осуществлении транспортных перевозок и реализации услуг международной связи (ст. 157 НК РФ), при реализации предприятия в целом как имущественного комплекса (ст. 158 НК РФ).

При применении различных налоговых ставок налоговая база определяется отдельно по каждому виду товаров (работ, услуг), облагаемых по разным ставкам. При применении одинаковых ставок налога налоговая база определяется суммарно по всем видам операций, облагаемых по этой ставке.

Налоговый период (ст. 163 НК РФ) установлен как квартал.

Налоговые ставки (ст. 164 НК РФ). В целом налоговые ставки адвалорные (процентные) и носят пропорциональный характер.

Устанавливает ставки НК РФ следующим образом.

1. Стандартная ставка НДС составляет 18% (п. 3 ст. 164).

2. Пониженные ставки НДС установлены в зависимости от особенностей товаров (работ, услуг), по которым проводятся операции. Так, налогообложение производится:

а) по ставке 0%, например, при реализации (п. 1 ст. 164):

- товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта, а также товаров, помещенных под таможенный режим свободной таможенной зоны, при условии представления в налоговые органы документов, предусмотренных ст. 165 настоящего Кодекса,
- работ (услуг), непосредственно связанных с перевозкой (транспортировкой) через таможенную территорию Российской Федерации указанных товаров,
- услуг по перевозке пассажиров и багажа при условии, что пункт отправления или пункт назначения пассажиров и багажа расположены за пределами территории Российской Федерации, при оформлении перевозок на основании единых международных перевозочных документов,
- работ (услуг), выполняемых (оказываемых) непосредственно в космическом пространстве, а также комплекса подготовительных наземных работ (услуг), технологически обусловленного и неразрывно связанного с выполнением работ (оказанием услуг) непосредственно в космическом пространстве,
- других товаров (работ, услуг) согласно п. 1 ст. 164 НК РФ;

б) по ставке 10%, например, при реализации (п. 2 ст. 164 НК РФ):

- продовольственных товаров по закрытому перечню, например скота и птицы в живом весе; некоторых видов мяса и мя-

сопродуктов, молока и молокопродуктов, яиц и яйцепродуктов, масла растительного, маргарина, сахара, соли и т.д.,

- товаров для детей, например трикотажных изделий для новорожденных и детей ясельной, дошкольной, младшей и старшей школьной возрастных групп: верхних трикотажных изделий, бельевых трикотажных изделий, чулочно-носочных изделий, прочих трикотажных изделий: перчаток, варежек, головных уборов, обуви (за исключением спортивной), кроватей детских, колясок, тетрадей школьных, игрушек и т.д.,
- периодических печатных изданий, за исключением периодических печатных изданий рекламного или эротического характера, например книжной продукции, связанной с образованием, наукой и культурой, за исключением книжной продукции рекламного и эротического характера,
- некоторых медицинских товаров отечественного и зарубежного производства, например лекарственных средств, включая лекарственные субстанции, в том числе внутриаптечно-го изготовления, изделий медицинского назначения.

3. В отдельных случаях разрабатываются расчетные ставки налога на добавленную стоимость (п. 4 ст. 164).

Порядок исчисления налога довольно сложен. Вспомним, что налог является многоступенчатым. В этой связи мы условно можем разбить порядок исчисления на три этапа:

- а) начисление налоговой обязанности;
- б) определение суммы так называемого входного НДС, или НДС, принимаемого к зачету;
- в) определение налога, подлежащего перечислению в бюджетную систему, как разницу между начисленным налоговым обязательством и суммой входного НДС.

Рассмотрим эти этапы последовательно.

1. Начисление налоговой обязанности. Согласно ст. 166 НК РФ, традиционно сумма налога начисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы (при раздельном учете — как сумма налога, полученная в результате сложения сумм налогов, исчисляемых отдельно как соответствующие налоговым ставкам процентные доли соответствующих налоговых баз). Другими словами, сумма начисленного платежа определяется путем умножения налоговой базы на ставку налога.

При этом общая сумма налога исчисляется по итогам каждого налогового периода применительно ко всем операциям, признаваемым

объектом налогообложения, дата реализации (передачи) которых относится к соответствующему налоговому периоду, с учетом всех изменений, увеличивающих или уменьшающих налоговую базу в соответствующем налоговом периоде.

Начисленная в процессе реализации (или передачи, в зависимости от объекта налога) сумма НДС прибавляется налогоплательщиком к стоимости реализуемых товаров (работ, услуг) и включается в цену. Поэтому налогоплательщик обязан предъявить к оплате покупателю этих товаров (работ, услуг) соответствующую сумму налога, входящую в цену реализации (п. 1 ст. 168 НК РФ). Эта операция оформляется каким-либо оправдательным документом (например, счетом-фактурой, чеком при розничной продаже).

2. Определение суммы «входного» НДС, или НДС, принимаемого к зачету. Для того чтобы перейти к обложению добавленной стоимости, а не всего оборота по реализации, необходимо применить так называемый механизм зачета. Это означает, что налогоплательщик должен уменьшить начисленную налоговую обязанность на величину «входного» НДС, который был уже им уплачен при приобретении сырья, материалов, товаров, услуг (и любых других товарно-материальных и нематериальных ценностей), которые были позже переработаны (к которым и была добавлена стоимость), а затем реализованы.

«Входной» НДС может быть принят к зачету на основании оправдательного документа — счета-фактуры (ст. 172 НК РФ), который оформляется надлежащим образом (ст. 169 НК РФ). Так, согласно п. 5 ст. 169 НК РФ, в счете-фактуре должны быть указаны:

- 1) порядковый номер и дата выписки счета-фактуры;
- 2) наименование, адрес и идентификационные номера налогоплательщика и покупателя;
- 3) наименование и адрес грузоотправителя и грузополучателя;
- 4) номер платежно-расчетного документа в случае получения авансовых или иных платежей в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг);
- 5) наименование поставляемых (отгруженных) товаров (описание выполненных работ, оказанных услуг) и единица измерения (при возможности ее указания);
- 6) количество (объем) поставляемых (отгруженных) по счету-фактуре товаров (работ, услуг) исходя из принятых по нему единиц измерения (при возможности их указания);
- 7) цена (тариф) за единицу измерения (при возможности ее указания) по договору (контракту) без учета налога, а в случае

применения государственных регулируемых цен (тарифов), включающих в себя налог, с учетом суммы налога;

- 8) стоимость товаров (работ, услуг) за все количество поставляемых (отгруженных) по счету-фактуре товаров (выполненных работ, оказанных услуг) без налога;
- 9) сумма акциза по подакцизным товарам;
- 10) налоговая ставка;
- 11) сумма налога, предъявляемая покупателю товаров (работ, услуг), определяемая исходя из применяемых налоговых ставок;
- 12) стоимость всего количества поставляемых (отгруженных) по счету-фактуре товаров (выполненных работ, оказанных услуг) с учетом суммы налога;
- 13) страна происхождения товара;
- 14) номер грузовой таможенной декларации.

Таким образом, счет-фактура является документом, служащим основанием для принятия предъявленных сумм налога к вычету или возмещению.

Подробно порядок применения различных налоговых вычетов урегулирован ст. 171 НК РФ. Так, традиционно вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику и уплаченные им при приобретении товаров (работ, услуг) для перепродажи. Могут быть и другие случаи применения зачета. Например, импортер, уплативший «входной» НДС при оформлении груза при пересечении им таможенной территории Российской Федерации, принимает этот НДС к зачету после фактической реализации ввезенных товаров, которые продаются с включением в цену начисленного НДС.

3. Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется по итогам каждого налогового периода как начисленная сумма НДС, входящая в цену реализации и уменьшенная на сумму налоговых вычетов (ст. 173 НК РФ).

Сроки и порядок уплаты НДС (ст. 174 НК РФ). Уплата налога по операциям, признаваемым объектом налогообложения, производится по итогам каждого налогового периода исходя из фактической реализации (передачи) товаров (выполнения, в том числе для собственных нужд, работ, оказания, в том числе для собственных нужд, услуг) за истекший налоговый период не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. В этот же срок должна быть представлена и налоговая декларация. При ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, уплачивается в соответствии с таможенным законо-

дательством. Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, по операциям реализации (передачи, выполнения, оказания для собственных нужд) товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, уплачивается по месту учета налогоплательщика в налоговых органах.

Льготы. Следует обратить особое внимание на наличие обширного перечня льгот, установленных по рассмотренному налогу. Так, согласно ст. 149 НК РФ, не подлежат налогообложению многочисленные операции по реализации.

2.2. АКЦИЗЫ (ГЛАВА 22 НК РФ)

Акцизы были известны уже в Древнем Риме, в Западной Европе система акцизов впервые вводится в Голландии в XVI в.

Акцизы являются сравнительно новой для нашей страны, но общепринятой в мировой практике формой изъятия сверхприбыли, получаемой от производства товаров со значительной разницей между ценами реализации и фактической себестоимостью.

Акцизы уплачиваются в бюджет производителем подакцизного товара и фактически перекладываются на потребителя. С целью ослабить негативное влияние акцизов на малообеспеченные слои населения в число подакцизных товаров традиционно включают дорогостоящие предметы (например, легковые автомобили) и товары, пользующиеся повышенным спросом, но недорогие в производстве (спиртные и табачные изделия, бензин и т.п.). Поскольку акциз также направлен на недопущение образования сверхвысокой прибыли у сверхрентабельных организаций, акцизами облагаются, в частности, компании, добывающие минеральное сырье.

Акцизы — это федеральный налог. В порядке бюджетного регулирования БК РФ устанавливаются некоторые виды подакцизных товаров, доходы от налогообложения которых передаются в бюджеты субъектов Российской Федерации.

Акцизы являются *косвенным* налогом, т.е. взимаются в процессе расходования материальных благ и входят в цену, уплачиваемую за товар покупателем. При этом лицо, которое перечисляет их (юридический налогоплательщик), и лицо, с которого этот налог удерживается (носитель налогового бремени), не совпадают. В отличие от НДС акцизы чаще всего не являются многоступенчатым налогом, а уплачиваются в бюджет один раз лицом, производящим подакцизную продукцию.

Акциз — налог *количественный*, зависящий напрямую от совокупной стоимости или количества материальных благ, подлежащих обложению.

Налог носит *общий* характер и не служит для создания материальной базы для каких-либо определенных целей, а просто пополняет доходную часть бюджетов. Он может носить как *регулярный*, так и *разовый* характер.

Первоначально обложение данным видом налога осуществлялось в соответствии с Законом «Об акцизах», который был принят 6 декабря 1991 г., т.е. одновременно с соответствующим Законом об НДС. В настоящее время порядок исчисления и уплаты акцизов регламентируется нормами главы 22 НК РФ.

Акцизы относятся к категории налогов, уплачиваемых как юридическими, так и физическими лицами (индивидуальными предпринимателями).

Рассмотрим данный налог в соответствии с элементами, установленными ст. 179 НК РФ.

Налогоплательщиками акцизов (ст. 179 НК РФ) являются лица, на которых лежит *юридическая обязанность* уплатить налог. В настоящее время налогоплательщиками акцизов являются:

- 1) организации;
- 2) индивидуальные предприниматели;
- 3) лица, признаваемые налогоплательщиками в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации, определяемые в соответствии с Таможенным кодексом РФ. Последний вид плательщиков налога выделен законодателем ввиду особенностей определения налоговой базы и порядка исчисления этими лицами налоговой обязанности по акцизу. Освобождений по акцизам (в отличие от НДС) не предполагается.

Объектами налогообложения являются различные операции с подакцизными товарами, которые обуславливают обязанность субъекта уплатить налог. Исчерпывающий перечень этих операций приведен в ст. 182 НК РФ. Приведем некоторые из них:

- реализация на территории Российской Федерации лицами произведенных ими подакцизных товаров;
- передача в структуре организации произведенных подакцизных товаров для дальнейшего производства неподакцизных товаров;
- передача на территории Российской Федерации лицами произведенных ими подакцизных товаров для собственных нужд;
- передача произведенных подакцизных товаров на переработку на давальческой основе;
- ввоз подакцизных товаров на таможенную территорию Российской Федерации.

Очевидно, что перечень операций достаточно обширен и конкретизирован. Это объясняется тем, что законодатель стремится пресечь недобросовестные попытки налогоплательщиков вывести из-под налогообложения операции с дорогостоящими подакцизными товарами путем, например, подмены договора купли-продажи, предполагающего реализацию товара, какими-либо другими договорами (например, договором, согласно которому продукция передается в переработку).

Все указанные операции осуществляются по поводу конкретных предметов материального мира, которые признаны законодателем подакцизными. Так, в ст. 181 НК РФ установлен исчерпывающий перечень *подакцизных товаров и подакцизного минерального сырья*. Сюда относятся:

- спирт этиловый из всех видов сырья, за исключением спирта коньячного;
- спиртосодержащая продукция (растворы, эмульсии, суспензии и другие виды продукции в жидком виде) с объемной долей этилового спирта более 9%;
- алкогольная продукция (спирт питьевой, водка, ликероводочные изделия, коньяки, вино и иная пищевая продукция с объемной долей этилового спирта более 1,5%, за исключением вино-материалов);
- пиво;
- табачная продукция;
- автомобили легковые и мотоциклы с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л.с.);
- автомобильный бензин;
- дизельное топливо;
- другие виды товаров, перечень которых закрыт указанной статьей.

Как видно из приведенного перечня, все эти предметы едва ли можно назвать товарами первой необходимости. Они либо относятся к предметам роскоши, либо реализуются сверхрентабельными организациями, добывающими минеральное сырье.

Налоговая база (ст. 187 НК РФ) призвана количественно выражать рассмотренные выше предметы. Она определяется отдельно по каждому виду подакцизного товара. Налоговая база для определения обязательства по акцизу исчисляется двумя путями — в натуральном исчислении и в стоимостном выражении:

- как объем реализованных (переданных) подакцизных товаров в натуральном выражении;
- как стоимость реализованных (переданных) подакцизных товаров, без учета акциза и налога на добавленную стоимость.

Следует помнить, что в отношении подакцизных товаров, для которых установлены различные налоговые ставки, налоговая база определяется применительно к каждой налоговой ставке.

Налоговым периодом, т.е. сроком формирования налоговой базы, признается календарный месяц (ст. 192 НК РФ). Из этого вытекает, что исчисление акциза будет производиться некумулятивным (ненакопительным, нарастающим итогом с начала года) способом.

Статьей 193 НК РФ установлены различные виды *налоговых ставок*. Ставки могут быть:

- 1) специфическими, а именно применяемыми в абсолютной сумме на единицу измерения, если налоговая база измеряется в натуральном исчислении;
- 2) комбинированными, состоящими из твердой (специфической) и адвалорной (в процентах) налоговых ставок.

В настоящее время подакцизные товары облагаются по ставкам, установленным ст. 193 НК РФ.

Порядок исчисления акциза в соответствии со ст. 194 НК РФ осуществляется следующим образом. Прежде всего производится *начисление* налоговой обязанности. Так, величина акциза по подакцизным товарам (в том числе при ввозе на территорию Российской Федерации), в отношении которых установлены твердые (специфические) налоговые ставки, исчисляется как произведение соответствующей налоговой ставки и налоговой базы. Сумма акциза по подакцизным товарам (в том числе ввозимым на территорию Российской Федерации), в отношении которых установлены комбинированные налоговые ставки, исчисляется как сумма, полученная в результате сложения сумм акциза, исчисленных как произведение твердой (специфической) налоговой ставки и объема реализованных (переданных, ввозимых) подакцизных товаров в натуральном выражении, и как соответствующая адвалорной (в процентах) налоговой ставке процентная доля стоимости (суммы, полученной в результате сложения таможенной стоимости и подлежащей уплате таможенной пошлины) таких товаров.

Далее в процессе исчисления акциза возможен *механизм зачета*. В этом случае порядок исчисления акциза похож на порядок исчисления НДС. Так, налогоплательщик имеет право уменьшить сумму акциза по подакцизным товарам на установленные ст. 200 НК РФ *налоговые вычеты*. Например, вычетам подлежат суммы акциза, предъявленные продавцами и уплаченные налогоплательщиком при приобретении подакцизных товаров либо уплаченные налогоплательщиком при ввозе подакцизных товаров на таможенную территорию Российской Федерации, выпущенных в свободное обращение, в дальнейшем

использованных в качестве сырья для производства подакцизных товаров. Возможны и другие вычеты.

Согласно ст. 201 НК РФ, налоговые вычеты производятся строго на основании расчетных документов и счетов-фактур (по аналогии с НДС), выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком подакцизных товаров.

В этой связи в расчетных документах сумма акциза выделяется отдельной строкой. При реализации подакцизных товаров (за исключением нефтепродуктов) в розницу соответствующая сумма акциза включается в цену указанного товара. При этом на ярлыках товаров и ценниках, выставляемых продавцом, а также на чеках и других выдаваемых покупателю документах соответствующая сумма акциза не выделяется.

В завершение процесса исчисления определяется сумма акциза, подлежащая уплате (перечислению) в бюджетную систему Российской Федерации.

Сумма акциза, *подлежащая уплате* налогоплательщиком (ст. 202 НК РФ), определяется по итогам каждого налогового периода как сумма начисленного акциза, уменьшенная на налоговые вычеты (если они предусмотрены).

В случае если по итогам налогового периода сумма налоговых вычетов превышает сумму акциза, исчисленную по операциям с подакцизными товарами и подакцизным минеральным сырьем, по итогам налогового периода полученная разница подлежит возмещению (зачету, возврату) налогоплательщику.

Таким образом, мы видим, что акциз может быть, так же как и НДС, многоступенчатым налогом. Например, при изготовлении подакцизной продукции из подакцизного сырья (с применением механизма зачета). Однако такие случаи не являются традиционными для данного вида косвенного налога. Применение механизма зачета не всегда означает, что налог является многоступенчатым. Например, при ввозе подакцизной продукции на территорию Российской Федерации налогоплательщик экспортер сам и за счет своих средств (а не за счет средств, полученных ранее в цене товара) уплачивает входной акциз, который затем будет подлежать зачету, в случае реализации этого товара по более высоким ценам, нежели цена ввоза, и в которую войдет исходящий акциз.

Сроки и порядок уплаты акциза установлены ст. 204 НК РФ. Следует обратить внимание на то, что налоговый период, отчетный период и сроки уплаты — это разные понятия. При некумулятивной системе исчисления косвенных налогов налоговый период, как правило,

совпадает с отчетным периодом. Сроки же уплаты всегда устанавливаются законодателем дифференцированно в зависимости от вида налога.

Так, налогоплательщики акцизов обязаны не позднее 25-го числа месяца, следующего за отчетным периодом, представить в налоговые органы декларацию, предусматривающую расчет их налоговой обязанности за установленный период. В соответствии с этим расчетом сумма акциза, предусмотренная к уплате, перечисляется налогоплательщиком в установленный срок с его расчетного счета на соответствующие бюджетные счета (по общему правилу двумя равными долями — не позднее 25-го числа месяца, следующего за отчетным месяцем, и не позднее 15-го числа второго месяца следующего за отчетным месяцем).

Сроки и порядок уплаты акциза при ввозе подакцизных товаров на таможенную территорию Российской Федерации устанавливаются таможенным законодательством Российской Федерации на основе положений НК РФ.

Очевидно, что акцизный механизм призван реализовывать стимулирующую функцию налога, поскольку в задачи финансовой деятельности государства не входит стимулировать сверхприбыльное производство или потребление предметов роскоши. В этой связи логично предположить отсутствие льгот по такому виду налога, как акциз.

2.3. НАЛОГ НА ДОХОДЫ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ (ГЛАВА 23 НК РФ)

Налог на доходы физических лиц является федеральным налогом, порядок уплаты которого в настоящее время регламентируется главой 23 НК РФ. Первоначально закон о подоходном налоге был принят в России в конце 1991 г. и введен в действие начиная с 1992 г. Интересно то, что подоходный налог (в отличие от многочисленных прочих налогов) действовал и на территории СССР, взимаясь по общему правилу по ставке 7%. Законодательство 90-х гг. прошлого столетия характеризовалось тем, что была установлена прогрессивная ставка налога, в отдельных случаях она достигала более 40%. Следует отметить, что практика обложения доходов населения по прогрессивной шкале характерна для большинства развитых стран, однако такой подход в России 90-х гг. XX в. привел к тому, что заработная плата повсеместно «выводилась» налогоплательщиками и налоговыми агентами из-под налогообложения. В этой связи начиная с 2000 г. налоговая политика в отношении НДФЛ изменилась. Ставка по налогу была снижена до 13% (по общему правилу) и стала носить пропорциональный характер.

Налог является *регулирующим* доходным источником. Доходы по нему используются для регулирования поступлений в нижестоящие бюджеты в виде процентных отчислений от налогов по ставкам (нормативам), установленным в настоящее время в БК РФ.

Налог на доходы физических лиц является *прямым, нецелевым, количественным*, взимается *систематически*.

Плательщиками налога (ст. 207 НК РФ) признаются физические лица, являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации, а также физические лица, получающие доходы от источников в Российской Федерации, не являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации.

В нашей стране для определения налогового статуса физического лица (резидент или нерезидент) применяется так называемый тест физического присутствия, заключающийся в следующем. Налоговым резидентом признается лицо, проживающее на территории страны в течение 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев (п. 2 ст. 11 НК РФ). Резиденты несут полную налоговую обязанность, т.е. обязанность уплачивать налог как от доходов, полученных на территории Российской Федерации, так от доходов, полученных за ее пределами.

Нерезиденты несут ограниченную налоговую обязанность. Они уплачивают конкретному государству налог только в том случае, если получили доход из источников в этом государстве.

В отдельную категорию плательщиков НДФЛ выделены индивидуальные предприниматели (ст. 227 НК РФ). К ним относятся физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, а также частные нотариусы, адвокаты.

Объектом налогообложения (ст. 209 НК РФ) признается 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.

Для определения понятия «доход» следует руководствоваться ст. 41 НК РФ. Так, доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможной ее оценки в той мере, в которой такую выгоду можно оценить.

Примеры доходов физических лиц от российских и иностранных источников приведены в ст. 208 НК РФ, согласно которой доходами признаются:

- дивиденды и проценты, полученные от российской организации, а также проценты, полученные от российских индивидуальных предпринимателей и (или) иностранной организации в связи с деятельностью ее обособленного подразделения в Российской Федерации;
- доходы, полученные от использования в Российской Федерации авторских или иных смежных прав;
- доходы, полученные от сдачи в аренду или иного использования имущества, находящегося в Российской Федерации;
- доходы от реализации недвижимого и другого имущества, находящегося в Российской Федерации;
- вознаграждение за выполнение трудовых или иных обязанностей, выполненную работу, оказанную услугу, совершение действия в Российской Федерации;
- иные доходы, получаемые налогоплательщиком в результате осуществления им деятельности в Российской Федерации.

Налоговая база в соответствии со ст. 210 НК РФ представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристику объекта налогообложения (т.е. дохода). При определении налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, а также доходы в виде материальной выгоды.

При получении *дохода в натуральной форме* (ст. 211 НК РФ) в виде товаров (работ, услуг), иного имущества налоговая база определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), иного имущества, исчисленная исходя из их рыночных цен. В стоимость таких товаров (работ, услуг) включается соответствующая сумма НДС и акцизов. *Доходом, полученным в виде материальной выгоды* (ст. 212 НК РФ), являются:

- 1) материальная выгода, приобретенная от экономии на процентах за пользование налогоплательщиком заемными (кредитными) средствами, полученными от организаций или индивидуальных предпринимателей, за исключением:
 - материальной выгоды, полученной от банков, находящихся на территории Российской Федерации, в связи с операциями с банковскими картами в течение беспроцентного периода, установленного в договоре о предоставлении банковской карты,

- материальной выгоды, полученной от экономии на процентах за пользование заемными (кредитными) средствами, предоставленными на новое строительство, либо приобретение на территории Российской Федерации жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них, земельных участков, предоставленных для индивидуального жилищного строительства, и земельных участков, на которых расположены приобретаемые жилые дома, или доли (долей) в них;
- материальной выгоды, полученной от экономии на процентах за пользование заемными (кредитными) средствами, предоставленными банками, находящимися на территории Российской Федерации, в целях рефинансирования (перекредитования) займов (кредитов), полученных на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них, земельных участков, предоставленных для индивидуального жилищного строительства, и земельных участков, на которых расположены приобретаемые жилые дома, или доли (долей) в них;

2) материальная выгода, полученная от приобретения товаров (работ, услуг), в соответствии с гражданско-правовым договором;

3) материальная выгода, полученная от приобретения ценных бумаг.

Все доходы, полученные в иностранной валюте, подлежат пересчету в рубли по курсу ЦБ РФ на день их фактического получения.

Налоговым периодом по НДФЛ признается календарный год (ст. 216 НК РФ).

Налоговая ставка. По общему правилу налоговая ставка (ст. 224 НК РФ) по НДФЛ составляет 13%.

Налоговая ставка в размере 35% установлена в отношении следующих доходов:

- стоимости любых выигрышей и призов, получаемых в проводимых конкурсах, играх и других мероприятиях в целях рекламы товаров, работ и услуг, в части превышения 4 тыс. руб.;
- процентных доходов по вкладам в банках в части превышения суммы, рассчитанной исходя из действующей ставки рефинансирования ЦБ РФ, в течение периода, за который начислены проценты, по рублевым вкладам (за исключением срочных пенсионных вкладов, внесенных на срок не менее шести месяцев) и 9% годовых по вкладам в иностранной валюте;

- экономии на процентах при получении налогоплательщиками заемных средств в части превышения размеров, указанных в п. 2 ст. 212 НК РФ.

Налоговая ставка в размере 30% установлена в отношении всех доходов, получаемых физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации за исключением доходов, получаемых в виде дивидендов от долевого участия в деятельности российских организаций, в отношении которых налоговая ставка установлена в размере 15%.

Налоговая ставка в размере 9% предусмотрена в отношении доходов от долевого участия в деятельности организаций, полученных в виде дивидендов и в отношении доходов в виде процентов по отдельным облигациям (см. п. 5 ст. 224 НК РФ).

По общему правилу в случае если налогообложение доходов производится с применением различных ставок, налоговая база определяется отдельно по каждому виду соответствующего им дохода.

Статьями 213—215 НК РФ установлены особенности определения налоговой базы по договорам страхования и договорам негосударственного пенсионного обеспечения, особенности уплаты НДФЛ в отношении доходов от долевого участия в организации, особенности определения налоговой базы в отношении доходов от операций с ценными бумагами и операций с финансовыми инструментами срочных сделок, базисными активами по которым являются ценные бумаги, а также особенности определения доходов отдельных категорий иностранных граждан.

Порядок исчисления налога характеризуется различными методиками в зависимости от вида дохода, налоговой ставки и от особенностей его плательщика (т.е. является ли плательщик налога налоговым агентом, частным предпринимателем или обычным физическим лицом).

По общему правилу, согласно ст. 225 НК РФ, сумма налога при определении налоговой базы исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы (т.е. простым умножением базы, имеющей стоимостную характеристику на процентную ставку). Общая сумма налога исчисляется по итогам налогового периода применительно ко всем доходам налогоплательщика, дата получения которых относится к соответствующему налоговому периоду. Сумма налога определяется в полных рублях.

Рассмотрим отдельные, наиболее традиционные методики порядка исчисления НДФЛ.

Для доходов, в отношении которых предусмотрена стандартная налоговая ставка, установленная п. 1 ст. 224 НК РФ (13%), налоговая

база определяется как денежное выражение таких доходов, подлежащих налогообложению, уменьшенных на сумму налоговых вычетов (льготы, уменьшающие налоговую базу). Статьями 218—221 НК РФ установлены различные виды *налоговых вычетов*, которые не включаются в налоговую базу для исчисления НДФЛ.

Налоговые вычеты — это суммы, на которые уменьшается налоговая база, выраженная в денежной форме, при определении ее для исчисления налога налоговым агентом или налоговым органом. В соответствии с НК РФ плательщики НДФЛ получили право на следующие налоговые вычеты: стандартные, социальные, имущественные, профессиональные.

При этом порядок исчисления налога и далее различается в зависимости от особенностей, присущих плательщику налога. Так, для любого физического лица в соответствии с осуществлением им трудовой деятельности при исчислении налога применяются стандартные налоговые вычеты.

В соответствии со ст. 218 НК РФ установлено четыре *стандартных* вычета.

Стандартные вычеты применяются только к доходам, облагаемым по ставке 13%. Если налогоплательщик имеет право на вычеты 3 тыс. руб. и 500 руб., то ему предоставляется один вычет 3 тыс. руб. Налогоплательщикам, имеющим право на вычет 3 тыс. руб. или 500 руб., не предоставляется вычет 400 руб. Налоговый вычет в сумме 1 тыс. руб. предоставляется налогоплательщику в случае наличия у него детей (на каждого ребенка).

Предоставление *социальных* налоговых вычетов установлено ст. 219 НК РФ на цели благотворительности, на обучение в платных образовательных учреждениях, на лечение в медицинских учреждениях за плату, а также в сумме, уплаченной налогоплательщиком в налоговом периоде пенсионных взносов по договору негосударственного пенсионного обеспечения.

Законодателем установлены такие социальные налоговые вычеты, как, например, суммы доходов, перечисляемых налогоплательщиком на благотворительные цели в виде денежной помощи организациям науки, культуры, образования, здравоохранения и социального обеспечения, частично или полностью финансируемым из средств соответствующих бюджетов, а также физкультурно-спортивным организациям, образовательным и дошкольным учреждениям на нужды физического воспитания граждан и содержание спортивных команд, а также суммы пожертвований, перечисляемых (уплачиваемых) налогоплательщиком религиозным организациям на осуществление ими

уставной деятельности, — в размере фактически произведенных расходов, но не более 25% суммы дохода, полученного в налоговом периоде. В этом случае принимаются к вычету только суммы, перечисленные (выплаченные) налогоплательщиком в виде денежных средств.

Предусмотрены НК РФ также *имущественные налоговые вычеты*.

Согласно ст. 220 НК РФ, плательщик НДФЛ имеет право на имущественные вычеты при определении налоговой базы по доходам, подлежащим обложению налогом по ставке 13%, в состав которых входят следующие суммы.

1. Суммы, полученные налогоплательщиком в налоговом периоде от продажи жилых домов, квартир, комнат, включая приватизированные жилые помещения, дач, садовых домиков или земельных участков, находившихся в собственности налогоплательщика менее трех лет, но не превышающие в целом 1 млн руб., а также суммы, полученные в налоговом периоде от продажи иного имущества, находившегося в собственности налогоплательщика менее трех лет, но не превышающие 250 тыс. руб. в целом. При продаже жилых домов, квартир, комнат, включая приватизированные жилые помещения, дач, садовых домиков и земельных участков, находившихся в собственности налогоплательщика три года и более, а также иного имущества, находившегося в собственности налогоплательщика три года и более, имущественный налоговый вычет предоставляется в сумме, полученной налогоплательщиком при продаже указанного имущества.

Вместо использования права на получение имущественного налогового вычета налогоплательщик вправе уменьшить сумму своих облагаемых налогом доходов на сумму фактически произведенных им и документально подтвержденных расходов, связанных с получением этих доходов, за исключением реализации налогоплательщиком принадлежащих ему ценных бумаг. Приведенные положения не распространяются на доходы, получаемые индивидуальными предпринимателями от продажи имущества в связи с осуществлением ими предпринимательской деятельности.

2. Суммы фактически произведенных налогоплательщиком расходов:

- на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них, земельных участков, предоставленных для индивидуального жилищного строительства, и земельных участков, на которых расположены приобретаемые жилые дома, или доли (долей) в них;

- на погашение процентов по кредитам, полученным от банков, находящихся на территории Российской Федерации, в целях рефинансирования (перекредитования) кредитов на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них, земельных участков, предоставленных для индивидуального жилищного строительства, и земельных участков, на которых расположены приобретаемые жилые дома, или доли (долей) в них;
- на погашение процентов по целевым займам (кредитам), полученным от российских организаций или индивидуальных предпринимателей и фактически израсходованным на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них, земельных участков, предоставленных для индивидуального жилищного строительства, и земельных участков, на которых расположены приобретаемые жилые дома, или доли (долей) в них.

Существует количественное ограничение этого имущественного налогового вычета — он не может превышать 2 млн руб. без учета сумм, направленных на погашение процентов по ипотечным кредитам, полученным налогоплательщиком в банках Российской Федерации и фактически израсходованным им на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации жилого дома или квартиры.

При этом имущественный налоговый вычет предоставляется налогоплательщику на основании письменного заявления налогоплательщика и документов, подтверждающих право собственности на приобретенный (построенный) жилой дом или квартиру, а также платежных документов, оформленных в установленном порядке, подтверждающих факт уплаты денежных средств налогоплательщиком (квитанции к приходным ордерам, банковские выписки о перечислении денежных средств со счета покупателя на счет продавца, товарные и кассовые чеки, акты о закупке материалов у физических лиц с указанием в них адресных и паспортных данных продавца и другие документы).

Имущественный налоговый вычет не применяется в случаях, когда оплата расходов на строительство или приобретение жилого дома, квартиры, комнаты или долей в них для налогоплательщика производится за счет средств работодателей или иных лиц, а также в случаях, когда сделка купли-продажи жилого дома или квартиры совершается между физическими лицами, являющимися взаимозависимыми (в соответствии с п. 2 ст. 20 НК РФ).

Статья 227 НК РФ устанавливает порядок исчисления и уплаты НДФЛ *индивидуальными предпринимателями и лицами, занимающимися частной практикой*, которые исчисляют и уплачивают налог по суммам доходов, полученных от осуществления своей деятельности. Для целей исчисления налога ими учитываются профессиональные налоговые вычеты.

Профессиональные налоговые вычеты, установленные ст. 221 НК РФ, представляют собой документально подтвержденные расходы, которые непосредственно связаны с получением дохода от осуществления предпринимательской деятельности или частной практики, выполнения работ по договорам гражданско-правового характера.

Профессиональные налоговые вычеты предоставляются следующим категориям физических лиц.

1. Физическим лицам, осуществляющим предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, а также частным нотариусам и другим лицам, занимающимися в установленном действующим законодательством частной практикой. В составе расходов учитываются суммы налога на имущество, если являющееся объектом обложения имущество используется в предпринимательской деятельности. Если налогоплательщики не в состоянии документально подтвердить свои расходы, связанные с деятельностью в качестве индивидуальных предпринимателей или частной практикой, то профессиональный налоговый вычет производится в размере 20% общей суммы доходов, полученных в результате такой деятельности индивидуальным предпринимателем от предпринимательской деятельности. Данная льгота не применяется в отношении физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, но не зарегистрированных в качестве индивидуальных предпринимателей.

2. Налогоплательщикам, которые получают доходы от выполнения работ (оказания услуг) по договорам гражданско-правового характера. Профессиональный налоговый вычет предоставляется в сумме фактически произведенных налогоплательщиками и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с выполнением этих работ (оказанием услуг).

3. Физическим лицам, получающим авторские вознаграждения, в сумме фактически произведенных и документально подтвержденных расходов. Если эти расходы не могут быть подтверждены документально, то они принимаются к вычету в соответствии с нормативами, приведенными в ст. 221 НК РФ, в размере от 20 до 40%. При

определении налоговой базы расходы, подтвержденные документально, не могут учитываться одновременно с расходами в пределах установленного норматива.

Порядок и сроки уплаты налога зависят от вида дохода, являющегося объектом налогообложения, и от особенностей субъекта налогообложения.

Так, например, согласно ст. 226 НК РФ, налоговые агенты, от которых или в результате отношений с которыми налогоплательщик получил доходы, обязаны исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить сумму налога. Налоговые агенты обязаны перечислять суммы исчисленного и удержанного налога не позднее дня фактического получения в банке наличных денежных средств на выплату дохода. Налоговые агенты обязаны представить в налоговый орган по месту своего учета налоговую декларацию на каждого налогоплательщика не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Согласно ст. 227 НК РФ, физические лица — частные предприниматели самостоятельно исчисляют суммы налога и обязаны представить в налоговый орган по месту своего учета соответствующую налоговую декларацию не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом. Общая сумма налога, подлежащая уплате, исчисленная в соответствии с налоговой декларацией, уплачивается по месту учета налогоплательщика в срок не позднее 15 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом. При этом к зачету принимаются уплаченные ранее авансовые платежи, которые исчисляются налоговым органом. Авансовые платежи уплачиваются налогоплательщиком на основании налоговых уведомлений:

- 1) за январь—июнь — не позднее 15 июля текущего года;
- 2) за июль—сентябрь — не позднее 15 октября текущего года;
- 3) за октябрь—декабрь — не позднее 15 января следующего года.

Иные особенности исчисления и порядка уплаты налога в отношении отдельных видов доходов предусмотрены в ст. 228 НК РФ.

Особенности исчисления и уплаты налога для отдельных групп налогоплательщиков предусмотрены в ст. 228 НК РФ.

Льготы. Статьей 217 НК РФ установлен перечень *доходов, не подлежащих налогообложению* (освобождаемых от налогообложения). Это, например, государственные пособия, за исключением пособий по временной нетрудоспособности (включая пособие по уходу за больным ребенком), государственные пенсии и многие другие.

2.4. НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ (ГЛАВА 25 НК РФ)

Налог на прибыль организаций является наиболее характерной формой изъятия части прибыли в бюджетные системы всех современных государств. Например, этот налог действует в Великобритании, во Франции, в Германии, Италии, Испании, Австрии, Греции, Швеции, Дании, Нидерландах, Бельгии, Норвегии, Португалии, Турции, Финляндии, Швейцарии. Вместе с тем в каждой отдельно взятой стране налог имеет свои особенности, которые зависят от многих факторов — экономических, политических, демографических, социальных и т.д. Налогом на прибыль традиционно облагается разница между доходами и расходами, образовавшаяся у субъекта экономической деятельности в определенный период времени.

Согласно классификации налогов, налог на прибыль организаций является:

- *прямым* налогом, непосредственно причитающимся с хозяйствующего субъекта при условии наличия у него определенного дохода, превышающего расходы, по перечню, определяемому согласно действующему законодательству;
- *количественным*, так как его величина непосредственно зависит от величины прибыли, которой организация располагает;
- *федеральным, государственным*, носит *общий* характер, т.е. не имеет целью покрытие каких-либо специальных расходов;
- *регулярным*. Налог на прибыль организаций относится к категории налогов, уплачиваемых только организациями.

В первоначальной редакции Закон РФ «О налоге на прибыль предприятий и организаций» был принят 27 декабря 1991 г. № 2116-1 и в дальнейшем (вплоть до его отмены) подвергался различным многократным изменениям и дополнениям.

В настоящее время порядок исчисления и уплаты налога на прибыль организаций регламентируется нормами главы 25 НК РФ. Так, с 1 января 2002 г. появился новый и единый нормативный акт, регулирующий все вопросы налогообложения прибыли экономических субъектов. Впервые на уровне закона были установлены все элементы налога на прибыль, предусмотренные ст. 17 НК РФ (включая порядок исчисления, чего не было ранее).

Кроме того, был установлен принципиально новый подход к методике исчисления налога на прибыль, а именно введены понятие налогового учета по налогу на прибыль (ст. 313 НК РФ) и механизм его применения.

Рассмотрим налог в соответствии с элементами, установленными ст. 17 НК РФ.

Плательщиками налога на прибыль (ст. 246 НК РФ) являются российские организации и иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, а также получающие доходы от источников в России.

Особенности налогообложения иностранных организаций, осуществляющих деятельность в России через постоянные представительства, определены в ст. 306—310 НК РФ.

В главе 25 НК РФ (ст. 290—305) отдельно регулируются особенности налогообложения прибыли организаций, осуществляющих отдельные виды деятельности, в частности особенности порядка исчисления и уплаты налога банками, страховыми организациями, негосударственными пенсионными фондами, организациями системы потребительской кооперации, профессиональными участниками рынка ценных бумаг, налогоплательщиками по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок.

Объект налогообложения. В соответствии со ст. 247 НК РФ объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком. Прибылью в свою очередь признаются:

- для российских организаций — полученные доходы, уменьшенные на величину расходов, которые определяются в соответствии с НК РФ;
- 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 гл. 25 НК РФ;
- для иных иностранных организаций — доходы, полученные от источников в Российской Федерации. Доходы указанных налогоплательщиков определяются в соответствии со ст. 309 НК РФ.

Таким образом, в соответствии со ст. 247 НК РФ *прибылью признается полученный доход, уменьшенный на величину произведенных расходов.*

Согласно ст. 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. Величина доходов определяется исходя из цен сделки. В случае получения доходов в натуральной форме доходы определяются исхо-

дя из рыночных цен. Указанные цены формируются в порядке, установленном абз. 2 п. 3, а также п. 4—11 ст. 40 НК РФ, с учетом п. 13 ст. 40 НК РФ.

Для того чтобы получить финансовый результат (налогооблагаемую прибыль или убыток), налогоплательщик обязан (руководствуясь главой 25 НК РФ) осуществить сопоставление доходов и расходов организации за определенный период. Рассмотрим это подробно.

Исходя из смысла ст. 248 и 249 НК РФ можно сделать вывод, что *доходами* следует признавать совокупность выручки от реализации любых товаров (работ, услуг), исключая обязательство по уплате косвенных налогов, или совокупность иных видов доходов (внереализационных).

Выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, выраженные в денежной и (или) натуральной формах.

В соответствии со смыслом ст. 248 НК РФ при определении доходов от реализации из выручки от реализации исключаются суммы косвенных налогов (НДС и акцизы), подлежащие уплате в бюджет в соответствии с НК РФ.

При этом как выручка от реализации товаров (работ, услуг), так и доходы определяются преимущественно методом начисления (ст. 271 НК РФ), т.е. независимо от фактического поступления денежных средств за произведенную реализацию. Исключением является применение кассового метода (ст. 273 НК РФ) при исчислении налогооблагаемой базы по налогу на прибыль, основанием которого является превышение суммы полученной выручки (за минусом НДС) 1 млн руб. за каждый квартал в течение года. При кассовом методе выручка подлежит начислению только после получения организацией денег за отгруженную продукцию, предоставленные работы или услуги на банковские счета или в кассы организации.

Согласно п. 1 ст. 248 НК РФ, доходы определяются на основе первичных документов и документов налогового учета.

Доходы подразделяются на три большие группы:

- доходы от реализации;
- внереализационные доходы;
- доходы, не учитываемые при определении налоговой базы.

Содержит НК РФ и специальные статьи, посвященные порядку определения указанных доходов (ст. 249—251).

Порядок учета доходов, выраженных в иностранной валюте, согласно ст. 248 НК РФ, содержит правило, согласно которому доходы,

выраженные в иностранной валюте, учитываются в совокупности с доходами, выраженными в рублях. При этом доходы, выраженные в иностранной валюте, пересчитываются в рубли по официальному курсу ЦБ РФ, установленному на дату признания этих доходов.

Теперь необходимо более подробно рассмотреть классификацию доходов, приведенную выше.

1. *Доход от реализации* в соответствии со ст. 249 НК РФ признаются выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, а также выручка от реализации имущества (включая ценные бумаги) и имущественных прав, уменьшенная на величину косвенных налогов.

2. *Внереализационные доходы* определяются в порядке, установленном ст. 250 НК РФ. Внереализационными доходами налогоплательщика признаются, в частности, доходы:

- от долевого участия в других организациях;
- в виде положительной (отрицательной) курсовой разницы, образующейся вследствие отклонения курса продажи (покупки) иностранной валюты от официального курса, установленного ЦБ РФ на дату перехода права собственности на иностранную валюту;
- от сдачи имущества в аренду (субаренду), если такие доходы не определяются налогоплательщиком в порядке, установленном ст. 249 НК РФ (доходы от реализации);
- в виде процентов, полученных по договорам займа, кредита, банковского счета, банковского вклада, а также по ценным бумагам и другим долговым обязательствам;
- в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественных прав, за исключением случаев, указанных в ст. 251 НК РФ;
- в виде дохода прошлых лет, выявленного в отчетном (налоговом) периоде;
- в виде положительной курсовой разницы, возникающей от переоценки имущества в виде валютных ценностей и требований (обязательств), стоимость которых выражена в иностранной валюте, в том числе по валютным счетам в банках, проводимой в связи с изменением официального курса иностранной валюты к рублю Российской Федерации, установленного ЦБ РФ;
- другие доходы (ст. 250 НК РФ).

Следует учесть, что перечень внереализационных доходов, поименованных в ст. 250 НК РФ, не закрыт и все доходы, возникшие у налогоплательщика и отвечающие определению дохода, приведенного

в ст. 41 НК РФ, подлежат налогообложению, за исключением доходов, перечисленных в ст. 251 НК РФ.

Следует обратить внимание на то, что в п. 3 ст. 39 НК РФ приведен перечень операций, не относящихся к реализации товаров, работ, услуг. Следовательно, помимо перечисленных в ст. 250 НК РФ, доходы, полученные при осуществлении подобных операций, относятся к внереализационным доходам, которые подлежат учету при определении налоговой базы в соответствии со ст. 250 НК РФ либо не учитываются для целей налогообложения согласно ст. 251 НК РФ.

3. В соответствии со ст. 251 НК РФ при определении налоговой базы *не учитываются*, например, следующие доходы:

- в виде имущества, имущественных прав, работ или услуг, которые получены от других лиц в порядке предварительной оплаты товаров (работ, услуг) налогоплательщиками, определяющими доходы и расходы по методу начисления;
- в виде имущества, имущественных прав, которые получены в форме залога или задатка в качестве обеспечения обязательств;
- в виде имущества, имущественных прав и (или) неимущественных прав, имеющих денежную оценку, которые получены в пределах первоначального взноса участником договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или его правопреемником в случае выделения его доли из имущества, находящегося в общей собственности участников договора, или раздела такого имущества;
- в виде основных средств и нематериальных активов, безвозмездно полученных в соответствии с международными договорами Российской Федерации, а также в соответствии с законодательством Российской Федерации атомными станциями для повышения их безопасности, используемых для производственных целей;
- в виде имущества, полученного государственными и муниципальными учреждениями по решению органов исполнительной власти всех уровней;
- в виде средств или иного имущества, которые получены по договорам кредита или займа (иных аналогичных средств или иного имущества независимо от вида оформления заимствований, включая ценные бумаги по долговым обязательствам), а также средств или иного имущества, которые получены в счет погашения таких заимствований;
- в виде других доходов (ст. 251 НК РФ).

Таким образом, получение доходов, приведенных в ст. 251 НК РФ, не учитывается при определении налоговой базы по налогу на прибыль и не влечет за собой ее увеличение. Эта статья содержит закрытый перечень доходов, который не подлежит расширительному толкованию.

Для определения налогооблагаемой прибыли налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов.

Расходами признаются обоснованные (экономически оправданные затраты, стоимость которых выражена в денежной форме) и документально подтвержденные затраты, осуществленные налогоплательщиком (ст. 252 НК РФ).

Таким образом, для признания расходов в целях налогообложения в соответствии со ст. 252 НК РФ необходимо одновременное выполнение следующих условий: обоснованность (экономическая оправданность) расходов и подтверждение расходов документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Если не выполняется одно из условий, приведенных выше, расходы в целях налогообложения не признаются.

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. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Подобно доходам расходы в зависимости от их характера, а также условий осуществления и направлений деятельности организации подразделяются на три группы, согласно НК РФ:

- расходы, связанные с производством и реализацией (ст. 253–264);
- внереализационные расходы (ст. 265);
- расходы, не учитываемые в целях налогообложения (ст. 270).

Если некоторые затраты с равными основаниями могут быть отнесены одновременно к нескольким группам расходов, налогоплательщик вправе самостоятельно определить, к какой именно группе он отнесет такие расходы.

Расходы, связанные с производством и реализацией, в соответствии со ст. 253 НК РФ включают:

- расходы, связанные с изготовлением (производством), хранением и доставкой товаров, выполнением работ, оказанием услуг, приобретением и (или) реализацией товаров (работ, услуг, имущественных прав);

- расходы на содержание и эксплуатацию, ремонт и техническое обслуживание основных средств и иного имущества, а также на поддержание их в исправном (актуальном) состоянии;
- расходы на освоение природных ресурсов;
- расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки;
- расходы на обязательное и добровольное страхование;
- прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией.

Одновременно расходы, связанные с производством и (или) реализацией, подразделяются на четыре элемента: материальные расходы, расходы на оплату труда, суммы начисленной амортизации, прочие расходы.

1. Материальные расходы. Перечень материальных расходов, приведенный в ст. 254 НК РФ, является открытым. Налогоплательщики могут включать в состав материальных расходов любые затраты, связанные с технологическими особенностями производственного процесса при условии их документального оформления.

2. Расходы на оплату труда. В состав расходов на оплату труда включаются любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах, связанные с вознаграждениями за труд, включая вознаграждения, начисленные в пользу работников, не относящихся к основной деятельности. К таким работникам можно отнести управленческий персонал, работников вспомогательного производства. Для целей налогообложения принимаются и начисления стимулирующего характера: премии за производственные результаты, надбавки к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, высокие достижения в труде и другие подобные показатели. Очевидно, что такой льготный подход законодателя, позволяющий отнести практически все выплаты на уменьшение налоговой базы по прибыли объясняется тем, что эти суммы облагаются НДФЛ (рассмотренным выше).

3. Амортизационные отчисления. Амортизационным отчислениям посвящены ст. 256—259 НК РФ. В них приведено понятие амортизируемого имущества, приводится перечень имущества, не включаемого в состав амортизируемого в целях налогообложения, устанавливается порядок определения первоначальной стоимости амортизируемого имущества, характеризуются амортизационные группы и раскрываются принципы распределения имущества по этим группам. Также приведена методика расчета сумм амортизации, принимаемых при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль.

Согласно ст. 256 НК РФ, амортизируемым считается имущество, которое приносит доход и находится в собственности налогоплательщика. Другими словами, амортизируемое имущество переносит свою стоимость на готовую продукцию (работы, услуги) не одновременно, а по частям в пределах срока его полезного использования. Стоимость этого имущества погашается путем начисления амортизации, признаваемой составной частью расходов, уменьшающих налогооблагаемые доходы организации. Амортизируемое имущество включает основные средства и нематериальные активы.

Амортизируемым признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 20 тыс. руб.

4. Прочие расходы, связанные с производством и реализацией продукции (ст. 264 НК РФ). К прочим относятся любые расходы, связанные с производственной деятельностью и отвечающие трем вышеуказанным требованиям — обоснованности, документальной подтвержденности, экономической целесообразности. Следует обратить внимание на то, что в состав прочих расходов включены налоги, уплачиваемые организациями (налог на имущество организаций, единый социальный налог и др.). Некоторые виды расходов могут включаться в рассматриваемый элемент неполностью, а лишь в пределах установленных нормативов.

Например, *представительские расходы* в целях налогообложения прибыли предусмотрены п. 2 ст. 264 НК РФ. Согласно положениям данного пункта, к представительским расходам относятся расходы налогоплательщика на официальный прием и (или) обслуживание представителей других организаций, участвующих в переговорах, а также участников, прибывших на заседания совета директоров или иного руководящего органа налогоплательщика. Место проведения указанных мероприятий, согласно положениям п. 2 ст. 264 НК РФ, не имеет значения. Перечень затрат, учитываемых в целях налогообложения, относящихся к представительским расходам, является закрытым. С вступлением в силу главы 25 НК РФ представительские расходы, произведенные в течение отчетного (налогового) периода, признаются в целях налогообложения в размере, не превышающем 4% от расходов налогоплательщика на оплату труда за этот (отчетный) налоговый период.

Внереализационные расходы, не связанные с производством и реализацией. Представляют собой обоснованные затраты на осуществление деятельности, непосредственно не связанной с производством и (или) реализацией. Их перечень приведен в ст. 265 НК РФ. Указан-

ный перечень носит открытый характер, т.е. НК РФ допускает, что в качестве внереализационных могут быть признаны и прямо не перечисленные в указанной статье расходы. Однако для их учета в целях налогообложения прибыли организация должна документально подтвердить и экономически обосновать целесообразность таких затрат. К таким расходам относятся:

- расходы на содержание переданного по договору аренды (лизинга) имущества (включая амортизацию по этому имуществу);
- судебные расходы и арбитражные сборы;
- расходы в виде сумм штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных или долговых обязательств, а также в виде сумм на возмещение причиненного ущерба;
- другие расходы, отвечающие требованиям ст. 252 НК РФ.

По расходам, которые с равными основаниями можно отнести одновременно к расходам, связанным с производством и реализацией или к внереализационным расходам, в соответствии с п. 4 ст. 252 НК РФ налогоплательщик вправе самостоятельно определить, относится расход к группе расходов от реализации или к внереализационным расходам.

К внереализационным расходам приравниваются убытки, полученные налогоплательщиком в отчетном (налоговом) периоде.

Расходы, не учитываемые в целях налогообложения (ст. 270 НК РФ). Эта группа расходов не уменьшает налогооблагаемую базу по налогу на прибыль.

Таким образом, *прибыль определяется как разница между приведенными доходами и расходами.*

Налоговой базой (ст. 274 НК РФ) признается денежное выражение прибыли. Налогоплательщики для определения налоговой базы могут признавать доходы и расходы для целей налогообложения либо по методу начисления (ст. 271—272 НК РФ), либо по кассовому методу (ст. 273 НК РФ).

Принципиальными отличиями приведенных методов является то, что при методе начисления доходы и расходы, принимаемые для целей налогообложения прибыли, признаются в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической оплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты.

При кассовом методе доходы и расходы налогоплательщиков признаются в целях налогообложения прибыли после их фактической оплаты.

Порядок и условия применения данных методов признания доходов и расходов установлен ст. 271—273 НК РФ.

Если в отчетном (налоговом) периоде налогоплательщиком получен убыток, тогда в этом отчетном (налоговом) периоде налоговая база признается равной нулю. Налогоплательщики, понесшие убыток в предыдущем налоговом периоде (периодах), вправе уменьшить налоговую базу текущего налогового периода на всю сумму полученного ими убытка или на часть этой суммы (*перенести убыток на будущее*). Перенос убытка на будущее может осуществляться в течение 10 лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток.

Налоговый период — календарный год. *Отчетные периоды* — первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года. Отчетными периодами 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).

Налоговая ставка. Ставки налога адвалорные (процентные), пропорциональные. Стандартная ставка установлена в размере 20% (ст. 284 НК РФ). Налог на прибыль организаций пропорционально *зачисляется в бюджеты различных уровней*: 2% — в федеральный бюджет, 18% — в бюджеты субъектов Российской Федерации (по решению субъектов Российской Федерации ставка может быть понижена до 13,5%).

Для ряда категорий организаций и некоторых видов доходов НК РФ устанавливает и другие размеры ставки налога на прибыль (см. ст. 284).

Порядок исчисления налога (ст. 286 НК РФ). Налог исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

При определении налоговой базы по налогу на прибыль применяется кумулятивная система исчисления, т.е. прибыль, подлежащая налогообложению, определяется нарастающим итогом с начала налогового периода, а сумма, причитающаяся к уплате, определяется как разница между начисленной суммой налогового обязательства и суммами налога, уже уплаченными ранее (по итогам предыдущих периодов).

По общему правилу сумма налога по итогам налогового периода определяется налогоплательщиком *самостоятельно*.

По итогам каждого отчетного (налогового) периода налогоплательщики исчисляют сумму авансового платежа, исходя из ставки налога и прибыли, подлежащей налогообложению, рассчитанной нарас-

таким образом с начала налогового периода до окончания отчетного (налогового) периода. В течение отчетного периода налогоплательщики исчисляют сумму ежемесячного авансового платежа.

В статье 286 НК РФ учтены случаи, когда налогоплательщики могут исчислять и перечислять налог, не уплачивая авансовые платежи.

Если налогоплательщиком является иностранная организация, получающая доходы от источников в России, не связанная с постоянным представительством в России, обязанность по определению суммы налога, удержанию ее из доходов налогоплательщика и перечислению налога в бюджет (причем отдельно по каждой выплате) возлагается на российскую организацию или иностранную организацию, осуществляющую деятельность в России через постоянное представительство (*налоговых агентов*), выплачивающих указанный доход налогоплательщику.

Порядок и сроки уплаты. Статья 287 НК РФ определяет сроки и порядок уплаты налога в виде авансовых платежей.

Налог, подлежащий уплате по истечении налогового периода, уплачивается не позднее срока, установленного для подачи налоговых деклараций за соответствующий налоговый период, — не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Ежемесячные авансовые платежи, подлежащие уплате в течение отчетного периода, уплачиваются в срок не позднее 28-го числа каждого месяца этого отчетного периода.

В заключение следует отметить, что по сравнению с ранее действовавшим законодательством о налоге на прибыль глава 25 НК РФ привнесла существенные новации.

Так, во-первых, в механизме обложения прибыли организаций законодатель впервые отказался от применения ранее применявшихся многочисленных льгот, заменив их существенным снижением стандартной ставки по налогу до уровня 24%, а с 2009 г. — до 20%. Во-вторых, впервые был введен так называемый налоговый учет, являющийся основой для исчисления налога. В-третьих, существенные изменения претерпели некоторые частные аспекты, касающиеся учета отдельных видов расходов с целью отнесения их на уменьшение налогооблагаемой базы.

В целом следует отметить, что налог на прибыль является одним из основных бюджетобразующих налогов в Российской Федерации, поскольку платежи организаций по этому налогу весьма значительны по удельному весу в налоговых доходах всех уровней бюджетной системы государства.

**2.5. СБОРЫ ЗА ПОЛЬЗОВАНИЕ ОБЪЕКТАМИ
ЖИВОТНОГО МИРА И ЗА ПОЛЬЗОВАНИЕ ОБЪЕКТАМИ
ВОДНЫХ БИОЛОГИЧЕСКИХ РЕСУРСОВ
(ГЛАВА 25.1 НК РФ)**

Указанные сборы были введены в систему налоговых платежей Российской Федерации с 2004 г. в качестве федеральных отчислений. Порядок их исчисления и уплаты регулируется главой 25.1 НК РФ. Рассмотрим их коротко ввиду того, что названные сборы не имеют широкого распространения и их плательщиков можно назвать специальными субъектами.

Сбор за пользование объектами животного мира. *Плательщиками* сбора (ст. 333.1 НК РФ) признаются организации и физические лица, в том числе индивидуальные предприниматели, получающие в установленном порядке лицензию на пользование объектами животного мира на территории Российской Федерации.

Объектами обложения (ст. 333.2, 333.3 НК РФ) признаются, например, следующие объекты животного мира: медведь, лось, олень, косуля, барсук и др. (перечень установлен п. 1 ст. 333.3 НК РФ). Изъятие указанных объектов животного мира из среды их обитания осуществляется на основании лицензии (разрешения) на пользование объектами животного мира, выдаваемой в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Законодатель установил твердые *ставки* сбора из расчета на один изъятый объект (п. 1 ст. 333.3 НК РФ). Например, ставка за одного медведя бурого — 6 тыс. руб., за одного лося — 1500 руб., за одну выдру — 120 руб. и т.д.

Порядок исчисления (ст. 333.4 НК РФ) определяется в отношении каждого объекта животного мира как произведение соответствующего количества объектов животного мира и ставки сбора, установленной для соответствующего объекта животного мира.

Порядок и сроки уплаты (ст. 333.5 НК РФ). Плательщики уплачивают сумму сбора при получении лицензии на пользование объектами животного мира. Уплата сбора производится по местонахождению органа, выдавшего лицензию (разрешение).

Сбор за пользование объектами водных биологических ресурсов. Плательщиками сбора (ст. 333.1 НК РФ) признаются организации и физические лица, в том числе индивидуальные предприниматели, получающие в установленном порядке лицензию на пользование объектами водных биологических ресурсов во внутренних водах, в территориальном море, на континентальном шельфе Российской Федерации.

Объектами обложения (ст. 333.2, 333.3 НК РФ) признаются объекты водных биологических ресурсов: треска, сельдь, палтус, краб, горбуша, кета и др. (перечень установлен п. 4 и 5 ст. 333.3 НК РФ). Изъятие указанных объектов водных биологических ресурсов из среды их обитания осуществляется на основании лицензии (разрешения) на пользование объектами водных биологических ресурсов, выдаваемой в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Установлены твердые *ставки* сбора из расчета за 1 т объекта водных биологических ресурсов (п. 4 ст. 333.3 НК РФ). Например, ставка за 1 т трески — 3 тыс. руб., за 1 т сельди Берингова моря — 400 руб., за 1 т осетровых — 5500 руб. и т.д.

Установлены также твердые ставки сбора из расчета за одно млекопитающее (п. 5 ст. 333.3 НК РФ). Например, за одну касатку — 30 тыс. руб., за одного морского котика — 800 руб. и т.д.

Порядок исчисления (ст. 333.4 НК РФ) определяется в отношении каждого объекта водных биологических ресурсов как произведение соответствующего количества объектов водных биологических ресурсов и ставки сбора, установленной для соответствующего объекта водных биологических ресурсов.

Порядок и сроки уплаты (ст. 333.5 НК РФ). Уплата сбора производится:

плательщиками — физическими лицами, за исключением индивидуальных предпринимателей, по местонахождению органа, выдавшего лицензию (разрешение);

плательщиками — организациями и индивидуальными предпринимателями по местонахождению органа, выдавшего лицензию.

Плательщики уплачивают сумму сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов в виде разового и регулярных взносов. При этом сумма разового взноса определяется как доля исчисленной суммы сбора, размер которой равен 10%, и уплата производится при получении лицензии на пользование объектами 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 лицензии за пользование объектами водных биологических ресурсов ежемесячно, не позднее 20-го числа.

2.6. ВОДНЫЙ НАЛОГ

(ГЛАВА 25.2 НК РФ)

Введен в действие с 2005 г. главой 25.2 НК РФ.

Плательщиками (ст. 333.8 НК РФ) водного налога признаются организации и физические лица, осуществляющие специальное или особое водопользование. Таким образом, можно отметить, что субъект — специальный.

Объектами (ст. 333.9 НК РФ) налогообложения признаются следующие виды пользования водными объектами:

- забор воды из водных объектов;
- использование акватории водных объектов, за исключением лесосплава в плотках и кошелях;
- использование водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики;
- использование водных объектов для целей лесосплава в плотках и кошелях.

Налоговая база определяется (ст. 333.10 НК РФ):

- при заборе воды — как объем воды, забранной из водного объекта за налоговый период;
- при использовании акватории водных объектов, за исключением сплава древесины в плотках и кошелях, — как площадь предоставленного водного пространства;
- при использовании водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики — как количество произведенной за налоговый период электроэнергии;
- при использовании водных объектов для целей сплава древесины в плотках и кошелях — как произведение объема древесины, сплавляемой в плотках и кошелях за налоговый период, выраженного в тысячах кубических метров, и расстояния сплава, выраженного в километрах, деленного на 100.

Налоговым периодом признается квартал (ст. 333.11 НК РФ).

Налоговые ставки (ст. 333.12 НК РФ) устанавливаются по бассейнам рек, озер, морей и экономическим районам.

Например, при заборе воды из экономического района Северный бассейна реки Волга налоговая ставка, выраженная в рублях составит за 1 тыс. куб. м воды, забранной из поверхностных водных объектов, 300 руб., из подземных водных объектов — 384 руб.

При использовании акватории экономического района Центральный налоговая ставка за 1 кв. км используемой акватории составит 30,84 тыс. руб. в год.

При использовании водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики в бассейне реки Невы налоговая ставка за 1 тыс. кВт·ч электроэнергии составит 8,76 руб.

При использовании водных объектов для целей лесосплава в плотах и кошельях в том же бассейне ставка за 1 тыс. куб. м сплавляемой древесины на каждые 100 км сплава — 1656,0 руб.

Порядок исчисления налога. Налогоплательщик исчисляет сумму налога самостоятельно по итогам каждого налогового периода как произведение налоговой базы и соответствующей ей налоговой ставки.

Порядок и сроки уплаты налога. Общая сумма налога уплачивается по местонахождению объекта налогообложения в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

2.7. ГОСУДАРСТВЕННАЯ ПОШЛИНА

{ГЛАВА 25.3 НК РФ}

Государственная пошлина относится к числу наиболее распространенных платежей, используемых государством в качестве источника доходов бюджета и в определенной мере для регулирования общественных отношений (путем установления высоких размеров или освобождения от уплаты и т.п.). В отличие от налогов государственная пошлина имеет индивидуально-возмездный характер: обязанность уплатить пошлину возникает лишь в связи с предоставлением определенных услуг юридического характера (совершением действий) со стороны указанных в законодательстве органов (судов, нотариальных контор и т.д.). Первоначально государственная пошлина взималась в Российской Федерации на основании Закона РФ от 9 декабря 1991 г. № 2005-1 «О государственной пошлине». С 2005 г. она регулируется главой 25.3 НК РФ.

Согласно ст. 333.16 НК РФ, под *государственной пошлиной* понимается *сбор*, взимаемый с лиц при их обращении в государственные органы, органы местного самоуправления, иные органы или к должностным лицам, которые имеют соответствующие полномочия, за совершение в отношении этих лиц юридически значимых действий, за исключением действий, совершаемых консульскими учреждениями Российской Федерации.

Плательщиками государственной пошлины (ст. 333.17 НК РФ) являются организации и физические лица, обращающиеся за совершением юридически значимых действий или выступающие ответчиками в судах общей юрисдикции, арбитражных судах или по делам, рассматриваемым мировыми судьями, если решение суда принимает-

ся не в их пользу, а истец освобожден от уплаты государственной пошлины.

Объектами взимания государственной пошлины являются, например, исковые и иные заявления и жалобы, подаваемые в суды общей юрисдикции, а также обращения к мировым судьям и в арбитражные суды; нотариальные действия; акты гражданского состояния, подлежащие государственной регистрации, и др.

Размеры государственной пошлины различаются в зависимости от органа, в который обращаются плательщики, и от вида действия, совершаемого соответствующим органом (ст. 333.19, 333.33 НК РФ).

Например, по делам, рассматриваемым в судах общей юрисдикции, с исковых заявлений имущественного характера при цене иска до 20 тыс. руб. государственная пошлина взимается в размере 4% от цены иска, но не менее 400 руб. За государственную регистрацию юридических лиц государственная пошлина взимается в размере 4 тыс. руб.

Статьями 333.35—333.39 НК РФ установлены *льготы* по уплате государственной пошлины для отдельных категорий граждан. Например, от уплаты государственной пошлины в судах общей юрисдикции освобождаются Герои Советского Союза, Герои России, истцы по искам о взыскании заработной платы.

Порядок и сроки уплаты государственной пошлины установлены ст. 333.18 НК РФ по различным основаниям индивидуально.

Государственная пошлина уплачивается по месту совершения юридически значимого действия в наличной или безналичной форме. Государственная пошлина уплачивается в следующем порядке: по делам, рассматриваемым судами, — до подачи соответствующего заявления (жалобы); за выполнение нотариальных действий — при их совершении; за государственную регистрацию актов гражданского состояния — при подаче соответствующих заявлений.

В случае внесения государственной пошлины в большем объеме, чем это требуется, отказа от совершения действий или в выдаче документов и в других подобных случаях уплаченная государственная пошлина подлежит *возврату частично или полностью* (ст. 333.40 НК РФ).

Возврат уплаченной государственной пошлины производится на основании заявления, подаваемого в орган, уполномоченный совершать юридически значимые действия, за которые уплачена государственная пошлина. Заявление о возврате излишне уплаченной суммы государственной пошлины может быть подано в течение трех лет со дня уплаты указанной суммы.

Возврат излишне уплаченной суммы государственной пошлины осуществляется органом Казначейства России.

Государственная пошлина, подлежащая возврату, должна быть выдана плательщику в течение одного месяца со дня подачи указанного заявления о возврате.

2.8. НАЛОГ НА ДОБЫЧУ ПОЛЕЗНЫХ ИСКОПАЕМЫХ (ГЛАВА 26 НК РФ)

Налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ) — федеральный налог, введенный в систему налоговых платежей Российской Федерации с 2002 г. Порядок его исчисления и уплаты регламентируется главой 26 НК РФ.

Плательщиками налога (ст. 334 НК РФ) на добычу полезных ископаемых являются организации и индивидуальные предприниматели, признаваемые пользователями недр в соответствии с законодательством Российской Федерации и подлежащие постановке на учет по месту нахождения соответствующего участка недр (ст. 335 НК РФ).

Объектами налогообложения являются:

- 1) полезные ископаемые, добытые из недр на участке, предоставленном налогоплательщику в пользование в соответствии с законодательством Российской Федерации;
- 2) полезные ископаемые, извлеченные из отходов добывающего производства, если такое извлечение подлежит отдельному лицензированию в соответствии с законодательством Российской Федерации о недрах;
- 3) полезные ископаемые, добытые из недр за пределами территории Российской Федерации, если эта добыча осуществляется на территориях, находящихся под юрисдикцией Российской Федерации (а также арендуемых у иностранных государств или используемых на основании международного договора), на участке недр, предоставленном налогоплательщику в пользование.

При этом видами полезного ископаемого являются:

- антрацит, уголь каменный, уголь бурый и горючие сланцы;
- торф;
- углеводородное сырье, газовый конденсат из всех месторождений углеводородного сырья, газ горючий природный, добываемый через нефтяные скважины;
- товарные руды:
 - черных металлов (железо, марганец, хром),
 - цветных металлов (алюминий, медь, никель, кобальт, свинец, цинк, олово, вольфрам, молибден, сурьма, ртуть, магний, дру-

- гие цветные металлы, не предусмотренные в других группировках),
- редких металлов (титан, цирконий, ниобий, редкие земли, стронций, литий, бериллий, ванадий, германий, цезий, скандий, селен, цирконий, тантал, висмут, рений, рубидий);
 - горно-химическое неметаллическое сырье (алатит-нефелиновые и фосфоритовые руды, калийные, магниевые и каменные соли, борные руды, сульфат натрия, сера природная и сера в газовых, серно-колчеданных и комплексных рудных месторождениях, бариты, асбест, йод, бром, плавленый шпат, краски земляные (минеральные пигменты), карбонатные породы и другие виды неметаллических полезных ископаемых для химической промышленности и производства минеральных удобрений);
 - другие полезные ископаемые (ст. 337 НК РФ).

Налоговая база определяется в виде стоимости добытых полезных ископаемых, а также в стоимости единицы массы или объема. Стоимость добытого полезного ископаемого определяется как произведение количества добытого полезного ископаемого и стоимости единицы добытого полезного ископаемого. Стоимость единицы добытого полезного ископаемого рассчитывается как отношение выручки от реализации добытого полезного ископаемого к количеству реализованного добытого полезного ископаемого.

Налоговая база определяется налогоплательщиком самостоятельно в отношении каждого добытого полезного ископаемого (в том числе полезных компонентов, извлекаемых из недр попутно при добыче основного полезного ископаемого).

Налоговым периодом признается календарный месяц.

Налоговые ставки установлены ст. 342 НК РФ применительно к разным видам полезных ископаемых: 0, 3,8, 4, 4,8, 5,5, 6, 6,5, 7,5, 8, 17,5%; 147 руб. за 1 тыс. кубометров газа при добыче газа горючего природного из всех видов месторождений углеводородного сырья.

Порядок исчисления. Если налоговая база определяется как стоимость добытых полезных ископаемых, то сумма налога по добытым полезным ископаемым исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

При этом, во-первых, определяется количество добытого полезного ископаемого (ст. 339 НК РФ). Количество добытого полезного ископаемого определяется прямым (посредством применения измерительных средств и устройств) или косвенным (по данным о содержании добытого полезного ископаемого в извлекаемом из недр (отхо-

дов, потерь) минеральном сырье) методом. Во-вторых, производится его оценка (ст. 340 НК РФ). В-третьих, определяется стоимость добытого полезного ископаемого путем умножения его количества на стоимость единицы. В-четвертых, определяется налоговая обязанность путем умножения стоимости добытого полезного ископаемого на соответствующую процентную ставку.

Если налоговая база определяется в единицах массы или объема, то сумма налога исчисляется как произведение соответствующей налоговой ставки и величины налоговой базы (попутный газ и газ горючий природный).

Сумма налога исчисляется по итогам каждого налогового периода по каждому добытому полезному ископаемому. Налог подлежит уплате по месту нахождения каждого участка недр, предоставленного налогоплательщику в пользование в соответствии с законодательством Российской Федерации. При этом сумма налога, подлежащая уплате, рассчитывается исходя из доли полезного ископаемого, добытого на каждом участке недр, в общем количестве добытого полезного ископаемого соответствующего вида.

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

Налоговая декларация представляется налогоплательщиком в налоговые органы по месту нахождения (месту жительства) налогоплательщика не позднее последнего дня месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

2.9. СПЕЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ **(ГЛАВЫ 26.1, 26.2, 26.3 НК РФ)**

Раздел VIII.1 НК РФ посвящен специальным налоговым режимам, которые представляют собой определенные системы налогообложения (так называемые единые налоги), при переходе на которые налогоплательщики уплачивают лишь один налог вместо нескольких. К специальным налоговым режимам НК РФ относит: единый сельскохозяйственный налог (ЕСХН), упрощенную систему обложения (УСН), единый налог на вмененный доход (ЕНВД) и систему налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции. Иные налоги уплачиваются в соответствии с общим режимом налогообложения.

Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей устанавливается главой 26.1 НК РФ. Налогоплательщики вправе добровольно перейти на уплату указанного налога.

Уплата налога предусматривает для налогоплательщика-организации замену следующих налогов, подлежащих уплате в соответствии с общим режимом налогообложения: налога на прибыль организаций, НДС (кроме таможенного), налога на имущество организаций. Для налогоплательщика переход на ЕСХН предусматривает замену следующих налогов: НДФЛ (полученного от ведения предпринимательской деятельности), НДС (кроме таможенного), налога на имущество физических лиц (используемого при ведении предпринимательской деятельности).

Плательщиками ЕСХН (ст. 346.3 НК РФ) являются организации и индивидуальные предприниматели — сельскохозяйственные товаропроизводители, которые перешли на уплату ЕСХН.

Сельскохозяйственными товаропроизводителями признаются организации и индивидуальные предприниматели, производящие сельскохозяйственную продукцию, осуществляющие ее первичную и последующую переработку и реализующие эту продукцию, при условии, что в общей выручке от реализации товаров (работ, услуг) доля выручки от реализации этой продукции составляет не менее 70%.

Не вправе перейти на уплату ЕСХН организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся производством подакцизных товаров, и организации, имеющие филиалы или представительства, организации, осуществляющие деятельность в сфере игорного бизнеса, бюджетные учреждения.

Заявительный порядок перехода налогоплательщика на уплату ЕСХН предусматривает НК РФ. Так, сельскохозяйственные товаропроизводители, изъявившие желание перейти на уплату ЕСХН, подают в период с 20 октября по 20 декабря года, предшествующего году, начиная с которого они переходят на уплату данного налога, в налоговый орган по своему местонахождению (месту жительства) заявление, в котором содержатся необходимые данные (ст. 346.3 НК РФ). Налогоплательщики, перешедшие на уплату ЕСХН, не вправе до окончания налогового периода перейти на иные режимы налогообложения, за исключением случая, когда по итогам налогового периода доля их дохода от реализации сельскохозяйственной продукции составила менее 70% всего дохода. В этом случае налогоплательщики должны произвести перерасчет налоговых обязательств исходя из общего режима налогообложения за весь указанный налоговый период.

Объектам налогообложения (ст. 346.4 НК РФ) признаются доходы, уменьшенные на величину расходов.

Организации при определении объекта налогообложения учитывают доходы в соответствии с главой 25 НК РФ. Индивидуальные пред-

приниматели при определении объекта налогообложения учитывают доходы, полученные от предпринимательской деятельности.

В отличие от правил, предусмотренных главой 25 НК РФ для определения расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль, перечень расходов, уменьшающих налоговую базу по ЕСХН является закрытым.

При определении объекта налогообложения налогоплательщики уменьшают полученные ими доходы на установленные в ст. 346.5 НК РФ расходы. Эти расходы принимаются в соответствии с критериями, установленными в ст. 252 НК РФ (документальная подтвержденность, экономическая обоснованность).

Налоговой базой (ст. 346.6 НК РФ) является денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов.

Налоговым периодом признается календарный год, а отчетным периодом — полугодие (ст. 346.7 НК РФ).

Налоговая ставка устанавливается в размере 6%.

Сумма налога исчисляется (ст. 346.9 НК РФ) налогоплательщиком самостоятельно. Она определяется как произведение налоговой ставки и налоговой базы. Система исчисления — кумулятивная (нарастающим итогом с начала года).

Организации по истечении налогового и отчетного периода (за полугодие и год) представляют налоговые декларации в налоговые органы по своему местонахождению (индивидуальные предприниматели — по месту своего жительства). Налоговые декларации по итогам налогового периода представляются организациями не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом. Уплата по итогам отчетного периода производится не позднее 25 дней со дня окончания отчетного периода, а по итогам налогового периода — не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Суммы ЕСХН зачисляются на счета органов Казначейства России для их последующего распределения в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации.

Упрощенная система налогообложения в соответствии с главой 26.2 НК РФ применяется наряду с общей системой налогообложения, предусмотренной налоговым законодательством Российской Федерации.

Налогоплательщиками (ст. 346.12 НК РФ) являются организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на упрощенную систему налогообложения.

Применение УСН предусматривает для налогоплательщиков-организаций (индивидуальных предпринимателей) *замену уплаты*

налогов на прибыль организаций (НДФЛ), налога на имущество организаций (на имущество физических лиц) уплатой единого налога, исчисляемого по результатам хозяйственной деятельности организаций за налоговый период (аналогично ЕСХН). Иные налоги уплачиваются в соответствии с общим режимом налогообложения.

Порядок перехода на УСН заявительный (ст. 346.13 НК РФ). Так, налогоплательщики, изъявившие желание перейти на УСН, подают в период с 1 октября по 30 ноября года, предшествующего году, начиная с которого налогоплательщики переходят на специальный налоговый режим, в налоговый орган по месту своего нахождения (месту жительства) соответствующее заявление. При этом организации в заявлении о переходе на УСН сообщают сведения о размере доходов за девять месяцев текущего года.

Организация имеет право перейти на УСН, если по итогам девяти месяцев того года, в котором организация подает заявление о переходе на спецрежим, доход от реализации товаров (работ, услуг) не превысил 20 млн руб. (без учета НДС и возможности корректировки с учетом коэффициента-дефлятора).

Перечень организаций, которые не вправе применять УСН, установлен НК РФ. Это, например, организации, имеющие филиалы или представительства, банки, страховщики, негосударственные пенсионные фонды, ломбарды и др. (ст. 346.12 НК РФ).

Налогоплательщики, применяющие УСН, не вправе до окончания налогового периода перейти на иной режим налогообложения, за исключением случая, если по итогам отчетного (налогового) периода доходы налогоплательщика превысили 20 млн руб. В этом случае налогоплательщики должны произвести перерасчет налоговых обязательств исходя из общего режима налогообложения за весь указанный налоговый период.

Объектом налогообложения (ст. 346.14 НК РФ) являются доходы или доходы, уменьшенные на величину расходов. Выбор объекта налогообложения осуществляется самим налогоплательщиком. Объект налогообложения не может меняться налогоплательщиком в течение трех лет с начала применения УСН.

Налогоплательщики при определении объекта налогообложения учитывают доходы в соответствии с главой 25 НК РФ.

Перечень расходов, уменьшающих налоговую базу по УСН, является закрытым (по аналогии с ЕСХН) и содержит конкретные виды расходов (ст. 346.16 НК РФ).

Для рассматриваемого специального режима налогообложения законодатель, как и в случае с ЕСХН, предусмотрел возможность ис-

пользования кассового метода (более льготного) признания доходов в целях налогообложения. Так, датой получения доходов признается день поступления средств на счета в банках или в кассу. Расходами налогоплательщиков признаются затраты также после их фактической оплаты (кассовый метод).

Налоговой базой (ст. 346.18 НК РФ) признается денежное выражение доходов организации или индивидуального предпринимателя. Если объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов, налоговой базой признается денежное выражение прибыли. При определении налоговой базы доходы и расходы определяются нарастающим итогом с начала налогового периода.

Налоговый период — календарный год. *Отчетные периоды* — I квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Налоговые ставки (ст. 346.20 НК РФ). В случае если объектом налогообложения являются доходы, налоговая ставка устанавливается в размере 6%. В случае если объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов, налоговая ставка устанавливается в размере 15%.

Порядок исчисления и уплаты. Налог исчисляется налогоплательщиком самостоятельно по итогам налогового периода как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

По итогам каждого отчетного периода налогоплательщики исчисляют сумму квартального авансового платежа с учетом ранее уплаченных сумм авансов. Уплаченные авансовые платежи засчитываются в счет уплаты налога по итогам налогового периода.

Уплата налога и квартальных авансовых платежей производится по месту нахождения (месту жительства) плательщика.

Налог, подлежащий уплате по истечении налогового периода, уплачивается не позднее срока, установленного для подачи деклараций.

Квартальные авансовые платежи уплачиваются не позднее 25 календарных дней со дня окончания соответствующего налогового периода.

Налогоплательщики-организации представляют налоговые декларации в налоговые органы по месту своего нахождения по итогам налогового периода — не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом, и по итогам отчетного периода — не позднее 25 дней со дня окончания соответствующего отчетного периода.

Налогоплательщики — индивидуальные предприниматели представляют налоговые декларации в налоговые органы по месту своего жительства по итогам налогового периода — не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Суммы налога зачисляются на счета органов Казначейства России для их последующего распределения в бюджеты всех уровней и бюджеты государственных внебюджетных фондов в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации.

Плательщики единого налога обязаны вести налоговый учет.

Единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности — это система налогообложения, общие положения которой установлены главой 26.3 НК РФ. Система налогообложения в виде ЕНВД для отдельных видов деятельности вводится в действие нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных районов, городских округов, законами городов федерального значения — Москвы и Санкт-Петербурга и применяется наряду с общей системой налогообложения и иными режимами, предусмотренными законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

Система налогообложения в виде ЕНВД может применяться в отношении, например, таких видов предпринимательской деятельности, как оказание бытовых и ветеринарных услуг, ремонт, техническое обслуживание и мойка автотранспортных средств, розничная торговля, осуществляемая через магазины и павильоны с площадью торгового зала по каждому объекту организации торговли не более 150 кв. м, и др. (ст. 346.26 НК РФ).

Уплата налогоплательщиками единого налога предусматривает *отмену уплаты* налога на прибыль организаций (на доходы физических лиц), налога на имущество организаций (на имущество физических лиц) по аналогии с ЕСХН и УСН. Исчисление и уплата иных налогов и сборов осуществляются налогоплательщиками в соответствии с общим режимом налогообложения.

Налогоплательщиками (ст. 346.28 НК РФ) являются организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие на территории муниципального района, городского округа, городов Москвы и Санкт-Петербурга, в которых введен единый налог, предпринимательскую деятельность, облагаемую единым налогом.

Объект налогообложения (ст. 346.29 НК РФ) — вмененный доход налогоплательщика. **Вмененный доход** — потенциально возможный доход налогоплательщика, рассчитываемый с учетом совокупности условий, непосредственно влияющих на получение указанного дохода, и используемый для расчета величины единого налога по установленной ставке.

К указанным факторам относятся *базовая доходность* и *корректирующие коэффициенты базовой доходности*.

Базовая доходность — условная месячная доходность в стоимостном выражении на ту или иную единицу физического показателя,

характеризующего определенный вид предпринимательской деятельности в различных сопоставимых условиях, которая используется для расчета величины вмененного дохода.

Корректирующие коэффициенты базовой доходности — коэффициенты, показывающие степень влияния того или иного условия на результат предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом.

Корректирующий коэффициент К1 — устанавливаемый на календарный год коэффициент-дефлятор, учитывающий изменение потребительских цен на товары (работы, услуги) в Российской Федерации в предшествующем периоде. Коэффициент-дефлятор определяется и подлежит официальному опубликованию в порядке, установленном Правительством РФ.

Корректирующий коэффициент К2 — коэффициент базовой доходности, учитывающий совокупность особенностей ведения предпринимательской деятельности, в том числе ассортимент товаров (работ, услуг), сезонность, режим работы, фактический период времени осуществления деятельности, величину доходов, особенности места ведения предпринимательской деятельности и другие особенности. Значения корректирующего коэффициента К2 определяются расчетным путем (п. 6 ст. 346.29 НК РФ). Он устанавливается для всех категорий налогоплательщиков соответствующими представительными органами на один календарный год в пределах от 0,005 до 1 включительно.

Налоговая база (ст. 346.29 НК РФ) — величина вмененного дохода, рассчитываемая как произведение базовой доходности по определенному виду предпринимательской деятельности, исчисленной за налоговый период, и величины физического показателя, характеризующего данный вид деятельности. Базовая доходность корректируется (умножается) на коэффициенты К1 и К2.

Для исчисления суммы единого налога используются установленные в НК РФ *физические показатели*, характеризующие определенный вид предпринимательской деятельности, и *базовая доходность в месяц*.

Пример

Вид предпринимательской деятельности	Физический показатель	Базовая доходность в месяц, руб.
Оказание бытовых услуг	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	7 500

Источник: статья 346.29 НК РФ.

Допустим, что вид предпринимательской деятельности — оказание бытовых услуг. Физические показатели — количество работников, включая индивидуального предпринимателя, а базовая доходность в месяц — 7500 руб. Если предположить, что количество работающих равно четырем, то соответственно базовая доходность по этому виду деятельности равна 30 тыс. руб. Именно она и корректируется на ус- танавливаемую величину поправочных коэффициентов.

Налоговый период — квартал.

Ставка единого налога (ст. 346.31 НК РФ) составляет 15% от величины вмененного дохода.

Порядок исчисления. Соответственно сумма причитающегося к уплате ЕНВД определяется как процентная доля налоговой базы (т.е. путем умножения базы на ставку).

Порядок и сроки уплаты (ст. 346.32 НК РФ). Уплата ЕНВД производится налогоплательщиком по итогам налогового периода не позднее 25-го числа первого месяца следующего налогового периода.

Сумма единого налога, исчисленная за налоговый период, уменьшается плательщиками на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, уплаченных за этот же период времени, при выплате плательщиками вознаграждений своим работникам, занятым в тех сферах деятельности, по которым уплачивается единый налог, а также на сумму страховых взносов в виде фиксированных платежей, уплаченных индивидуальными предпринимателями за свое страхование, и на сумму выплаченных пособий по временной нетрудоспособности. При этом сумма единого налога не может быть уменьшена более чем на 50% по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование.

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

Суммы единого налога зачисляются на счета органов Федерального казначейства для их последующего распределения в бюджеты всех уровней и бюджеты государственных внебюджетных фондов в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации.

2.10. РЕГИОНАЛЬНЫЕ НАЛОГИ

(ГЛАВЫ 28, 29, 30 НК РФ)

Транспортный налог. Налогообложение транспортных средств — широко распространенное явление во всем мире. При этом транспортные налоги являются преимущественно целевыми, направляемыми

в дорожные фонды. Считается, что налогоплательщику психологически проще уплатить налог на свое транспортное средство, если он знает, что эти средства будут направлены на улучшение сети автомобильных дорог.

Учитывая это, в нашей стране до 1 января 2003 г. налогообложение владения транспортными средствами регулировалось Законами РФ «О дорожных фондах в Российской Федерации» (в настоящее время утратил силу) и «О налогах на имущество физических лиц».

В настоящее время общие правила порядка исчисления и уплаты транспортного налога установлены и регулируются главой 28 НК РФ. Налог является региональным, в связи с чем, будучи установленным на федеральном уровне, вводится в действие законами субъектов Российской Федерации в соответствии с требованиями ст. 356 НК РФ. Этими законами определяются ставка налога, порядок и сроки уплаты, форма отчетности. Налог подлежит уплате на территории соответствующего субъекта Российской Федерации. При установлении налога законами субъектов Российской Федерации могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком. Будучи региональным, налог соответственно является *государственным*.

В широком смысле слова можно утверждать, что данный налог относится к категории имущественных налогов, поскольку предметами материального мира, подлежащими налогообложению, являются специфические виды имущества, а именно транспортные средства.

Транспортный налог является *прямым*, условием возникновения налогового обязательства по которому является наличие в собственности у плательщика налога транспортного средства, указанного в законе. По аналогии с прочими налогами на имущество рассматриваемый налог является *количественным* и *регулярным*. Он относится к категории налогов, взимаемых как с юридических, так и с физических лиц.

Рассмотрим налог в соответствии с элементами, установленными ст. 17 НК РФ.

Плательщиками налога (ст. 357 НК РФ) являются лица (как физические, так и юридические), на которых в соответствии с законодательством Российской Федерации зарегистрированы транспортные средства, т.е. их собственники.

Объектом налогообложения (ст. 358 НК РФ) являются такие виды имущества, как автомобили, мотоциклы, мотороллеры, автобусы и другие самоходные машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу, а также самолеты, вертолеты, теплоходы, яхты, парусные суда, катера, снегоходы, мотосани, моторные лодки, гидроциклы, несамоход-

ные (буксируемые суда) и другие водные и воздушные транспортные средства, зарегистрированные в установленном порядке в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Налоговая база (ст. 359 НК РФ) определяется в натуральном, а не стоимостном исчислении. В отношении транспортных средств, имеющих двигатели, налоговая база определяется как мощность двигателя транспортного средства в лошадиных силах. В отношении воздушных транспортных средств, для которых определяется тяга реактивного двигателя, — 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. В отношении водных самоходных (буксируемых) транспортных средств, для которых определяется валовая вместимость, — как валовая вместимость в регистровых тоннах. В отношении других транспортных средств — как единица транспортного средства.

Налоговым периодом признается календарный год (ст. 360 НК РФ). Отчетными периодами для налогоплательщиков-организаций являются I, II, III кварталы.

Налоговые ставки (ст. 361 НК РФ) являются специфическими, или твердыми. Они устанавливаются законами субъектов Российской Федерации соответственно в твердой сумме (в рублях) в зависимости от мощности двигателя, категории транспортных средств, на одну регистровую тонну транспортного средства или единицу транспортного средства, размеры которых определены ст. 361 НК РФ. При этом *налоговые ставки могут быть увеличены или уменьшены законами субъектов Российской Федерации, но не более чем это установлено указанной статьей.*

Порядок исчисления (ст. 362 НК РФ) налога различен в зависимости от того, является ли налогоплательщик организацией или физическим лицом.

Так, налогоплательщики, являющиеся *организациями*, исчисляют сумму налога самостоятельно.

Сумма налога, подлежащая уплате налогоплательщиками, являющимися *физическими лицами*, исчисляется налоговыми органами на основании сведений, которые представляются в налоговые органы учреждениями, осуществляющими государственную регистрацию транспортных средств на территории Российской Федерации.

Сумма налога исчисляется в отношении каждого транспортного средства как произведение соответствующей налоговой базы и налоговой ставки.

Органы, осуществляющие государственную регистрацию транспортных средств, обязаны сообщать в налоговые органы по своему местонахождению сведения:

- 1) о транспортных средствах, зарегистрированных или снятых с регистрации в этих органах, а также о лицах, на которых зарегистрированы транспортные средства, в течение 10 дней после их регистрации или снятия с регистрации;
- 2) 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.

Уплата налога производится налогоплательщиками по месту нахождения транспортных средств в порядке и сроки, которые установлены законами субъектов Российской Федерации.

Налогоплательщики, являющиеся организациями, представляют в налоговый орган по месту нахождения транспортных средств налоговую декларацию в срок, установленный законами субъектов Российской Федерации.

Налогоплательщики, являющиеся физическими лицами, уплачивают налог на основании налогового уведомления, направляемого им налоговыми органами.

В качестве *льгот* (ч. 2 ст. 358 НК РФ) установлены *налоговые изъятия* для отдельных видов транспортных средств. Так, не являются объектом налогообложения:

- весельные лодки, а также моторные лодки с двигателем мощностью не более 5 л.с.;
- автомобили легковые, специально оборудованные для использования инвалидами, а также автомобили легковые с мощностью двигателя до 100 л.с. (до 73,55 кВт), полученные (приобретенные) через органы социальной защиты населения в установленном законом порядке;
- промысловые морские и речные суда;
- самолеты и вертолеты санитарной авиации и медицинской службы;
- другие виды транспортных средств согласно ст. 358 НК РФ.

Налог на игорный бизнес. Данный налог устанавливается как специфическая форма изъятия части дохода у организаций, ведущих предпринимательскую деятельность в одной из наиболее рентабельных сфер оказания услуг — в игорном бизнесе. Этот налог был впервые установлен Законом РФ от 31 июля 1998 г. № 142-ФЗ «О налоге

на игорный бизнес». До указанного момента доходы от этого вида деятельности подлежали обложению налогом на прибыль по ставке 90% и исчислялись по общим правилам в соответствии с Законом РФ от 27 декабря 1991 г. № 2116-1 «О налоге на прибыль предприятий и организаций». Однако ввиду того, что игорный бизнес не только один из наиболее рентабельных, но и самый криминальный (уход от налогообложения в этой сфере традиционно весьма распространен), было принято решение перейти на вмененную форму обложения этой сферы деятельности, когда величина налога зависит не от результатов, а от факта ведения той, или иной деятельности (факт наличия игорных столов или игровых автоматов, например).

Закон о налоге на игорный бизнес утратил силу с 1 января 2004 г., и налогообложения этой сферы деятельности регулируются главой 29 НК РФ.

Согласно ст. 364 НК РФ игорный бизнес — это 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.

В настоящее время налог является региональным в соответствии со ст. 14 НК РФ. Рассматриваемый налог относится к категории налогов, взимаемых как с юридических, так и физических лиц.

Плательщиками налога (ст. 365 НК РФ) являются организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие предпринимательскую деятельность в области игорного бизнеса.

Объектами налогообложения (ст. 366 НК РФ) являются:

- 1) игровые столы;
- 2) игровые автоматы;
- 3) кассы тотализаторов;

4) кассы букмекерских контор, при обязательном условии постановки их на учет и регистрации в налоговых органах в установленном порядке. Каждый объект налогообложения подлежит регистрации в налоговом органе по месту установки этого объекта налогообложения не позднее, чем за два рабочих дня до даты установки каждого объекта налогообложения.

Налоговая база (ст. 367 НК РФ) определяется в натуральном исчислении, отдельно по каждому из объектов налогообложения, как общее количество соответствующих единиц объектов налогообложения (количество игровых столов, автоматов, касс тотализаторов или букмекерских контор).

Налоговый период определяется как календарный месяц (ст. 368 НК РФ).

Налоговые ставки. В статье 369 НК РФ установлены минимальные размеры специфических (твердых) ставок налога в месяц, в случае если ставки налогов не установлены законами субъектов:

- за один игровой стол — 25 000 руб.;
- один игровой автомат — 1500 руб.;
- одну кассу тотализатора или одну кассу букмекерской конторы — 25 000 руб.

Конкретные единые размеры ставок налога для всех игорных заведений, находящихся на территориях субъектов Российской Федерации, превышающие минимальные размеры ставок налога, определяются законодательными (представительными) органами субъектов РФ. Так, налоговые ставки устанавливаются законами субъектов Российской Федерации в следующих пределах:

- за один игровой стол — 25 000—125 000 руб.;
- один игровой автомат — 1500—7500 руб.;
- одну кассу тотализатора или одну кассу букмекерской конторы — 25 000—125 000 руб.

Порядок исчисления (ст. 370 НК РФ) предполагает, что сумма налога исчисляется налогоплательщиком самостоятельно как произведение налоговой базы, установленной по каждому объекту налогообложения, и ставки налога, установленной для каждого объекта налогообложения.

При этом если один игровой стол имеет более одного игрового поля, ставка налога по указанному игровому столу увеличивается кратно количеству игровых полей.

Ежемесячно (не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом) налогоплательщик представляет налоговую декларацию в налоговый орган по месту его учета за прошедший налоговый период.

Порядок и сроки уплаты налога. Налог уплачивается (ст. 371 НК РФ) по итогам налогового периода, *по месту регистрации* в налоговом органе объектов обложения не позднее срока, установленного для подачи налоговой декларации за соответствующий налоговый период (не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом).

Налог на имущество организаций. Имущественные налоги принадлежат к числу традиционных сборов, которые хорошо известны большинству современных государств. За время своего существования этот вид налогообложения постоянно находится в процессе эволюции. Из-

менения обусловлены историческими, географическими, демографическими и другими факторами, например появлением новых видов имущества, изменениями в характере имущественных отношений в стране.

В Российской Федерации на современном этапе влияние на эволюцию имущественного налогообложения оказывает проходящая в данный момент глобальная налоговая реформа, земельная реформа и, в частности, предположительное установление нового вида налога — на недвижимость. Изменения направлены в основном на расширение базы налогообложения и перечня облагаемых видов имущества.

Согласно общетеоретической классификации налогов, налог на имущество организаций — это налог *прямой, количественный*, так как его величина непосредственно зависит от имущественного ценза налогоплательщика, т.е. от количества и совокупной стоимости имущества, которым располагает организация.

В соответствии со ст. 14 НК РФ налог является региональным. Таким образом, поскольку данный налог является региональным, он относится к категории *государственных* налогов.

Будучи региональным, он устанавливается НК РФ и вводится в действие в соответствии с законами субъектов Российской Федерации. Вводя налог, законодательные (представительные) органы субъектов Российской Федерации определяют налоговую ставку в пределах, установленных НК РФ, порядок и сроки уплаты налога, форму отчетности по налогу. При введении налога законами субъектов Российской Федерации могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиками.

Налог *общий* и не подразумевает покрытие каких-либо определенных целевых расходов; *регулярный*, поскольку взимается с определенной периодичностью на протяжении всего периода, в течение которого налогоплательщик владеет имуществом.

С 2004 г. отношения по поводу налогообложения имущества организаций регулируются главой 30 НК РФ.

Налог на имущество организаций относится к категории налогов, уплачиваемых только организациями.

Плательщики налога делятся на две группы в соответствии с признаком территориальности, т.е. места нахождения имущества.

Согласно ст. 373 НК РФ, плательщиками налога на имущество организаций являются российские и иностранные организации. Иностранные организации в свою очередь делятся на осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства и на имеющие в собственности недвижимое имущество на территории Российской Федерации, на континентальном шельфе Рос-

сийской Федерации и в исключительной экономической зоне Российской Федерации.

Объект налогообложения определяется в зависимости от субъекта (ст. 374 НК РФ).

Так, для *российских организаций* объектом 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.

К основным средствам в соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н, относятся следующие виды активов:

- здания, сооружения, оборудование, вычислительная техника, транспортные средства, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь и т.д.;
- земельные участки, находящиеся в собственности организации, прочие природные ресурсы;
- некоторые другие предметы.

Для *иностраннх организаций*, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, объектом также признается движимое и недвижимое имущество, относящееся к объектам основных средств.

Налоговая база измеряется исключительно в стоимостном выражении. Согласно ст. 375 НК РФ, налоговая база определяется как среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения.

Среднегодовая (средняя) стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения, за отчетный период определяется как частное от деления суммы, полученной в результате сложения величин остаточной стоимости имущества на 1-е число каждого месяца отчетного периода и 1-е число следующего за отчетным периодом месяца, на количество месяцев в налоговом (отчетном) периоде, увеличенное на единицу (аналогично — за налоговый период).

При этом данные о стоимости облагаемого имущества по состоянию на начало любого периода заключены в балансе организации.

Баланс — это форма бухгалтерской отчетности, содержащая сведения об остатках средств (имуществе) организации и об остатках источников этих средств по состоянию на определенную дату (как правило, на 1-е число каждого месяца).

При определении налоговой базы имущество, признаваемое объектом налогообложения, учитывается по его остаточной стоимости, т.е. учитывается амортизация основных средств.

Исключение: налоговой базой в отношении объектов недвижимого имущества иностранных организаций, не осуществляющих деятельности в Российской Федерации через постоянные представительства, а также в отношении объектов недвижимого имущества иностранных организаций, не относящихся к деятельности данных организаций в Российской Федерации через постоянные представительства, признается *инвентаризационная стоимость* указанных объектов по данным органов технической инвентаризации.

Порядок определения налоговой базы имеет особенности в зависимости от места расположения имущества (ст. 376 НК РФ).

В соответствии со ст. 379 НК РФ *налоговым периодом*, в течение которого завершается процесс формирования налоговой базы, признается календарный год, из чего следует, что порядок исчисления налога производится кумулятивным (накопительным) способом. *Отчетными периодами* признаются I квартал, полугодие и девять месяцев календарного года, так как налог является прямым, налоговый и отчетные периоды не совпадают.

Ставки налога адвалорные (процентные), носят пропорциональный характер (ст. 380 НК РФ).

Поскольку налог региональный, конкретные его ставки налога на имущество организаций, определяемые в зависимости от видов их деятельности, устанавливаются законодательными (представительными) органами субъектов Российской Федерации. При этом предельный размер налоговой ставки на имущество организаций не может превышать 2,2% от налогооблагаемой базы. Устанавливать ставку налога для отдельных организаций не разрешается, но допускается установление дифференцированных налоговых ставок в зависимости от категорий налогоплательщиков или имущества, признаваемого объектом налогообложения.

Предоставление представительным органам субъектов Российской Федерации возможности свободно устанавливать некоторые правила налогообложения является проявлением принципа налогового федерализма в государстве.

Порядок исчисления налога (ст. 382 НК РФ) предполагает использование кумулятивной системы, согласно которой начисление налога осуществляется нарастающим итогом с начала года, а сумма, причитающаяся к уплате, определяется как разница между начисленной суммой налогового обязательства и суммами налога, уже уплаченными ранее (по итогам предыдущих периодов).

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется отдельно в отношении имущества, подлежащего налогообложению по местонахождению организации (месту постановки на учет в налоговых органах постоянного представительства иностранной организации), в отношении:

- имущества каждого обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс;
- каждого объекта недвижимого имущества, находящегося вне местонахождения организации, обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс, или постоянного представительства иностранной организации;
- имущества, облагаемого по разным налоговым ставкам.

Порядок и сроки уплаты налога определяются законами субъектов Российской Федерации в соответствии со ст. 383 НК РФ. По общему правилу налог уплачивается по месту нахождения организации.

По истечении каждого отчетного и налогового периодов налогоплательщики обязаны представлять в налоговые органы по своему местонахождению, по местонахождению каждого своего обособленного подразделения, имеющего отдельный баланс, а также по местонахождению каждого объекта недвижимого имущества (в отношении которого установлен отдельный порядок исчисления и уплаты налога) налоговые расчеты по авансовым платежам по налогу и налоговую декларацию. По итогам налогового периода (года) декларации представляются налогоплательщиками не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом (ст. 386 НК РФ).

Льготы по налогу на имущество. В соответствии со ст. 381 НК РФ освобождаются от налогообложения следующие субъекты:

- религиозные организации — в отношении имущества, используемого для осуществления религиозной деятельности;
- организации — в отношении ледоколов, судов с ядерными энергетическими установками и судов атомно-технологического обслуживания;
- организации — в отношении космических объектов;
- другие случаи согласно ст. 381 НК РФ.

2.11. МЕСТНЫЕ НАЛОГИ (ГЛАВА 31 НК РФ)

Земельный налог. Земельный налог является местным налогом, устанавливаемым федеральным законом и взимаемым на всей территории Российской Федерации. Земельный налог — один из видов платы за землю. Это поимущественный налог рентного типа. Цель введе-

ния платы за землю — стимулирование рационального использования, охраны и освоения земель, повышения плодородия почв, а также выравнивание социально-экономических условий хозяйствования на землях разного качества, обеспечение развития инфраструктуры в населенных пунктах.

Указанный налог является местным в соответствии со ст. 15 НК РФ. Таким образом, он относится к муниципальным. В этой связи земельный налог устанавливается, вводится в действие и прекращает действовать как в соответствии с НК РФ, так и в соответствии с нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований. Налог обязателен к уплате на территориях этих муниципальных образований. Устанавливая налог, представительные органы муниципальных образований, а также городов федерального значения — Москвы и Санкт-Петербурга определяют налоговые ставки, порядок и сроки уплаты налога в пределах, установленных главой 31 НК РФ. Ими могут также устанавливаться и налоговые льготы, основания и порядок их применения, включая установление размера не облагаемой налогом суммы для отдельных категорий налогоплательщиков.

Взимание налога первоначально осуществлялось на основании Закона РФ от 11 октября 1991 г. № 1738-1 «О плате за землю», в настоящее время в НК РФ введена глава 31 «Земельный налог».

Плательщиками (ст. 388 НК РФ) земельного налога являются организации и физические лица, обладающие земельными участками на праве собственности, праве бессрочного пользования или праве пожизненного наследуемого владения.

Объект налогообложения (ст. 389 НК РФ) — земельные участки, расположенные в пределах муниципального образования, а также городов Москвы и Санкт-Петербурга, на территории которых введен налог.

Налоговая база (ст. 390, 391 НК РФ) определяется как кадастровая стоимость земельных участков, признаваемых объектом налогообложения по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом, в соответствии с земельным законодательством Российской Федерации.

Налоговым периодом признается календарный год. *Отчетными периодами* для налогоплательщиков — организаций и физических лиц, являющихся индивидуальными предпринимателями, признаются I, II и III кварталы. При установлении налога представительный орган муниципального образования вправе не устанавливать отчетный период.

Ставки налога (ст. 194 НК РФ) устанавливаются нормативными актами представительных органов муниципальных образований и не могут превышать 0,3% в отношении следующих 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, принадлежащей на объект, не относящийся к жилищному фонду и объектам инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса) или приобретенных (предоставленных) для жилищного строительства;
- приобретенных (предоставленных) для личного подсобного хозяйства, садоводства, огородничества или животноводства, а также для дачного хозяйства.

Ставки налога не могут превышать 1,5% в отношении прочих земельных участков.

Порядок исчисления налога регулируется ст. 396 НК РФ. Сумма налога исчисляется по истечении налогового периода как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

При этом налогоплательщики — организации и физические лица, являющиеся индивидуальными предпринимателями (в отношении земельных участков, используемых ими в предпринимательской деятельности), определяют налоговую базу *самостоятельно* на основании сведений государственного земельного кадастра о каждом земельном участке, принадлежащем им на праве собственности или праве постоянного, бессрочного пользования.

Налоговая база для каждого налогоплательщика, являющегося физическим лицом, определяется *налоговыми органами* на основании сведений, которые представляются в налоговые органы учреждениями, осуществляющими ведение государственного земельного кадастра, органами, осуществляющими регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, и органами муниципальных образований.

Юридические лица и индивидуальные предприниматели обязаны не позднее 1 февраля года, следующего за отчетным, представить в налоговые органы налоговую декларацию. Указанные налогоплательщики обязаны также уплачивать в течение налогового периода авансовые платежи по налогу и по истечении отчетного периода представ-

лять в налоговый орган по месту нахождения земельного участка налоговый расчет по авансовым платежам по налогу.

Налог и авансовые платежи по налогу подлежат уплате налогоплательщиками в порядке и сроки, которые установлены нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения — Москвы и Санкт-Петербурга).

Льготы по налогу установлены в ст. 395 НК РФ.

Следует обратить внимание на то, что к настоящему времени механизм рассмотренного налога недостаточно отработан, в связи с этим глава 31 НК РФ нуждается в некоторых уточнениях и дополнениях.

Налоги на имущество физических лиц. Налоги на имущество физических лиц имеют глубокие исторические корни. Они применяются практически во всех странах. Следует отметить, что в настоящее время в Российской Федерации поступление доходов от взимания этого налога крайне малы. Однако в перспективе в связи с развитием частной собственности, совершенствованием процедуры регистрации объектов недвижимости и переходом к оценке имущества по рыночной стоимости доля этих доходов должна увеличиться.

Согласно ст. 15 НК РФ, налоги на имущество физических лиц являются *муниципальными платежами*.

Согласно общетеоретической классификации налогов, налог на имущество физических лиц является *прямым*, который образуется в связи с наличием имущества у физического лица. Налог является *количественным*, т.е. напрямую зависит от стоимостной совокупности имущества физического лица. Он носит *общий* характер, поскольку не преследует целей финансирования тех или иных конкретных задач деятельности государства. Налог *регулярный*, поскольку взимается с определенной периодичностью в течение всего периода нахождения имущества в собственности физического лица.

В первоначальной редакции Закон РФ № 2030-1 «О налогах на имущество физических лиц» был принят 9 декабря 1991 г., после чего в него вносились некоторые изменения и дополнения (последняя редакция от 28 ноября 2009 г.).

Следует обратить внимание на то, что нормы, регулирующие налогообложение имущества физических лиц, до сих пор не вошли в Особенную часть НК РФ, в связи с чем юридическая техника, примененная законодателем в начале 1990-х гг., не соответствует ни требованиям науки настоящего времени, ни требованиям части первой НК РФ.

Необходимо отметить, что существенные изменения были внесены в действующее законодательство в связи с введением транспорт-

ного налога, поскольку прежде транспортные средства подпадали под налогообложение в соответствии с требованиями налога на имущество физических лиц.

Плательщиками налога признаются физические лица (граждане Российской Федерации и лица без гражданства) — собственники имущества, признаваемого объектом налогообложения.

Если имущество, признаваемое объектом налогообложения, находится в общей долевой собственности нескольких физических лиц, налогоплательщиком в отношении этого имущества признается каждое из этих физических лиц соразмерно доле в этом имуществе.

Если имущество, признаваемое объектом налогообложения, находится в общей совместной собственности нескольких физических лиц, они несут равную ответственность по исполнению налогового обязательства. При этом налогоплательщиком может быть одно из этих лиц, определяемое по соглашению между ними.

Объектами налогообложения признаются следующие виды имущества: жилые дома, квартиры, дачи, гаражи и иные строения, помещения и сооружения (или факт наличия соответствующих предметов материального мира в собственности физических лиц).

Налоговая база измеряется в стоимостном выражении. Налоговой базой является суммарная инвентаризационная стоимость имущества, определяемая органами технической инвентаризации.

Инвентаризационная стоимость — восстановительная стоимость объекта с учетом износа и динамики роста цен на строительную продукцию, работы и услуги.

Суммарная инвентаризационная стоимость — сумма инвентаризационных стоимостей строений, помещений и сооружений, признаваемых объектами налогообложения и расположенных на территории представительного органа местного самоуправления, устанавливающего ставки по данному налогу.

Налоговая база делится на шедулы (стоимостные совокупности). Так, мы видим в законе расчленение налоговой базы на три части.

Налоговым периодом, в пределах которого формируется налоговая база, является календарный год. Отчетным периодом также является год. В данном случае налоговый и отчетный периоды совпадают.

Ставки налога адвалорные (процентные), носят характер прогрессии, т.е. увеличиваются при переходе от одной шедулы налоговой базы к другой.

Конкретные ставки устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления в зави-

симости от суммарной инвентаризационной стоимости имущества, однако предельные ставки налога установлены законом РФ в следующих пределах (см. табл.)

Таблица

Стоимость имущества	Ставка налога
До 300 тыс. руб. (включительно)	До 0,1% (включительно)
От 300 тыс. руб. до 500 тыс. руб. (включительно)	От 0,1 до 0,3% (включительно)
Свыше 500 тыс. руб.	От 0,3 до 2,0% (включительно)

Представительные органы местного самоуправления могут определять дифференциацию ставок в установленных пределах в зависимости от суммарной инвентаризационной стоимости, типа использования и по иным критериям, т.е. ставки могут устанавливаться в зависимости от того, помещение жилое или нежилое, используется для нужд хозяйственных или коммерческих, кирпичные или блочные, или из дерева строения, помещения и сооружения и т.п.

Порядок исчисления налога предусматривает, что исчисление производится налоговым органом по месту нахождения объектов налогообложения. Лица, имеющие право на льготы, самостоятельно представляют необходимые документы в налоговые органы.

Налог на строения, помещения и сооружения исчисляется на основании данных об их инвентаризационной стоимости по состоянию на 1 января каждого года. Органы, осуществляющие регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, а также органы технической инвентаризации обязаны ежегодно до 1 марта представлять в налоговый орган сведения, необходимые для исчисления налогов, по состоянию на 1 января текущего года. Платежные извещения об уплате налога вручаются плательщикам налоговыми органами ежегодно не позднее 1 августа каждого года.

Уплата налога производится владельцами равными долями в два срока — не позднее 15 сентября и 15 ноября. По новым строениям, помещениям и сооружениям налог уплачивается с начала года, следующего за их возведением или приобретением. За строение, помещение и сооружение, перешедшее по наследству, налог взимается с наследников с момента открытия наследства.

В случае уничтожения, полного разрушения строения, помещения, сооружения взимание налога прекращается начиная с месяца, в котором они были уничтожены или полностью разрушены.

При переходе права собственности на строение, помещение, сооружение от одного собственника к другому налог уплачивается пер-

владельцем с 1 января этого года до начала того месяца, в котором он утратил право собственности на указанное имущество, а новым собственником — начиная с месяца, в котором у последнего возникло право собственности. Лица, своевременно не привлеченные к уплате налога, уплачивают его не более чем за три предыдущих года.

В статье 4 Закона РФ «О налогах на имущество физических лиц» исчерпывающим образом установлены *льготы* по налогу на имущество физических лиц для отдельных категорий граждан. Перечень льгот по налогу весьма обширный. Характер льгот носит социальную направленность с целью реализации стимулирующей функции налогов.

Помимо льгот, установленных в федеральном законе, представительные органы местного самоуправления (за исключением органов местного самоуправления городов районного подчинения, поселков, сельских округов) имеют право устанавливать дополнительные льготы по налогам на имущество физических лиц для категорий налогоплательщиков и предусматривать основания для их использования налогоплательщиком.

Для получения льгот по уплате налогов физические лица, имеющие право на них, самостоятельно представляют необходимые документы в налоговые органы.

При утрате в течение года права на льготу исчисление указанных налогов производится начиная с месяца, следующего за утратой этого права.

ГЛАВА 3

МЕЖДУНАРОДНЫЕ АСПЕКТЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ И НАЛОГОВОЕ ПРАВО ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАН

3.1. ОСНОВЫ НАЛОГОВ И НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ В ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАНАХ

Во многих государствах общепринято рассматривать налог как форму принудительного изъятия части имущества, принадлежащего населению в пользу государства. При этом налоги выступают одним из средств участия физических и юридических лиц в обеспечении доходной базы бюджетов всех уровней для решения общегосударственных, региональных и местных задач.

Главная задача государства на современном этапе в условиях рыночной экономики — создание необходимых и эффективных условий для функционирования рыночных механизмов, одним из которых являются налоги.

В зависимости от проводимой государственной налоговой политики формируются особенности налоговой системы страны.

Создание эффективного механизма налогово-правового регулирования является целью правовой политики. Сущность налогово-правовой политики заключается в использовании прежде всего правовых средств как наиболее приемлемых способов организации налоговой деятельности государства.

Налоговые политики стран различны и в первую очередь зависят от нормативной правовой базы, устанавливающей основы, принципы, порядок взимания налогов, а также степень вмешательства государства в экономические условия рынка. Так, наибольшее влияние государства на экономику осуществляется в Швеции, наименьшее — в Германии.

Немаловажными факторами, оказывающими влияние на формирование налоговой политики страны, являются общая экономическая ситуация, уровень инфляции и производства, кредитно-денежная политика.

Налоговая политика — совокупность экономических, финансовых и правовых мер государства по формированию налоговой системы страны в целях обеспечения финансовых потребностей государства, отдельных социальных групп общества, а также развития экономики страны за счет перераспределения финансовых ресурсов [40].

Есть и другие определения налоговой политики.

1. Налоговая политика — совокупность осуществляемых государством (муниципальным образованием) мероприятий, направленных на обеспечение своевременной и полной уплаты налогов и сборов в объемах, позволяющих доставить ему необходимое финансирование [25].

2. Налоговая политика — это совокупность экономических, финансовых и правовых мер государства по формированию налоговой системы страны, обеспечению своевременной и полной уплаты налогов и сборов в целях обеспечения финансовых потребностей публичной власти, отдельных социальных групп общества, а также развития экономики страны за счет перераспределения финансовых ресурсов [47].

Основными задачами налоговой политики являются:

- поиск путей увеличения налоговых доходов государства;
- выработка таких форм налоговой политики, которые способствовали бы формированию и усилению стимулов экономической деятельности, ориентация на создание максимально комфортных условий для ее расширения;
- учет в формировании систем налогообложения соображений простоты расчета тех или иных налогов, возможностей их эффективного сбора, возможностей сохранения стабильности налогообложения;
- ориентация налоговой политики на дальнейшее снижение масштабов уклонения от налогообложения;
- избежание политики двойного налогообложения;
- наличие эффективной системы налогового контроля.

Как правило, выделяют три типа налоговой политики.

1. Высокий уровень налогообложения. Политика, характеризующаяся максимальным увеличением налогового бремени.

2. Низкий уровень налогообложения, в соответствии с которым государство смягчает уровень налогового бремени. Налоговое бремя существенно уменьшено, в то же время данный тип не предусматривает существенных расходов на социальные программы ввиду сокращения бюджетных программ.

3. Налоговая политика с оптимальным уровнем налогообложения как для юридических, так и для физических лиц. Для данного типа характерно множество государственных социальных программ и гарантий, высокий уровень социальной защиты населения.

Современными исследованиями выявлены специфические особенности налоговой политики в странах с различными уровнями государственного регулирования. Так, в странах с ограниченным уров-

нем государственного регулирования (США, Канада, Великобритания, Япония) главной задачей налоговой политики является стимулирование конкуренции среди предпринимателей с целью расширения производства. Основными инструментами такой налоговой политики являются подоходный налог и налог на прибыль. Отличительной чертой налоговой политики стран данной разновидности является преобладание прямых налогов, в то время как косвенные налоги (в частности, НДС) и социальные отчисления характеризуются ограниченным уровнем изъятия и низкими ставками.

В странах со средним уровнем государственного регулирования (Швеция, Норвегия, Дания, Финляндия) налоговая политика решает две задачи: формирование высокого уровня доходов государства при помощи изъятия НДС и расширение производства, а также конкуренции среди предпринимателей посредством использования прямых налогов. Отличительной чертой налоговой политики этих стран является преобладание косвенных налогов, а прямые налоги (налог на прибыль и подоходный налог) и социальные отчисления взимаются по низким ставкам.

Исследование особенностей налоговой политики в странах с высоким уровнем государственного регулирования (Германия, Франция, Италия, Нидерланды, Бельгия) показало, что наиболее важной задачей налоговой политики этих стран является формирование высокого уровня доходов государства. Основные инструменты налоговой политики — социальные отчисления, изымаемые по высоким ставкам и имеющие наибольшую долю в структуре доходов государства. Также по высоким ставкам изымаются прямые налоги (подоходный налог и налог на прибыль), а косвенное обложение (НДС и акцизы) ограничено. Впрочем, несмотря на существенные различия налоговых политик развитых стран, ни одна из них не противоречит существованию социально ориентированной экономики. Все они позволяют не только обеспечить доход государству, но и стимулируют рост объемов производства [5].

Очевидно, что налоговая политика любого цивилизованного государства должна быть направлена на создание совершенной системы налогообложения, максимально отвечающей интересам как государства и общества, так и отдельно взятого налогоплательщика. Достижение этой цели возможно посредством совершенствования правового регулирования, которое в данном случае затрагивает как отдельные элементы налоговой системы и сводится лишь к незначительной корректировке механизмов налогообложения или системы налогового администрирования, так и приобретает всеобъемлющий характер. В последнем случае концентрированное выражение налоговой поли-

тики находит свое отражение в проводимых государством налоговых реформах [27].

Налоговая реформа представляет собой ограниченные или радикальные преобразования налоговых отношений на основе перестройки действующей системы налогообложения и изменения механизма управления. Зачастую такого рода преобразования продиктованы необходимостью пересмотра основ налоговой политики в связи с создавшимся несоответствием налоговых отношений и существенно изменившимися экономическими, социальными или политическими условиями развития государства.

Налоговую реформу должно предварять четкое определение целей ее осуществления: определены этапы, сроки, последовательность выполнения задач по преобразованию налоговой системы. Логика налоговой реформы предполагает, что в результате она станет направленной на решение глобальной задачи развития экономики страны и будет способствовать положительным сдвигам в избранном направлении.

Налоговые реформы обычно делят на системные и структурные. При системной налоговой реформе вносятся изменения в концепцию налоговой системы и методологические основы ее построения. В результате системной налоговой реформы чаще всего меняется перечень налогов, устанавливается долгосрочная приоритетность прямых или косвенных налогов.

Структурная реформа сводится к тому, что изменения претерпевает структура отдельных налогов и организация налогового администрирования. Структурная реформа направлена на изменение налоговых ставок, корректировку налоговой базы, сокращение или расширение налоговых льгот.

Налоговая политика в каждом государстве своя и зависит от конкретных экономических условий. Вместе с тем, учитывая процессы глобализации мировой экономики, в развитии налоговых политик отдельных стран можно выделить две тенденции.

Первая — кодификация национального налогового законодательства. Кодекс является наиболее оптимальным законом, охватывающим все аспекты налогообложения, содержащим нормы как материально-го, так и процессуального права.

Вторая — гармонизация налоговых систем, налогового права различных стран и международных проблем двойного налогообложения.

Целью гармонизации является установление единообразного применения межгосударственных налоговых правоотношений.

К основным принципам гармонизации относятся: согласование и выработка общих концепций правового регулирования, последовательность этапов гармонизации, приоритетность международных соглашений и договоров над национальным законодательством.

Некоторые эксперты выделяют пять основных этапов процесса гармонизации [40].

1. Определение требующих гармонизации отраслей законодательства и проблемных вопросов.
2. Проведение сравнительно-правового анализа национального законодательства и международных нормативно-правовых актов.
3. Определение согласованных перечней национальных законодательных и иных нормативно-правовых актов, подлежащих гармонизации.
4. Синхронное принятие гармонизированных актов.
5. Контроль над реализацией решений по вопросам гармонизации.

В рамках регионального сотрудничества страны заключают международные соглашения о гармонизации налоговой политики и налоговых систем. Россия участвует, например, в Соглашении между правительствами государств — участников СНГ о согласованных принципах налоговой политики, заключенном в Москве 13 марта 1992 г. В Соглашении устанавливается, что стороны обязуются проводить согласованную налоговую политику на основе унификации принципов и правил налогообложения и применять единый перечень основных налогов, затрагивающих интересы всех входящих в СНГ государств, с тем чтобы обеспечить заинтересованность в инвестиционной и других формах финансово-хозяйственной деятельности на территории всех государств — участников СНГ. Стороны договорились координировать на основе сближения и унификации по крайней мере положения законодательства в области налога на прибыль.

Имеется в виду контроль правил определения субъектов и объектов налогообложения, порядка учета затрат на производство и реализацию продукции. В области подоходного налога с физических лиц под контроль взяты принципы определения облагаемых доходов и доходов, не подлежащих налогообложению. В области НДС — применение единой ставки налога и унифицированного порядка исчисления и уплаты этого налога.

Серьезные коррективы в налоговую политику государств внес глобальный финансовый кризис 2008 г. Государства вынуждены были оперативно отреагировать на серьезные финансовые сложности, возникшие в результате кризиса. Практически все европейские страны

выступили с комплексом антикризисных мер, среди которых были и меры в налоговой сфере. В ответ на глобальный финансовый кризис одним из регулирующих органов Европейского союза — Европейской комиссией было предложено следующее:

- уменьшить уровень подоходного налога;
- уменьшить социальные взносы работодателей с фонда оплаты труда низкооплачиваемых работников, чтобы сохранить рабочие места для менее квалифицированных сотрудников;
- временно сократить уровень стандартной ставки НДС;
- ввести пониженные ставки для предприятий, которые обеспечивают занятость большого количества работников;
- ввести пониженные ставки НДС для работ и услуг, направленных на энергосбережение;
- ввести пониженные ставки по налогу на имущество для зданий и сооружений, в которых используются энергосберегающие технологии;
- уменьшить ставки налогов, взимаемых при регистрации и эксплуатации транспортных средств, с пониженным выхлопом отработанного топлива.

Таким образом, грамотная налоговая политика во многом определяет эффективность общей экономической политики, так как она является важнейшим рычагом государственного регулирования экономики. Эффективность проявляется в том случае, когда налоговая политика будет стимулировать накопление инвестиций и способствовать экономическому процветанию государства.

3.2. ОСНОВНЫЕ ПРИНЦИПЫ ПОСТРОЕНИЯ НАЛОГОВЫХ СИСТЕМ

Налоговая система представляет собой отражение экономических отношений и занимает подчиненное положение по отношению к экономике.

Принято считать, что задачи налоговой политики сводятся к обеспечению государства финансовыми ресурсами, созданию условий для регулирования хозяйства страны в целом, сглаживанию возникающего в процессе рыночных отношений неравенства в уровнях доходов населения. Таким образом, выделяются следующие основные функции налогообложения.

1. *Фискальная.* Обеспечение собираемости налогов. Функция подразумевает мобилизацию денежных средств в бюджеты всех уровней для обеспечения государства необходимыми для выполнения его функций финансовыми ресурсами. Данная функция является основ-

ной, что подтверждается, например, ее законодательным закреплением на конституционном уровне. Так, в ст. 11 Конституции Кыргызской Республики определено, что доходы республиканского бюджета формируются за счет устанавливаемых законом налогов, других обязательных платежей. Согласно ст. 133 Конституции Республики Беларусь, доходы бюджета формируются за счет налогов, определяемых законом, других обязательных платежей, а также иных поступлений.

2. *Стимулирующая.* Стимулирование развития экономики и роста производства. Функция направлена на повышение уровня экономического развития государства, оживление деловой и предпринимательской активности в стране и международных экономических связей, содействие решению социальных проблем.

3. *Социальная.* Справедливое распределение налогового бремени среди налогоплательщиков.

4. *Обеспечительная.* За счет налогов обеспечивается достойная жизнь работникам бюджетной сферы, пенсионерам, инвалидам и учащимся.

5. *Контролирующая.* Контроль за деятельностью субъектов экономики.

Одна из основных задач государственной налоговой политики на современном этапе — создание благоприятных условий для активной финансово-хозяйственной деятельности субъектов экономики и стимулирование экономического роста посредством достижения оптимального сочетания личных и общественных интересов, т.е. оптимального соотношения между средствами, остающимися в распоряжении налогоплательщика, и средствами, которые перераспределяются через налоговый и бюджетный механизмы [1].

Принципы налогообложения — это закрепленные в праве, рационально обоснованные и проверенные многолетним опытом требования к налогу и налоговой системе в целом [38].

Современная система налогообложения построена на принципах, которые выделил А. Смит:

- принцип справедливости, означающий, что каждый должен участвовать в поддержке государства соразмерно своему доходу, который он получает;
- принцип определенности, согласно которому налог должен быть точно определен, а не произволен;
- принцип удобства взимания, согласно которому налог должен взиматься в такое время и таким способом, которые представляют наибольшие удобства для налогоплательщиков;

- принцип эффективности налогообложения, согласно которому сбор налога производится при минимальных издержках по его взиманию.

В дальнейшем доктринальное развитие принципов налогообложения продолжил А. Вагнер, который разделял их на четыре группы:

- 1) финансово-технические принципы. Достаточность и подвижность;
- 2) народнохозяйственные принципы. Надлежащий выбор источника налогообложения, правильная комбинация различных налогов в такую систему, которая считалась бы с положениями и условиями их переложения;
- 3) этические принципы (принципы справедливости). Всеобщность и равномерность налогообложения;
- 4) административно-технические принципы, или принципы налогового управления. Определенность налогообложения, удобство уплаты налога, максимальное уменьшение издержек взимания.

В настоящее время все налоговые системы основаны на следующих важнейших принципах [42]:

- поиск путей увеличения налоговых доходов государства;
- выработка таких форм налоговой политики, которые способствовали бы формированию и усилению стимулов экономической деятельности;
- учет в формировании систем налогообложения соображений простоты расчета тех или иных налогов, возможностей их эффективного сбора и сохранения стабильности налогообложения;
- построение налоговых систем на базе общепринятых принципов экономической теории о равенстве, справедливости и эффективности налогообложения.

Согласно общей теории права, нормы Конституции являются важнейшим источником не только конституционного права, но и всех других отраслей права. Они составляют основу правового регулирования всех отношений. Это относится и к отрасли налогового права, так как помимо общих принципов в Конституции также закрепляются и принципы налогообложения.

Можно выделить следующие конституционные принципы налогообложения.

1. *Всеобщность налогообложения.* Как правило, обязанность по уплате налогов возведена в ряд конституционных практически во всех государствах, например, ст. 35 Конституции Республики Казахстан, ст. 22 Конституции Кыргызской Республики.

При этом в Конституциях может указываться положение о том, что уплата налогов и других государственных сборов в полном объеме и своевременно является долгом каждого. Например, это указано в ст. 73 Конституции Азербайджанской Республики, ст. 46 Конституции Республики Армения, ст. 35 Конституции Республики Казахстан.

2. *Обязательность уплаты налогов.* В соответствии со ст. 56 Конституции Республики Беларусь граждане обязаны принимать участие в финансировании государственных расходов путем уплаты налогов, пошлин и иных платежей. В соответствии со ст. 53 Конституции Итальянской Республики все обязаны участвовать в государственных расходах в соответствии со своими налоговыми возможностями. Аналогичная позиция отражена и в Конституции Германии, целью позиции, содержащейся в конституции, является сокращение разрыва между богатыми и бедными слоями общества и создание эффективной модели пополнения бюджета с целью увеличения расходов на социальные программы. В Конституции КНР от 20 сентября 1954 г. налогообложению не уделялось много внимания, в ней содержалась всего одна статья, посвященная налогам. Так, в ней было предусмотрено, что граждане Китая обязаны в соответствии с законом платить налоги. В действующей Конституции КНР от 1982 г. данное положение содержится в другой статье.

3. *Обязательность законодательного оформления всех учреждаемых налогов.* Это значит, что налог не может быть установлен, изменен или отменен иначе как законом. Конституционное закрепление этого принципа объясняется тем, что через принятие соответствующего закона можно обеспечить принцип неприкосновенности частной собственности и заставить налогоплательщика перечислять часть своего дохода в доход государства. Данный принцип установлен в ст. 30 Конституции Японии, которая гласит, что население подлежит обложению налогами в соответствии с законом. В статье 94 Конституции Грузии определено, что структура и порядок введения налогов и сборов устанавливаются только законом. В статье 78 Конституции Греции прописано, что ни один налог не может быть введен и не может взиматься без действия формального закона, определяющего круг лиц, подлежащих обложению налогом, уровень дохода, пространственные пределы, расходы и сделки или категории последних, на которые распространяется обложение. В соответствии со ст. 34 Конституции Франции закон утверждает правила, касающиеся установления налогов и условий их взимания.

4. *Принцип единства налоговой системы.* Так, в соответствии со ст. 2 Конституции Кыргызской Республики на территории страны дей-

ствуется единая налоговая система. На территории США действует единая система всех пошлин, податей и акцизов (раздел 8 Конституции США).

5. *Принцип справедливости налогообложения.* Например, в ст. 58 Конституции Республики Молдова указано, что налоговая система, предусмотренная законом, должна обеспечивать справедливое распределение налогового бремени.

6. *Принцип стабильности правил применения налогов.* Это относится к порядку расчета и изъятия налогов и к налоговым ставкам. С изменением экономических условий правила уплаты и виды налогов могут изменяться, но эти изменения должны быть по возможности редким. Указанный принцип обеспечивает стабильность условий хозяйствования, дает возможность субъектам налогового права планировать деятельность, быть уверенными в своем экономическом и финансовом развитии, что способствует экономическому росту как на локальном уровне, так и всей экономики страны.

Наиболее подробно важнейшие положения основ налогообложения отражаются в Конституции Федеративной Республики Бразилия. Так, в ст. 145 этого документа определено, что налоги должны иметь, насколько это возможно, личный характер и распределяться в соответствии с экономической способностью налогоплательщика. В частности, для того чтобы обеспечить осуществление этих принципов, налоговая администрация в соответствии с предписаниями закона и при соблюдении личных прав может выяснять состояние, доходы и экономическую деятельность налогоплательщика.

В соответствии со ст. 150 Конституции Бразилии без ущерба для иных гарантий, предоставляемых налогоплательщику, запрещается Союзу, штатам, Федеральному округу и муниципиям устанавливать или увеличивать взимания обязательного характера без предварительно изданного закона. Кроме того, запрещается проводить любые различия по основаниям профессиональной деятельности или осуществляемых функций, независимо от юридического наименования доходов, документов или прав, облагать обязательными взиманиями на основе фактов, случившихся до вступления в силу закона, который эти взимания устанавливает или увеличивает, а также в течение того же финансового года, в который закон, устанавливающий или увеличивающий эти взимания, был опубликован. Также запрещается устанавливать ограничения в передвижении людей и имущества посредством введения межштатных или межмуниципальных налогов, за исключением платы за использование шоссейных дорог, содержащихся органами государственной власти, устанавливать налоги на имущество,

доходы или обслуживание, когда один из них происходит от других. Запрещается устанавливать налог на церкви, неважно какого культа, на имущество, доходы или обслуживание (включая их учреждения), принадлежащие политическим партиям, профсоюзным учреждениям трудящихся, школьным учреждениям и учреждениям социальной помощи, не имеющим цели извлечения прибыли при соблюдении условий, установленных законом. Запрещается вводить налог на книги, газеты, периодические издания и бумагу, предназначенную для их печатания.

Внимания заслуживает вопрос о разграничении полномочий по установлению и введению налогов между уровнями власти. В конституциях федеративных государств разграничению компетенции по установлению и введению налогов между уровнями власти уделяется значительное внимание. Так, в ст. 105 Основного закона ФРГ установлено, что Федерация обладает исключительной законодательной компетенцией по таможенным делам и конкурирующей компетенцией в делах, касающихся других налогов. Земли имеют право законодательствовать в области местных налогов на потребление. Федеральные законы о налогах, поступления от которых полностью или частично идут в пользу земель или общин, нуждаются в одобрении Бундесрата. Распределение налоговых доходов осуществляется в соответствии со ст. 106 Основного закона Германии. Федерация получает доходы от следующих налогов: таможенные пошлины, косвенные налоги на потребление, налог с грузового транспорта, налог с оборота капиталов, на страхование и налог с обменных операций, единовременный имущественный налог и компенсационные сборы, налоги, собираемые в рамках Европейского сообщества. В пользу земель поступают: имущественный налог, налог с наследства, налог на автомашины, налог с транспорта, налог на пиво, сборы с игорных учреждений. Общины получают часть поступлений от подоходного налога, которая должна резервироваться землями за общинами из платежей, вносимых их жителями в качестве подоходного налога. Часть поступлений от прямых налогов и от косвенных местных налогов также причитается общинам (объединениям общин). Им же принадлежит право устанавливать положения о прямых налогах. Если земля не имеет в своем составе общин, то указанные поступления принадлежат земле.

Указанные принципы присущи большинству государств. Однако следует учесть, что вышеназванные принципы по степени выраженности различны в зависимости от проводимой государством налоговой политики. В зависимости от преследуемых государством целей

могут иметь место и другие принципы, но в любом случае принципы построения налоговой системы в своей совокупности должны создавать условия для эффективного выполнения налоговыми системами своих функций.

Так, в Германии в соответствии с Основным законом были приняты следующие основные принципы построения налоговой системы:

- налоги по возможности минимальны;
- принцип эффективности налогообложения;
- налоги не могут препятствовать конкуренции;
- налоги соответствуют структурной политике, проводимой правительством Германии;
- налоги нацелены на более справедливое распределение доходов;
- система должна строиться на уважении частной жизни человека;
- налоговая система исключает двойное налогообложение;
- величина налогов соответствует размеру государственных услуг, включая защиту прав человека и все, что он может получить гражданин от государства [15].

Мировой практике известны попытки обобщить опыт многих государств мира в области налогообложения и предложить единые подходы к формированию налоговых систем. В рамках Международной налоговой программы в 1993 г. был подготовлен и опубликован документ под названием «Основы мирового налогового кодекса» в рамках Международной налоговой программы ООН. Его авторами являются специалисты Гарвардского университета (США) Уорд М. Хасси и Дональд С. Любик. Данный документ базируется на современном понимании принципов построения налоговой системы, проверенном на опыте многих стран, и носит рекомендательный характер, так как при подготовке национального налогового кодекса должны учитываться конкретные условия конкретного государства.

В Основах мирового налогового кодекса содержится ряд общих принципов построения налоговых систем, рекомендуемых для развивающихся стран.

Во-первых, развивающемуся государству необходим единый документ, в котором обобщено все налоговое законодательство. В этом едином документе должны содержаться все нормы, которые давали бы возможность налогоплательщикам и налоговым органам иметь единообразное представление о требованиях налогового законодательства. Единый документ предполагает также единство подходов к толкованию налогового законодательства.

Во-вторых, налоговая система развивающегося государства должна последовательно реализовывать принципы свободной торговли и исключить протекционистские налоги для местных производителей. Такой подход позволяет наиболее эффективно интегрироваться в мировую экономику.

В-третьих, авторы Основ мирового налогового кодекса полностью отрицают возможность предоставления налоговых льгот. Они полагают, что предоставление прямых бюджетных субсидий нуждающимся более эффективно по сравнению с налоговыми льготами, которые трудно контролировать.

В-четвертых, специфика экономики развивающихся стран требует, чтобы основная часть дохода государства формировалась за счет косвенных налогов (таможенных пошлин, НДС, акцизов), а также за счет налога на прибыль корпораций. Налогу на доходы физических лиц придается меньшее значение.

В-пятых, Основы мирового налогового кодекса предлагают взимать единый подоходный налог вместо нескольких налогов с физических лиц. Это обосновывается экономией на административных расходах, а также ограниченными возможностями граждан развивающихся стран самостоятельно рассчитывать налоги и подавать декларации.

Основы мирового налогового кодекса создавались в 90-х гг. XX в. С некоторыми позициями Основ мирового налогового кодекса законодатели разных государств согласились и применили их на практике: в мире имеется тенденция к унификации и кодификации налогового законодательства, косвенное налогообложение упрочило свои позиции, имеется общая тенденция к сокращению налоговых льгот в налоговых системах разных государств. Остальные принципы Основ мирового налогового кодекса остались не воспринятыми в практике государств.

3.3. КОСВЕННОЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ В ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАНАХ

Зарубежное налоговое законодательство, как правило, использует сочетание систем прямых или косвенных налогов.

Говоря о косвенном налогообложении, следует сказать, что оно имеет целый ряд преимуществ. Считается, что система косвенного налогообложения наиболее удобна для мобилизации доходов в бюджет, позволяет оперативно и регулярно получать крупные суммы, что в ней заложены возможности воздействия на экономику, т.е. возможности

стимулировать или сдерживать производство по тем или иным направлениям, а также возможности регулирования потребления. Вместе с тем система косвенного налогообложения позволяет быстро реагировать на экономические процессы.

Как было указано в предыдущем разделе, нормы, определяющие систему косвенного налогообложения, в том числе и косвенных налогов, находят закрепление на конституционном уровне, что свидетельствует о признании важности косвенных налогов для налоговой системы в целом. Например, в Швейцарии НДС может взиматься Конфедерацией, если вследствие эволюции возрастной структуры населения финансирование социального страхования по старости лиц, оставшихся без кормильца, и лиц, потерявших трудоспособность, не может быть более обеспеченным. Конфедерация может в федеральном законе увеличить на один пункт НДС. Кроме того, на специальные цели расходования Конфедерации предоставлено право взимать налог со следующих товаров: необработанный и обработанный табак, очищенные алкогольные напитки, пиво, автомобили и их составные части, нефть, иные нефтяные продукты, природный газ, продукты их очистки. Примечательно, что по отдельным объектам налогообложения кантоны и коммуны полностью отказались от своих налоговых притязаний в пользу Конфедерации. В частности, согласно ст. 134 Конституции Швейцарии, объекты, которые федеральное законодательство относит к обложению налогом на добавленную стоимость, налогом на специальные расходы, гербовым сбором и предварительным налогом или от которых это законодательство освобождает, не могут вводиться кантонами и коммунами в налог такого же характера.

До XX в. косвенное налогообложение существовало в виде различных налогов на отдельные предметы потребления. Со временем это перестало приносить достаточно доходов, тем более что техника косвенного налогообложения не выдерживала конкуренции с налогом на доходы, появившимся в конце XIX в. Войны начала XX в. требовали компенсации огромных военных расходов государств, и косвенные налоги с политической точки зрения идеально отвечали политическим требованиям военного времени. Косвенные налоги удобны для государства с политической точки зрения, поскольку они скрыты в цене и население долгое время не замечает постоянного увеличения налогового бремени. В то же время для государства невозможно бесконечно действовать примитивно, только увеличивая ставку налога или увеличивая количество аналогичных налогов в налоговой системе. К началу XX в. наступает кризис в развитии косвенных налогов, поскольку обложение отдельных товаров приводило к росту числа раз-

личных косвенных налогов, неравномерному обложению и каскадному эффекту (налог на налог). Потребовалась более изощренная система косвенного налогообложения, и кризис сменился качественно новым этапом в развитии косвенных налогов, кульминацией которого было изобретение и распространение по миру НДС — самого совершенного из косвенных налогов.

Качественно новый этап в развитии косвенного налогообложения начался в начале XX в. и характеризовался следующими особенностями.

Во-первых, в это время в мире получает распространение идея свободной торговли. В связи с этим с начала XX в. таможенные пошлины все чаще рассматриваются не как источник доходов бюджета, а как тарифные меры регулирования международной торговли. Международные и региональные соглашения по торговым вопросам серьезно снизили их ставки и сократили область применения. Особый вклад в развитие косвенного налогообложения внесли документы — соглашения по тарифам и торговле и в последующем документы ВТО. В них были заложены принципы ограничения дискриминационной политики в области косвенного налогообложения, а также основные принципы разграничения юрисдикции между государствами.

Во-вторых, новым шагом стало введение и распространение косвенных налогов с универсальным объектом (универсальных косвенных налогов). Сначала в налоговой практике государств появились налоги с оборота, а затем НДС, в котором был устранен каскадный эффект оборотных налогов.

Предложение впервые ввести НДС приписывают Вильгельму фон Сименсу. Прототип НДС, предложенный Сименсом в Германии в 1919 г., назывался облагороженный налог с оборота. В 1921 г. Томас Адамс предложил НДС как замену налогу на доходы корпораций в США. Предложения обоих авторов не возымели большого успеха. Тем не менее к их идеям время от времени возвращались, причем идеи Адамса использовались в англосаксонских странах, в то время как облагороженный налог с оборота был признан в Европе. На основе двух моделей практически одновременно в штате Мичиган (США) и Европе только в 1953 г. был введен НДС. В Мичигане введены налог на предпринимателей, прямой налог на предпринимательскую деятельность на основе добавленной стоимости. Во Франции в том же 1953 г. был введен НДС — *taxe sur la valeur ajoutée*. Практика государств по налогообложению не сразу восприняла модель НДС, и промежуточным этапом практически во всех европейских государствах были различные налоги с оборота.

Переход к универсальным косвенным налогам начался в Нидерландах с введением в 1934 г. одноступенчатого налога на производителя. Налог взимался с помощью марок, которые должны были прилагаться к счету. Обычная ставка налога составляла 4%, дополнительная ставка на предметы роскоши — 10%. Материалы, части и товары для перепродажи, за исключением производственного оборудования, приобретались без уплаты налога при наличии лицензии. Данный одноступенчатый налог был принят вместо отклоненного парламентом многоступенчатого 1%-ного налога с оборота по бельгийской модели. Многоступенчатый налог появился в Нидерландах только в 1940 г. после завоевания страны Германией. Многоступенчатый налог 1940 г. повторял немецкий налог с оборота, существовавший в Германии с 1934 г., НДС был введен в Нидерландах в 1969 г. [24].

К косвенным налогам относят общие налоги на потребление и налоги по отдельным видам товаров и услуг.

Основную роль среди косвенных налогов на потребление в развитых странах в современный период играет НДС. Это вызвано стремлением увеличить государственные доходы, так как НДС имеет достаточно широкую базу обложения, предпочтением облагать расходы конечных потребителей, а не затраты производителей по производству товаров и услуг.

В связи с указанными причинами несомненный интерес представляет анализ опыта развитых стран в использовании НДС как части системы налогов на потребление.

В силу своей универсальности НДС широко используется в мировой практике. Существуют три основные причины, делающие целесообразным применение НДС: он обеспечивает высокие процентные государственные доходы, ему свойственны универсальность и эффективность. В большинстве стран НДС обеспечивает от 12 до 30% и более государственных доходов. Во Франции на его долю приходится более 40% всех бюджетных поступлений. Мировой опыт показывает, что налоговая система, построенная на базе НДС, обеспечивает высокую стабильность поступлений в бюджет. Этот вид налога составляет достаточно устойчивую и широкую основу формирования бюджета, и даже любое незначительное повышение его ставок существенно увеличивает поступления в бюджет.

Налог на добавленную стоимость — один из самых молодых, распространённых, сложных и спорных налогов в мире.

Некоторые страны используют другие наименования данного налога: налог на товары и услуги, налог на потребление. В многовековой истории налогового права НДС — сравнительно новый вид косвен-

ного налогообложения. Он действует почти в 90 странах, кроме США, среди них практически все — промышленно развитые. Но и здесь в течение последнего времени ведутся дискуссии о замене налога с оборота на федеральный налог на добавленную стоимость. В конце 1980-х — начале 1990-х гг. он был установлен в государствах Восточной Европы, таких как Болгария, Венгрия, Польша, Чехия, а также в некоторых странах СНГ, например, в Белоруссии, Казахстане, Киргизии.

Как уже было сказано, НДС — это молодой налог, который стал применяться в XX в. Схема обложения НДС изобретена в 1954 г. французским экономистом Морисом Лоре. Он описал метод действия НДС и обосновал его преимущества перед налогом с оборота, выражающиеся в устранении каскадного эффекта при взимании последнего.

А в начале 1960-х гг., после создания Европейского общего рынка, принято решение о переходе на НДС во всех государствах-участниках. Так, 1957 г. в Риме, после подписания договора о создании Европейского экономического сообщества (ЕЭС) страны-участницы должны были гармонизировать свои налоговые системы в интересах создания общего рынка. В 1977 г. директива Совета ЕЭС провозгласила НДС главным косвенным налогом Европы, предписывая всем членам Сообщества ввести данный налог в свои налоговые системы до конца 1982 г.

Тенденцией для всех стран, введших НДС, явилось быстрое превращение этого налога в один из главных в налоговой системе. Во Франции на долю НДС приходится 45% всех налоговых поступлений в бюджет, в Великобритании и Германии — 50%.

При этом роль косвенных налогов в западных странах была гораздо выше до Второй мировой войны. В это время они составляли большую часть налоговых поступлений, достигая в отдельных странах $\frac{2}{3}$ (Германия, Япония) или даже $\frac{3}{4}$ (Франция, Италия) общей суммы налогов. Более низкий уровень доходов, получаемых населением, объективно ограничивал в то время масштабы прямых налоговых изъятий, кроме того, сказывались и различия в традиционных подходах к подобным налогам, сложившиеся в этих государства [30].

Основной особенностью НДС является то, что обложению подлежит весь оборот, но уплачивается в бюджет только часть налога, соответствующая стоимости, которая добавлена к цене закупок плательщиком.

Налог на добавленную стоимость является многоступенчатым налогом на потребление. Многоступенчатость означает налогообложение товаров при каждом переходе права собственности на товар. Некоторые ученые выделяют НДС «горизонтальный» и «вертикальный»

[40]. Горизонтальный НДС — это налог по конкретной (единичной) гражданско-правовой сделке. Вертикальный НДС — это итоговая сумма налога за некоторый период времени, определяемый по совокупности гражданско-правовых сделок.

Взимание НДС горизонтального осуществляется методом частичных платежей. На каждой стадии движения товара плательщик компенсирует свои затраты и добавляет налог на вновь созданную стоимость. При этом на стадии движения товара налог перечисляется одним плательщиком другому сверх цены. В конечном итоге вся сумма горизонтального НДС входит в цену товара, покупаемого конечным потребителем (фактическим плательщиком).

Вертикальный НДС формируется на основе горизонтального налога. По результатам налогового периода налогоплательщики определяют вертикальный НДС как совокупность горизонтального налога по всем операциям купли-продажи товаров. Таким образом, вертикальный НДС может быть трех видов: «входной» НДС, «выходной» НДС и НДС, подлежащий уплате в бюджет.

Налог на добавленную стоимость может быть назван самым популярным налогом XX в. История налогообложения не знает другого налога, который бы стал настолько распространенным во всем мире за столь короткий срок — 30 лет. НДС, начав свое победоносное шествие по миру в Европейском союзе, был воспринят практически на всех континентах и в странах с различными политическими режимами. Его вводили не только в странах с рыночной экономикой или в странах с переходной экономикой, но и в условиях регулируемой экономики.

Соединенные Штаты Америки остаются практически единственными из развитых стран, которые не ввели на своей территории НДС. Среди основных причин непринятия НДС этой страной можно назвать следующие:

- особенности конституционного устройства и системы налогообложения, в которой доходы от косвенных налогов на потребление, обычно заменяемых НДС, составляют источник доходов штатов (причины политического характера);
- административные расходы.

Администрации штатов составляют серьезную оппозицию вмешательству федерального правительства в структуру доходов штата. Существуют опасения, что введение НДС сократит возможности казны штатов по сбору налогов с оборота и налогов с продаж. Если НДС будет введен сверх налогов, собираемых на местном уровне, это, с одной стороны, увеличит расходы предпринимателей, а с другой — увеличит административные расходы по сбору налогов. С подобной про-

блемой столкнулось правительство Канады, применяя общий налог на товары и услуги (аналог НДС), который вводился наряду с налогами с продаж, взимаемыми во всех провинциях, кроме одной. В США ситуация осложняется еще и тем, что объекты налогообложения и налогооблагаемая база по местным косвенным налогам на потребление в 47 штатах весьма разнообразны и плохо поддаются контролю.

По поводу административных расходов, связанных с введением НДС, различными ведомствами США был представлен не один доклад, и цифры все еще уточняются и проверяются. Несмотря на то что общепринятым является мнение о НДС как о самоадминистрируемом налоге, требуются определенные единовременные расходы в переходный период.

Таким образом, в основном НДС не вводится в США по политическим соображениям: на федеральном уровне его введение составит серьезную угрозу финансовой самостоятельности штатов и повлечет за собой административные расходы, которые также сложно оправдать с политической точки зрения.

Начиная с 2000 г. в США активно обсуждается упрощение системы оборотных налогов и введение единой системы косвенных налогов.

Во Франции НДС относится к числу основных налогов. Он взимается в центральный бюджет, после чего часть передается в местные бюджеты, что и определяет его бюджетообразующее значение. Этим налогом облагаются все производственные и торговые операции.

Предусмотрены четыре вида ставок «французского» НДС:

- 1) 19,6% — основная ставка на все виды товаров и услуг;
- 2) 22% — повышенная ставка на предметы роскоши, машины, алкоголь, табак;
- 3) 7% — пониженная ставка на товары культурного обихода (книги);
- 4) 5,5% — ставка на товары и услуги первой необходимости (питание, за исключением алкоголя и шоколада; медикаменты, жилье, транспорт).

Такие виды деятельности, как медицина и медицинское обслуживание, образование, все виды страхования, деятельность общественного и благотворительного характера, освобождены от уплаты НДС.

В зависимости от товарооборота предусмотрены квартальные и годовые сроки уплаты НДС. Льготы по НДС имеют предприятия, делающие инвестиции, заключающиеся в вычете из НДС сумм инвестиций, НДС вносится в бюджет ежемесячно путем подачи декларации.

В Италии НДС также является одним из основных косвенных налогов, он введен в 1973 г. в порядке реализации решения стран — участниц ЕС по сближению финансовых систем. Налог заменил собой существовавший ранее налог с оборота и часть акцизов. Обложению НДС в Италии подлежит большая часть товаров и услуг. Не подлежат обложению купля-продажа акций и облигаций, земли предприятий, предоставление кредитов, сделки по слиянию предприятий и другие операции. Освобожден от уплаты налогов экспорт товаров и услуг. Перечисление НДС производится ежемесячно. Размер платежа определяется как разница между суммой налога, исчисленной со стоимости реализованной продукции, и суммой налога, уплаченной ранее поставщикам сырья и полуфабрикатов и включенной таким образом в себестоимость произведенных товаров и услуг. В случае отрицательного результата налогоплательщик может погасить эту разницу в последующие месяцы.

Налог на добавленную стоимость взимается по следующим ставкам:

- 1) 9% — основная, на широкий круг промышленных изделий, в том числе текстильных;
- 2) 38% — повышенная, применяется к предметам роскоши (меха, ювелирные изделия, спортивные машины);
- 3) 18% — повышенная, на продукты питания и спиртные напитки, продаваемые через ресторан, а также бензин и нефтепродукты;
- 4) 2% — льготная, на товары первой необходимости, а также газеты, журналы;
- 5) 0% — применяется к экспорту товаров и услуг.

В Великобритании доходы от обложения НДС составляют 17% бюджета страны. Основная ставка 17,5% распространяется на главную часть торгового оборота, реализацию налогоплательщиком товаров, работ и услуг. Для целей обложения НДС под реализацией товара, как и во многих других странах, понимается передача права на владение товаром другому лицу. Реализация имеет место, в частности, в случаях, когда товар передается в рамках договора, например о продаже с рассрочкой платежа. Также — когда осуществляется подача воды, энергии, тепла, производится охлаждение и вентиляция; передается основная доля во владении землей или безусловное право собственности на землю либо ее аренды на срок более 21 года, передается товар для личного потребления [6]. Продажа основных видов пищевых продуктов, продажа книг, транспортные услуги, продажа медикаментов, продажа детской одежды, банковские и страховые услуги, медицинское обслуживание — не облагаются НДС.

В целом НДС не представляет собой больших затрат для компаний, так как в основном ложится на частных лиц. Большинство компаний могут получить обратно любой НДС, которым они облагаются, производя покупки товаров и услуг.

В Германии удельный вес доходов от НДС составляет около 30%. Основная ставка налога составляет 16%. Основные продовольственные товары и книжно-журнальная продукция облагаются по ставке 7%. Особый интерес представляет обложение мелких предприятий. Так, если оборот предприятия менее конкретной суммы, то оно либо освобождается от уплаты НДС, либо уплачивает налог по ставке, составляющей 80% от установленной ставки для товара. От НДС освобождены предприятия сельского и лесного хозяйства, а также товары, идущие на экспорт. Система обложения данным налогом построена таким образом, что он уплачивается только тогда, когда товар поступает конечному потребителю, во сколько бы этапов это ни происходило. Такой эффект достигается посредством существования вычетов налога, которые указываются в счетах, выставляемых одной стороной другой. В случае порчи товара государство налога не получает.

В Испании НДС является федеральным налогом и имеет тенденцию к повышению. Плательщиком налога признается любое предприятие, продающее товары или оказывающее услуги. Филиалы иностранных компаний также являются плательщиками НДС. Импорт облагается также НДС. Применяются следующие виды ставок:

- 1) 16% — стандартная ставка налога;
- 2) 7% — пониженная ставка на продовольственные товары, жилищное строительство, транспорт, туризм;
- 3) 4% — пониженная ставка на товары первой необходимости (хлеб, молоко, лекарства, муниципальное жилье);
- 4) 0% — ставка на товары и услуги, связанные с экспортом;
- 5) 28% — повышенная ставка налога на предметы роскоши и автомобили. Освобождены от НДС медицинские услуги, образование, банковские услуги, благотворительность.

Достаточно специфичным является подход, используемый для организации косвенного налогообложения в Китайской Народной Республике. К центральным налогам отнесены: налог на потребление с оборотов внутри страны, таможенные пошлины, НДС и налог на потребление, взимаемые таможенными органами. В качестве регулирующих налогов определен НДС. Этот налог поступает и в центральный, и в местные бюджеты. Он уплачивается с оборотов по реализации и импорту товаров и предоставлению услуг. Налог составляет разницу меж-

ду суммами налога, уплаченного и полученного за отчетный период. Имеется две ставки налога: для товаров первой необходимости и основная ставка для всех прочих товаров. Мелкие налогоплательщики уплачивают от 4 до 6% от объема продаж. Налог на потребление носит акцизный характер, так как им облагаются такие товары, как табачные изделия, алкогольные напитки, косметические средства, ювелирные изделия, бензин, моторные лодки, катера, мотоциклы, автомобили и некоторые другие [16].

На территории Азербайджана объектами обложения НДС являются стоимость налогооблагаемых операций и налогооблагаемый импорт. Налогооблагаемыми операциями считаются отправка товаров, выполнение работ и оказание услуг в рамках предпринимательской деятельности, если указанные операции осуществляются на территории Азербайджана.

Ставка НДС составляет 18% от стоимости каждой налогооблагаемой операции и каждого налогооблагаемого импорта.

По нулевой ставке облагаются:

- товары и услуги, предусмотренные для официального использования зарубежных дипломатических и аналогичных представительств, а также для личного пользования дипломатических, административных и технических сотрудников, в том числе членов их семей, проживающих совместно с ними;
- приобретение и импорт товаров, работ, услуг за счет безвозмездной финансовой помощи, полученной из-за рубежа (гранты);
- экспорт товаров;
- международные и транзитные грузовые и пассажирские перевозки, выполнение работ, оказание услуг, непосредственно связанных с международными полетами.

В Белоруссии НДС был введен в 1992 г. вместо налога с оборота и налога с продаж.

Объектом налогообложения служат обороты по реализации товаров (работ, услуг) на территории республики, в том числе по реализации товаров (работ, услуг), используемых внутри предприятия для собственного потребления, если соответствующие затраты не относятся на издержки производства и обращения, обороты по обмену товарами (работами, услугами) и др.

Не признаются реализацией товаров такие операции, как:

- отчуждение имущества в результате конфискации или передачи права собственности на имущество в результате наследования, а также принятие государством бесхозяйного имущества и кладов;

- передача предмета залога залогодателем залогодержателю (кредитору) при неисполнении обеспеченного залогом обязательства в случаях, предусмотренных законодательством республики;
- передача лизингодателем объекта лизинга лизингополучателю;
- передача арендодателем объекта аренды арендатору;
- обороты по реализации услуг по сдаче объекта в аренду.

Основная ставка НДС — 18%. Кроме того, пониженная ставка в размере 10% применяется при реализации определенных видов товаров и услуг, например, таких как продукты растениеводства и животноводства, рыбоводства и пчеловодства, а также продовольственные и детских товары.

По нулевой ставке облагаются экспортируемые товары, строительные работы и транспортные услуги.

В Армении НДС уплачивается в бюджет при ввозе товаров, на всех стадиях их производства и обращения, а также при оказании услуг на ее территории.

Объектом обложения НДС считается стоимость сделок, осуществляемых плательщиками НДС на территории республики.

Освобождаются от уплаты НДС следующие операции:

- плата за обучение в общеобразовательных школах, профессионально-технических училищах, средних профессиональных и высших учебных заведениях подготовки и переквалификации;
- реализация школьных тетрадей для письма и нотных тетрадей, альбомов для рисования, детской и школьной литературы, школьных учебных изданий;
- реализация научных и учебных изданий, выпущенных вузами, специализированными научными организациями, национальной академией наук;
- научно-исследовательские работы;
- реализация произведенной в республике сельскохозяйственной продукции ее производителем;
- реализация газет и журналов;
- иные операции.

Предусмотрена обязанность плательщиков НДС при поставке товаров и оказании услуг, облагаемых НДС, выписывать налоговые счета — расчетные документы установленного образца, подтверждающие поставку товаров или оказания услуг.

При покупке товаров в сфере розничной торговли и приобретении услуг в сфере обслуживания лица, являющиеся плательщиками НДС, обязаны по требованию покупателей выписать налоговый счет.

Лица, уплачивающие НДС, обязаны вести учет в хронологическом порядке и не менее трех лет со дня выписки хранить все выданные ими копии налоговых счетов и иные касающиеся указанного налога документы.

Другой разновидностью косвенных налогов являются акцизы. Понятие «акцизы» может иметь как расширенное, так и узкое толкование. В группу акцизов могут включаться все виды налогов на товары и услуги (расширенное толкование). В этом случае акцизами называют не только налоги на определенные товары и услуги, но и НДС (универсальный акциз), и налоги с продаж, и импортные пошлины. Иногда таможенные импортные пошлины не включают в акцизы, иногда налоги с продаж выделяют в особую группу. Узкое толкование термина «акцизы» предусматривает отнесение к данной группе лишь налогов, взимаемых в виде надбавок к ценам или тарифам на отдельные конкретные товары и услуги. При расширенной трактовке эту группу налогов обычно называют индивидуальными акцизами [48].

Вильям Петти в своем «Трактате о налогах» приводил следующие доводы в пользу акцизов:

- естественная справедливость требует, чтобы каждый платил в соответствии с тем, что он действительно потребляет;
- этот налог, если только он не сдается на откуп, а регулярно взимается, располагает к бережливости, что является единственным способом обогащения налога;
- никто не уплачивает вдвое больше или дважды за одну и ту же вещь, поскольку ничто не может быть потреблено более одного раза;
- благодаря акцизам можно всегда иметь превосходные сведения о богатстве, росте, промысле и силе страны в каждый момент.

Акциз — это налог, включаемый в цену реализации подакцизного товара.

Так, во **Франции** к подакцизным товарам относят алкогольные напитки, табачные изделия, изделия из драгоценных металлов, сахар, некоторые виды автомобилей, летательные аппараты. С целью охраны внутреннего рынка применяются также и таможенные пошлины [51].

В **США** ставки акцизов могут устанавливаться в двух видах: в процентах к цене товаров и услуг и в долларах (центах) по отношению к определенному количеству, весу, объему товаров, а также к стоимости услуг. К федеральным подакцизным товарам и услугам относятся алкогольные и табачные изделия, воздушные перевозки, бензин, ди-

зельное топливо, авиационный керосин, автомобильные шины, снаряжение для спортивного рыболовства и охоты, медицинские вакцины, транспортные и коммуникационные налоги и т.п.

В Великобритании акцизы взимаются с нефтепродуктов, табачных изделий, крепких спиртных напитков, вина, пива, транспортных средств, а также игорного бизнеса. Акциз на спиртные напитки и горючее взимается в твердых суммах с единицы товара, на табачные изделия — в виде процентной надбавки к цене товара.

В Азербайджане акцизами облагаются подакцизные товары, произведенные на территории Азербайджана либо импортируемые на территорию республики. Все предприятия и физические лица, производящие на территории Азербайджана подакцизные товары, являются плательщиками акциза. При этом сумма налогооблагаемой операции для товаров, произведенных на территории Азербайджана, устанавливается в зависимости от суммы платежа, полученной (или подлежащей уплате) налогоплательщиком от заказчика либо от какого-то иного лица, в том числе на бартерной основе, но не ниже оптовых рыночных цен. Для товаров, произведенных на территории Азербайджана, время передачи подакцизных товаров за пределы производственных зданий считается моментом совершения налогооблагаемой операции.

От акциза в этой стране освобождаются:

- ввоз трех литров алкогольных напитков и трех блоков сигарет для индивидуального потребления физического лица;
- топливо в баке, в соответствии с техническим паспортом автомобиля при въезде на территорию республики;
- товары, перевозимые транзитом через территорию Азербайджана.

К подакцизным товарам относятся: пищевой спирт, пиво и все виды спиртных напитков, табачные изделия, нефтепродукты.

В Белоруссии акцизами облагаются: спирт, алкогольная продукция, пиво, табачная продукция, ювелирные изделия, легковые автомобили, сырая нефть, дизельное топливо и бензин. Ставки акцизов преимущественно твердые. Например, алкогольная продукция облагается по ставке 4690 белорусских руб. за литр содержащегося в ней спирта, а сырая нефть — по ставке 16,5 евро за тонну [17].

Возвращаясь к вопросу гармонизации, можно сказать, что данный процесс непосредственно находится под контролем Комиссии Европейского союза (Европейской комиссии), которая вырабатывает соответствующие рекомендации для стран-участников. Так, ею подготовлены предложения по гармонизации налогообложения топлива в государ-

ствах, входящих в ЕС. В частности, обращено внимание на то, что транспортные компании в странах-участниках уплачивают налоги по различным ставкам. Например, в Великобритании их налоговая нагрузка в среднем в 2 раза больше, чем в Греции. В результате это приводит к тому, что стоимость литра неэтилированного бензина в странах ЕС существенно различается. В связи с этим Европейской комиссией было рекомендовано установить размер акциза на бензин в пределах 40 пенсов за литр. Однако последствием такого изменения в налогообложении может стать резкое возрастание цен на бензин в странах, где ставки акцизов относительно невелики.

Правительство Чехии во многом из-за нежелания изменять существующую систему косвенного налогообложения намеревалось отложить момент гармонизации до 2007 г., опасаясь повышения цен. Действующее налоговое законодательство страны предусматривает предельную ставку НДС в 22%, что в общем соответствует требованиям ЕС о 25%-ной ставке налога. Однако при этом целый ряд важнейших потребительских товаров облагается в стране по ставке 5%. Европейский союз потребовал повысить ставки НДС практически на все непродовольственные товары. Кроме того, требования в рамках гармонизации предъявлены также к ставкам акцизов на табачные изделия и алкогольные напитки.

Отдельные государства, отказывающиеся поступиться своими национальными интересами, открыто выступают против изменения своего налогового законодательства для достижения налоговой гармонизации. Например, Великобритания наложила вето на отдельные налоговые преобразования, предлагаемые в рамках ЕС, поскольку гармонизация налогообложения требует снижения акцизов на топливо и цен на бензин, что отрицательно скажется на доходной части бюджета.

Рассмотрение разногласий, возникающих между государствами в процессе гармонизации налогообложения, отнесено к ведению Европейского арбитражного суда. По правилам ЕС в суд может обратиться Европейская комиссия, но только в том случае, если в течение двух месяцев какое-либо государство проигнорирует ее рекомендации о приведении налогового законодательства в соответствие с требованиями ЕС. Например, Европейской комиссией было принято решение обжаловать в Европейском арбитражном суде законодательство Италии, определяющее порядок уплаты акцизов на минеральные смазочные масла. Причиной послужило то, что смазочные масла в этой стране не облагаются акцизами общего характера и отнесены к товарам, подлежащим обложению специальным акцизным налогом.

Во Франции с 1 октября 2001 г. изменен порядок начисления НДС на услуги предприятий общественного питания. Это фактически позволило привести налоговое законодательство страны в соответствие с требованиями ЕС. До начала реформы 15%-ная надбавка за обслуживание в ресторанах в соответствии с налоговым законодательством НДС не облагалась. По этому поводу Европейским арбитражным судом было принято соответствующее решение, что указанная норма противоречит положениям Директивы 6 ЕС по НДС.

Гармонизация косвенного налогообложения осуществляется также в рамках Содружества Независимых Государств (СНГ). Так, Правительством РФ 10 и 20 октября 2000 г., а также 29 ноября 2000 г. были подписаны двусторонние соглашения о принципах взимания косвенных налогов во взаимной торговле соответственно с Правительством Кыргызской Республики, Правительством Республики Армения и Правительством Азербайджанской Республики. Исходя из положений названных соглашений взимание косвенных налогов во взаимной торговле между сторонами осуществляется по общему принципу страны назначения.

Решением от 14 сентября 2001 г. № 28 «О дальнейшей гармонизации акцизной политики государств — членов ЕврАзЭС» Межгосударственный совет ЕврАзЭС утвердил базовый перечень и минимальные ставки на подакцизные товары, производимые и ввозимые на таможенные территории государств — членов ЕврАзЭС. Например, вина натуральные и слабоалкогольные напитки с объемной долей этилового спирта до 9% включительно должны облагаться по ставке не ниже 0,06 евро за литр [28].

Итак, основные тенденции в развитии косвенного налогообложения следующие: универсализация объекта и расширение доли косвенных налогов в доходах бюджетов за счет стабильности числа носителей косвенных налогов.

Среди перспектив развития косвенных налогов можно назвать совершенствование обложения косвенными налогами услуг и включение в сферу косвенного налогообложения все новых и новых услуг. В ближайшем будущем будет решена проблема обложения НДС финансовых услуг. Уже сегодня ведется работа в рамках институтов ЕС по созданию адекватного налогообложения финансовых услуг.

В связи с расширением влияния Всемирной торговой организации нормы и документы, созданные в ее рамках, получают дальнейшее распространение и приобретут обязательный характер. Эта тенденция затронет в том числе и регулирование косвенных налогов.

В связи с развитием коммуникаций и средств связи и дальнейшей «дематериализацией» товаров и услуг за счет интернет-торговли механизм косвенного налогообложения должен адаптироваться к новым реалиям жизни. Доля электронных товаров продолжает расти и создает целый ряд проблем для косвенного налогообложения, особенно для администрирования косвенных налогов.

За косвенными налогами сохраняются и политические перспективы. Уменьшение политической активности населения со временем отодвигает на второй план концепцию услуг со стороны государства за внесение налоговых платежей, что требует преобладания доли прямых налогов. Постепенно в обществе все большую роль играет экономическая составляющая, либерализация экономических процессов. В связи с этим более популярной становится концепция нейтральности налога. НДС именно в виде косвенного налога, как он существует в Европе, наиболее полно отвечает требованиям нейтральности налогообложения и отсутствия влияния на принятие субъектом экономических решений.

3.4. ПРЯМОЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ В ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАНАХ

Особенностью прямых налогов является то, что они взимаются в процессе приобретения и накопления материальных благ непосредственно по ставке или в фиксированной сумме. К прямым налогам относятся: налог на прибыль предприятий, налог на доходы физических лиц, имущественные налоги, налоги с наследств и дарений, земельный налог и др.

В данной главе будет рассматриваться налог на прибыль предприятий, являющийся одной из показательных форм изъятий части прибыли в бюджеты государств и представляющий собой налог на разницу между доходами и расходами. Также будет рассмотрен подходящий налог физических лиц.

Налог на прибыль существует в Германии, Франции, Италии, Швейцарии, Португалии, Испании, Норвегии, Бельгии и ряде других стран.

В зависимости от экономической ситуации того или иного государства налог имеет свои особенности.

Различают следующие системы налогообложения дохода.

1. Классическая система. Она не предусматривает ослабления экономического двойного налогообложения. Распределяемая прибыль компании облагается корпорационным и личным подоходными нало-

гами. Эта система действует в США, Швейцарии, Швеции, Бельгии, Люксембурге, Нидерландах.

2. Система уменьшения обложения прибыли на уровне компаний. Она может функционировать в двух вариантах:

- на основе разных ставок: распределяемая прибыль облагается налогом по более низкой ставке. Эта система используется в Германии, Австрии, Португалии, Японии;
- на основе частичного освобождения от налогообложения распределяемой прибыли. Система действует в Испании, Исландии, Финляндии.

3. Система уменьшения обложения прибыли на уровне акционеров. Выделяют два способа снижения налогообложения доходов в виде дивидендов:

- налоговый кредит или система зачета. Данная система используется во Франции, Великобритании, Ирландии;
- частичное освобождение от налога дивидендов, независимо от того, был ли удержан корпорационный налог с распределяемой прибыли или нет. Эта система действует в Австрии, Канаде, Дании.

4. Система полного освобождения от налога распределяемой прибыли. Она может быть организована на уровне компании (Греция и Норвегия) или на уровне акционеров (Германия и Италия).

Налог на прибыль организаций взимается, как правило, по пропорциональным ставкам (24–40%). Данный налог применяется в основном в отношении коммерческой деятельности организации [40].

Говоря о подоходном налоге, можно сказать, что ставки этого налога построены по сложной прогрессии. В последние годы произошло резкое сокращение максимальных ставок и их количества, наметилась тенденция к более пропорциональному налогообложению. При подоходном налогообложении крайне трудно рассчитать оптимальные ставки налогов. Если ставки высоки, то подрывается стимул к нововведениям, рискованным проектам. В высоких ставках налогов таится опасность снижения трудовой активности людей. Американские эксперты во главе с профессором Лаффером теоретически доказали, что при ставке налога более 50% резко снижается деловая активность фирм и населения в целом. Трудно рассчитывать на то, что можно теоретически обосновать идеальную шкалу налогообложения доходов, она должна быть откорректирована на практике. Немаловажное значение в ее справедливости имеют национальные, психологические и культурные факторы. Американцы, например, считают, что при такой шкале налогообложения, которая существует в Швеции, — 75%, в США никто бы не

стал вкладывать капитал в производство. Рост производственной активности в США после налоговой реформы 1986 г. в значительной степени был связан со снижением предельных ставок подоходного налога. Высшая ставка налога должна находиться в пределах 50—70% [17].

Во Франции налогообложению подлежит чистая прибыль, которая определяется с учетом сальдо по всем операциям. Общая ставка налога составляет 34%. Уплата осуществляется пять раз в год: четыре раза — авансовые платежи по специальной форме исходя из данных прошлого года, пятый — по фактическим результатам за год на основе декларации.

Подоходный налог во Франции является инструментом поддержки семьи, оказания помощи малоимущим, стимулирования вкладов населения в сбережения, недвижимость и т.п.

Его особенность в том, что подоходный налог должны уплачивать семьи, проживающие во Франции, с доходов, полученных в стране и за границей с учетом соглашений. Налог уплачивается гражданином начиная с 18-летнего возраста. Обложение осуществляется по совокупному доходу, заявленному в декларации, которую составляет плательщик один раз в год по доходам за предыдущий год.

Доходы налогоплательщика делятся на семь категорий. Сумма доходов каждой из семи категорий представляет чистый доход. Для расчета налога чистый доход семьи распределяется на части следующим образом: холостяк — одна часть, супруги — две части, один ребенок — 0,5 части дополнительно, два ребенка — одна часть дополнительно, три ребенка — две части дополнительно. Затем определяется налог по соответствующим ставкам на каждую часть. Общий размер налога получается при сложении сумм налога.

На долю подоходного налога с населения в Великобритании приходится 64% поступлений в виде прямых налогов в государственный бюджет, а на долю налогов с доходов компаний — 19%.

В Великобритании налог на прибыль корпораций заменил действовавший до 1965 г. подоходный налог, которым корпорации облагались наряду с физическими лицами. Корпоративный налог взимается на протяжении всего налогового года после произведенных вычетов из доходов. Характерно, что при определении налогооблагаемой прибыли валового дохода вычитают помимо обычных затрат представительские расходы, расходы развлекательного характера, расходы на сотрудников корпорации, расходы на юридическую консультацию по вопросам финансов компании, убытки коммерческого и некоммерческого характера, все затраты на научно-исследовательские работы [52].

Ставки корпоративного налога следующие:

- с чистой прибылью, не превышающей 300 тыс. ф. ст., — 25%;
- с чистой прибылью, превышающей 1,5 млн ф. ст., — 33%;
- с чистой прибылью от 300 тыс. до 1,5 млн ф. ст. применяется следующий порядок расчетов: на сумму 300 тыс. ф. ст. — 25%, оставшаяся разница облагается по ставке 35%.

Личный подоходный налог уплачивает все население Великобритании, получающее доход. Согласно налоговому законодательству, налогоплательщики разделяются на резидентов и нерезидентов. Доходы резидента Великобритании подлежат обложению независимо от их источника. Нерезидент выплачивает налоги лишь с доходов, полученных на территории этой страны. Налог уплачивается всем трудоспособным населением, достигшим 18-летнего возраста, с доходов, полученных в течение налогового года. Одни виды доходов могут исчисляться налогоплательщиками самостоятельно (например, доходы, полученные от индивидуальной предпринимательской деятельности) и отражаются в налоговой декларации, а другие традиционно включены в состав шедул. Обложение производится по следующим шести различным шедулам:

- по шедуде *A* облагаются доходы от собственности на землю, строения и т.п.;
- по шедуде *B* облагаются доходы от лесных массивов, используемых в коммерческих целях, если они не облагаются по шедуде *D*;
- по шедуде *C* облагаются доходы от определенных правительственных ценных бумаг, выпускаемых в Великобритании, и от некоторых ценных бумаг иностранных правительств, по которым выплачиваются проценты в Великобритании;
- по шедуде *D* облагаются прибыли от производственно-коммерческой деятельности (в торговле, промышленности, сельском хозяйстве, на транспорте), доходы лиц свободных профессий, доходы от ценных бумаг, не облагаемых по шедуде *C*, доходы, полученные в виде процентов по займам, доходы, полученные за границей и переведенные в Великобританию;
- по шедуде *E* облагаются трудовые доходы: заработная плата, жалованье рабочих и пенсия;
- по шедуде *F* облагаются дивиденды и распределяемые доходы компаний.

Для определения суммы подоходного налога из фактически полученного годового дохода вычитаются налоговые льготы [17].

Существует три ставки подоходного налога: начальная (Starting rate) — 10%, основная (basic rate) — 22% и высокая (higher rate) —

40%. Они уплачиваются с определенного дохода, сумма которого корректируется парламентом с учетом инфляции и составляет 0—2150 ф. ст. для начальной ставки, 2151—33 300 ф. ст. для основной ставки, 33 300 ф. ст. и выше — для повышенной ставки. В бюджете Великобритании 2007—2008 гг. было объявлено об уменьшении основной ставки до 20%, а по ставке 10% не облагались пенсии и собственный доход. В 2009—2010 гг. предусматривается увеличение порога базовой ставки на 800 ф. ст.

Налог на прибыль с корпораций в Германии уплачивается пропорционально: по 50% в федеральный и земельный бюджеты. Доля поступлений доходов в бюджеты от этого налога составляет более 25%. Налог собирается местными органами власти и частично перечисляется в федеральный бюджет. Налогом на прибыль корпораций облагаются компании всех правовых форм. Декларация по данному налогу представляется в налоговые органы до 31 мая. Платежи осуществляются ежеквартально равными долями. К налоговой декларации прилагаются баланс, отчет прибылей и убытков, доклад ревизоров, копии решения собрания акционеров.

Другим немаловажным прямым налогом в Германии является подоходный налог с физических лиц, который резидентами уплачивается как с доходов, полученных и на территории Германии, и за ее пределами, если они не были обложены налогом.

При этом указанный налог распределяется между тремя уровнями власти: 42,5% идет в центральный бюджет, 42,5% — в бюджет земель, 15,5% — в бюджет вотчин.

Объектом обложения данным налогом является доход физических лиц вне зависимости от характера его возникновения. Подоходные налоги с граждан взимаются независимо от гражданства. Он может уплачиваться либо на основании декларации, либо в качестве налога на доходы.

В Германии выделяют семь разновидностей (категорий) данного налога в зависимости от типа дохода:

- 1) доходы от сельскохозяйственной деятельности;
- 2) доходы от промышленной деятельности;
- 3) доходы от предпринимательской деятельности собственника бизнеса;
- 4) заработная плата;
- 5) доходы от владения капиталом;
- 6) доходы от сдачи какой-либо собственности в аренду, в том числе жилья;
- 7) другие виды доходов.

Таким образом, перечень доходов, подлежащих обложению, не является исчерпывающим.

Ставки налога корректируются ежегодно в зависимости от налогооблагаемого дохода. Для отдельных категорий граждан (инвалиды, наемные рабочие) предусмотрены налоговые льготы.

К каждой категории могут применяться свои вычеты. Вычитаются расходы на общественный транспорт от дома до работы. Не облагаются выплаты из фондов социального страхования, государственная социальная помощь и др. Величина облагаемого дохода может корректироваться с учетом скидок по возрасту.

Особые расходы налогоплательщиков могут вычитаться в пределах 5—10% общей суммы доходов налогоплательщиков (страховые взносы, взносы на повышение квалификации, пожертвования). Вычитаются непредвиденные расходы (пребывание в больнице, уход за членом семьи) и т.д.

Налог на заработную плату отличается спецификой отнесения плательщика к одной из шести групп:

- 1) одинокие люди с очень низкими доходами;
- 2) матери-одиночки;
- 3) один из супругов семейной пары, у которого маленький доход, или одинокий человек с маленьким доходом;
- 4) один из супругов семейной пары, у которого средний доход, или одинокий человек со средним доходом;
- 5) один из супругов семейной пары, у которого высокий доход, или одинокий человек с высоким доходом;
- 6) работающий на двух, трех и более работах.

Работодатель ведет для каждого работника налоговую карточку. По истечении года происходит корректировка сумм налога. Физические лица уплачивают также взносы в фонды социального страхования, которые рассчитываются в процентах к фонду заработной платы, но только до определенной величины зарплаты, после достижения которой они становятся постоянными.

В США основным принципом налогообложения корпораций является взимание налога с чистой прибыли, т.е. валового дохода, за исключением разрешенных льгот. Его взимание осуществляется по следующей схеме.

1. Определяется валовой доход: выручка от реализации товаров и услуг (за минусом издержек), рентные платежи, роялти.

2. Из валового дохода вычитаются: заработная плата работников, расходы на ремонт, безнадежные долги, рентные платежи, уплаченные налоги (местные и штатные), проценты за кредит, амортизация, скид-

ки на истощение природных ресурсов (в добывающих отраслях от 5 до 22%, но не свыше 50% налогооблагаемого дохода), расходы на рекламу, взносы в социальные фонды, убытки от стихийных бедствий, благотворительные взносы и др.

3. Вычитаются: чистые операционные убытки до 30% полученных дивидендов, некоторые организационные расходы, расходы на НИОКР, расходы на капитальный ремонт и реставрацию зданий, имеющих историческую ценность

4. Вычитаются предусмотренные законодательством льготы [40].

Ставки налога различны в зависимости от размера налогооблагаемого дохода.

Федеральный подоходный налог на граждан является основной статьей доходов государственного бюджета США. Налог взимается по прогрессивной шкале, имеются необлагаемый минимум доходов и три налоговые ставки, которые меняются ежегодно.

Особенность подсчета налогов в следующем.

1. Подсчитывается валовой доход, при этом учитывается общая сумма доходов: заработная плата, доход от предпринимательской деятельности, пенсии, социальные пособия и пособия по безработице, стипендии, полученные алименты, вознаграждения, призы и награды, фермерский доход, рента, доходы по ценным бумагам, доходы по трастовым операциям и недвижимости и т.д.

2. Определяется скорректированный валовой доход. Для этого из валового дохода вычитаются разрешенные федеральным законодательством различные виды льгот, к которым относятся: торговые и производственные затраты, убытки от продажи или обменных операций с ценными бумагами, затраты, связанные с получением ренты или роялти, уплаченные налоговые взносы и др.

3. Далее из величины чистого дохода вычитаются индивидуальные льготы: необлагаемый минимум плательщика (всеобщая льгота), необлагаемый минимум на каждого иждивенца налогоплательщика, стандартные скидки для одинокого лица (для супружеской пары, для главы семьи), дополнительные скидки для лиц старше 65 лет (инвалидов), расходы по переезду на новое место жительства, расходы на медицинские цели, расходы, связанные с повышением квалификации, и т.д. Кроме того, чистый доход уменьшается на взносы в благотворительные фонды, налоги, уплаченные властям штата, местные налоги, проценты, полученные по ценным бумагам правительств штатов и местных органов самоуправления; проценты по личным долгам и ипотечному долгу в залог недвижимости [17].

В Испании налог на прибыль уплачивают следующие виды компаний: закрытые инвестиционные компании, профессиональные ассоциации, временные союзы предприятий (совместные предприятия), предприятия, осуществляющие свою деятельность на основании соглашений о разделе продукции, группы экономического интереса, которые действуют на основании учредительного договора, предусматривающего автоматическое распределение всех получаемых доходов по долям учредителей таких групп, иностранные юридические лица, осуществляющие деятельность через постоянное деловое представительство.

Стандартная ставка налога на прибыль составляет 35%. Кроме того, все компании должны платить в пользу местных торговых палат специальный налог по ставке, составляющей 1,5% суммы начисленного налога на прибыль.

Для доходов, получаемых из источников в Испании, таких как дивиденды, проценты, роялти, доходы от сдачи в аренду недвижимости, предусмотрено обложение налогом у источника по твердой ставке 25% и по переводимой за рубеж перестраховочной премии — по ставке 4%. Платежи за управление и в погашение общих административных расходов, переводимые в пользу головной конторы отделениями и деловыми учреждениями иностранных компаний, облагаются по фиксированной ставке — 14%. Для доходов в виде прироста капитала действует стандартная ставка — 35%.

Законом также определен ряд ситуаций, в которых налог в Испании не удерживается, несмотря на то что доход получен в этой стране. Такие льготы действуют в следующих случаях:

- для нерезидентов, получающих доходы от вложений в испанские государственные облигации, при условии, что получатель не имеет постоянного делового учреждения в Испании;
- для доходов, получаемых от сдачи в аренду контейнеров и в брут-чартер морских и воздушных судов, используемых в международных перевозках.

Кроме того, аналогичная льгота предусмотрена для резидентов стран — членов ЕС, получающих доходы от их вложений в испанские предприятия, при условии, что получатель не имеет существенного интереса в капитале испанского предприятия (более 25% его акционерного капитала) и что это предприятие не занимается в основном инвестированием в испанскую недвижимость.

Облагаемым доходом считается прибыль, рассчитываемая как разница между валовым доходом предприятия и расходами, непосредственно связанными с деятельностью, приносящей доходы предприятию [40].

Подходный налог в Испании исчисляется на основании заполняемых всеми деклараций о доходах, в которые вносятся данные обо всех видах доходов. Все доходы, включаемые в облагаемый доход налогоплательщика, подразделяются на две категории: регулярные и нерегулярные. К регулярным относят доходы от труда по найму (а также премии, бонусы, вознаграждения, компенсации за жилье, обучение), от занятий коммерческой или профессиональной деятельностью, дивиденды, проценты, роялти, арендные выплаты, доходы от продажи имущества. К нерегулярным относят доходы от продажи имущества (при условии владения им в течение более одного года), а также все случайные доходы [40].

Налогооблагаемая база включает: доходы от предпринимательской и профессиональной деятельности, дивидендов от капитала, заработную плату, пенсии и пособия по безработице. Не облагаются подходным налогом пособия по болезни, государственные стипендии, выигрыши в лотереях, разовые пособия при увольнении с работы.

Подходный налог взимается с доходов индивидуальных граждан или семей. При этом налогоплательщик имеет право выбрать порядок уплаты — индивидуальный или семейный. Резиденты исчисляют налог исходя как из доходов, полученных на территории Испании, так и из доходов, полученных за рубежом. Нерезиденты уплачивают налог только с доходов, полученных в Испании.

В Индии изъятие подходного налога производится непосредственно у источника дохода. Работодатель обязан удерживать подходный налог из заработной платы работающих у него лиц, банки обязаны удерживать подходный налог с доходов от банковских вкладов и ценных бумаг. Между тем в ряде случаев этот налог может не взиматься, например если общая сумма данного вида дохода не превышает 2500 рупий в год или если речь идет о специальных правительственных облигациях или сертификатах. Во всех остальных случаях он взимается в размере 2% от общей суммы доходов. Когда изъятие непосредственно у источников дохода невозможно, налогоплательщик обязан выплачивать подходный налог долями от общей суммы, подлежащей уплате в казну, три раза в год: 15 сентября — 30%, 15 декабря — 30%, 15 марта — 40%.

Доходы физических лиц разделены в Индии на несколько категорий:

- доходы от занятости, включающие все выплаты, полученные работником от своего работодателя;
- доходы от недвижимого имущества;
- доходы от банковского вложения капитала;

- доходы от предпринимательской деятельности;
- прочие виды доходов.

Доходы по каждой категории подвергаются налогообложению отдельно от других с применением льгот (если таковые есть), а затем суммируются для получения валового налогооблагаемого дохода, который может быть уменьшен при наличии соответствующих вычетов.

Наиболее интересными в разделе налогообложения доходов от основного вида деятельности представляются налоги на доходы нерегулярного характера. Они включают доходы от домовладения, владения автомобилем, использования коммунальных услуг, а также от работы личного обслуживающего персонала. Так, если наемный работник пользуется такими коммунальными услугами, как газ, вода и свет, не только в служебных, но и в личных целях, то налог на их использование составит 6,25% его заработной платы. В случае найма на работу в доме обслуживающего персонала (садовников, уборщиц, охранников и т.п.) с условием их проживания в доме налогооблагаемая сумма, удерживаемая с нанимателя, составит 120 рублей в месяц с каждого принятого на работу [17].

В Армении налог на прибыль уплачивают резиденты Армении и нерезиденты, за исключением бюджетных учреждений и центрального банка. Объектом налогообложения для резидентов является облагаемая прибыль, получаемая на территории республики и за ее пределами, для нерезидентов — облагаемая прибыль, получаемая от источников на территории Армении.

Сумма налога на прибыль в отношении облагаемой прибыли исчисляется по ставке 20%. Налогоплательщик в течение года обязан ежемесячно осуществлять авансовые платежи налога на прибыль в размере $\frac{1}{16}$ фактической суммы налога на прибыль за предшествующий год не позднее 25-го числа данного месяца.

Подходный налог в Армении уплачивают резиденты и нерезиденты. Резидент — физическое лицо, которое находилось в Армении в общей сложности 183 дня и более в любом начинающемся или завершающемся налоговым году (с 1 января по 31 декабря включительно) или центр жизненных интересов которого находится в Армении. Резидент уплачивает налог от доходов, получаемых на территории Армении и за ее пределами, для нерезидента облагается доход, получаемый от армянских источников.

Из совокупного дохода при определении облагаемого дохода могут производиться предусмотренные законодательством вычеты.

Вычетам подлежат следующие виды доходов:

- доходы военнослужащих и приравненных к ним лиц, связанных с военной службой;
- имущество и денежные средства, полученные от физических лиц в порядке наследования и дарения в соответствии с законодательством республики;
- суммы помощи, оказываемой физическим лицам в денежной и натуральной форме из средств некоммерческих организаций (в рамках уставной деятельности), зарегистрированных в установленном порядке и состоящих на учете в налоговых органах;
- стоимость довольствия, а также суммы, выплачиваемые взамен его;
- суммы, полученные физическими лицами с лиц, не являющихся налоговыми агентами, от продажи принадлежащего им на праве собственности имущества, за исключением сумм, полученных от продажи имущества в результате предпринимательской деятельности;
- стипендии, выплачиваемые государством студентам высших учебных заведений, аспирантам, учащимся средних специальных и профессионально-технических учебных заведений слушателям духовных учебных заведений и иные виды доходов.

Размер ставки варьируется в зависимости от уровня дохода.

В Азербайджане плательщиками налога на прибыль являются предприятия-резиденты и нерезиденты. Объектом налогообложения предприятия-резидента служит его прибыль, т.е. разница между доходами и расходами, вычитаемыми из дохода. Освобождаются от налога: доходы благотворительных организаций (за исключением дохода, полученного от предпринимательской деятельности); безвозмездные переводы, полученные некоммерческими организациями, членские взносы и пожертвования; некоторые другие виды доходов.

Налоговым периодом признан календарный год. Юридические лица и индивидуальные предприниматели обязаны перечислять в государственный бюджет текущие выплаты не позднее 15 дней по завершении квартала.

Плательщиками подоходного налога являются физические лица — резиденты и нерезиденты. Объектом налогообложения у резидентов является разница между всеми доходами, полученными ими в указанный период, и вычетами из дохода. Налогоплательщик-нерезидент, осуществляющий деятельность в Азербайджане через постоянное представительство, является налогоплательщиком по налогооблагаемым доходам, связанным с постоянным представительством.

Налогооблагаемый доход — разница между совокупным доходом конкретного периода, полученным из азербайджанских источников в связи с постоянным представительством, и расходами, понесенными в связи с извлечением этого дохода и вычитаемыми из дохода.

Доход налогоплательщика-резидента состоит из доходов, полученных на территории Азербайджана и за его пределами. Доход налогоплательщика-нерезидента состоит из доходов, полученных из источников Азербайджанской Республики.

В **Белоруссии** плательщиками налога на прибыль являются юридические лица, а также участники договора о совместной деятельности, которым поручено ведение общих дел по этой деятельности или которые получили выручку от этой деятельности до ее распределения.

Предприятия с иностранными инвестициями и организации, осуществляющие хозяйственную деятельность на территории республики через постоянное представительство, а также получающие доходы от источников, находящихся на территории республики, уплачивают налог на прибыль в особом порядке, определяемом налоговыми органами.

Объектом налогообложения служит конечный финансовый результат предприятия, т.е. балансовая прибыль, полученная налогоплательщиком в налоговом периоде. Прибыль может быть получена от реализации продукции, товаров (работ, услуг), иного имущества предприятия, включая основные фонды, нематериальные активы, товарно-материальные ценности, внереализационных операций, уменьшенных на сумму расходов по ним. Основная ставка налога на прибыль — 24%.

Особый порядок расчета и уплаты налога на прибыль предусмотрен для компаний, осуществляющих реализацию товаров (работ, услуг) на территории Белоруссии за наличный расчет через розничную торговую сеть и магазины с площадью торгового зала не более 25 кв. м, а также на рынках, ярмарках, выставках-продажах. Эти предприятия уплачивают налог на прибыль в фиксированных суммах, определяемый в зависимости от объема товарооборота, ассортимента товаров (работ, услуг) и других особенностей данного вида деятельности.

Если предприятие-резидент получает доходы из источников за пределами республики, оно обязано доначислить и внести в бюджет сумму превышения налога на доходы, рассчитанную в соответствии с налоговым законодательством, над суммой налога, исчисленной и уплаченной по месту нахождения источника дохода.

Плательщиками подоходного налога являются граждане, а также иностранные граждане и лица без гражданства, постоянно находящиеся на территории республики.

Полученный в течение календарного года доход в денежной и натуральной форме является объектом налогообложения. Также предусмотрены льготы: доходы, полностью либо частично не подлежащие налогообложению, и льготы в виде вычетов, производимых из доходов физических лиц.

Вычеты из доходов предусмотрены за каждый месяц, в течение которого получен доход в размере: минимальной заработной платы, двукратной минимальной заработной платы на каждого ребенка до 18 лет и каждого иждивенца, 10 минимальных заработных плат для отдельных категорий физических лиц.

Ставки налогов различны — от 9 до 40%. Для отдельных доходов установлена твердая ставка налога в размере 15%.

Налогообложение доходов иностранных граждан и лиц без гражданства, не относящихся к постоянно находящимся на территории республики, осуществляется по ставке 20% без учета вычетов и других льгот по налогу, предоставляемых иным налогоплательщикам.

Таким образом, налоги играют важнейшую роль в экономике и развитии любого государства.

В зависимости от проводимой налоговой политики государства налоговая система имеет свои особенности, обусловленные различными факторами. Изучение опыта построения налоговой политики зарубежных стран важно при построении налоговой политики России.

3.5. ЮРИСДИКЦИЯ (СУВЕРЕНИТЕТ) ГОСУДАРСТВ В ОБЛАСТИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Государственный суверенитет — это присущее государству верховенство на своей территории и независимость в международных отношениях [49]. Верховенство государства на своей территории выражается в том, что в его руках концентрируется вся принудительная власть и все средства властного принуждения.

Взимание налогов — законное принудительное изъятие части собственности. Оно является частью суверенитета государства. Суверенные права государства в области налогообложения на его территории ничем не ограничены. Более того, налоговый суверенитет является той частью суверенитета, в отношении которой государства проявляют «наибольшую сдержанность» в вопросах интеграции и сотрудничества.

Среди ученых, изучающих международные аспекты налогообложения, принято использовать понятия суверенитета в области налогообложения (фискальный суверенитет) и юрисдикции в области на-

логообложения (фискальная юрисдикция) как взаимозаменяемые [59]. Юрисдикция государства в области налогообложения включает в себя юрисдикцию *устанавливать налоги* и юрисдикцию *применять налоговое законодательство, т.е. собирать налоги*.

Нормы, устанавливающие налоги, могут быть любыми, и государство ничем не ограничено в установлении таких налогов, какие сочтет возможным. Суверенитет государства по сбору налогов ограничивается материальными условиями жизни и суверенитетом других государств. По сути дела, государство может применять принуждение только на своей территории, отсюда возможность собирать налоги и принимать меры для выполнения обязанностями лицами их налоговых обязанностей только в пределах своей территории. Меры по сбору налогов, вступающие в конфликт с фискальным суверенитетом других государств, недопустимы и малоэффективны, поскольку заинтересованное государство окажет правомерное противодействие нарушению его суверенных прав.

Юрисдикция (суверенитет) государства в области налогообложения — неотъемлемое, юридически неограниченное право государства устанавливать и собирать налоги (и иные аналогичные взносы) в пределах собственной территории.

Государство обладает территориальной налоговой юрисдикцией, т.е. вправе устанавливать и собирать налоги с доходов, источник которых связан с экономикой данного государства, а также в отношении объектов, которые связаны с территорией данного государства. Государство в рамках территориальной юрисдикции облагает налогами полученные от источников в пределах его территории доходы, реализацию товаров и услуг, имущество, факты открытия наследства и т.д. Территориальная юрисдикция имеет приоритет: государство, на территории которого находится источник дохода или возникает объект налогообложения, имеет преимущественное право облагать налогами соответствующий доход или объект обложения.

Территория государства определяется в соответствии с международными договорами и внутренним законодательством конкретного государства. В международных соглашениях по вопросам налогообложения термин «территория» может быть специально определен для целей конкретного соглашения.

Согласно ст. 4 Конституции РФ, суверенитет Российской Федерации распространяется на всю ее территорию. Статья 67 Конституции РФ устанавливает, что территория Российской Федерации включает в себя территории ее субъектов, внутренние воды и территориальное море, воздушное пространство над ними. Российская Федерация обла-

дает суверенными правами и осуществляет юрисдикцию на континентальном шельфе и в исключительной экономической зоне Российской Федерации в порядке, определяемом федеральным законом и нормами международного права. Пределы государственной территории (суши, вод, недр и воздушного пространства) Российской Федерации определяются государственной границей, т.е. линией и проходящей по этой линии вертикальной поверхностью, определяющей пространственный предел действия государственного суверенитета России.

Для разграничения осуществления деятельности в государстве без образования постоянного представительства и деятельности через постоянное представительство иногда говорят об осуществлении *бизнеса с субъектами* данного государства и осуществлении *бизнеса в* данном государстве. Прибыль возможно получить в большинстве случаев только на стадии реализации готового продукта. Если государство будет предъявлять налоговые претензии в полном объеме ко всякому лицу, которое только реализует товары на его территории (осуществляет *бизнес с* прочими субъектами), такие действия будут нарушать экономические интересы другого государства, на территории которого товар прошел все стадии производства. Вместе с тем, если какие-либо стадии производства имели место на территории государства — источника дохода, оно вполне имеет право потребовать налоги в отношении той части прибыли, которая связана с его территорией. В последнем случае можно считать, что *бизнес осуществляется в* данной стране и образовано постоянное представительство для целей налогообложения.

Обложение налогами постоянного представительства относится также к территориальной юрисдикции государства и служит целям разграничения прав нескольких государств в области налогообложения. Постоянное представительство на территории государства считается образованным для целей налогообложения тогда, когда экономическая активность субъекта на территории данного государства превышает определенный предел и отвечает установленным критериям. Расширение обязанностей постоянного представительства практически до уровня обязанностей резидентов связано с тем, что с образованием постоянного представительства связь его деятельности и доходов с экономикой соответствующего государства серьезно возрастает и государство расширяет свои возможности по сбору налогов, но только в отношении доходов, полученных на его территории. Считается, что постоянное представительство использует инфраструктуру и ресурсы, извлекает доходы и вливается в экономику государства, на территории которого оно создано, аналогично резидентам.

В то же время в отличие от резидентов постоянное представительство обязано уплачивать налоги в казну государства, на территории которого оно образовано, лишь в отношении доходов (иных объектов), извлеченных из источников (возникли) на территории соответствующего государства и только в связи с деятельностью данного постоянного представительства¹.

Концепция постоянного представительства для целей налогообложения является компромиссом, позволяющим учесть экономические интересы двух или нескольких государств.

Помимо территориальной юрисдикции в международном праве принято выделять юрисдикцию государств по лицам. Хотя налоги соединяют в себе политические, юридические и экономические аспекты, для целей разграничения юрисдикции государств налоги рассматриваются исключительно как экономическая категория. Поэтому гражданство, выражающее политико-правовую связь с государством, в данном случае используется редко. Для обоснования фискальной юрисдикции в сфере международного налогообложения используется экономическая привязка. Государство вправе собрать налог с тех лиц и явлений, которые связаны с экономикой данной страны. В связи с этим в области налогообложения используется собственная категория — резидентство. Резидентство выражает *экономическую связь* между лицом и государством. Государства выбирают по своему усмотрению различные критерии установления экономической связи лица с их экономикой: центр жизненных интересов физического лица, срок его пребывания на территории государства, место постоянного жительства физического лица — наследника имущества, место создания юридического лица или место осуществления текущего руководства деятельностью компании и т.д. Гражданство используется в качестве определяющего критерия для целей налогообложения лишь в отдельных государствах, причем фактически возможности обложения на основе политико-правового критерия зачастую бывают ограничены. В США, например, гражданство используется как критерий резидентства для физических лиц, но на практике приходится считаться с экономической привязкой в отношении других государств.

¹ В практике некоторых государств существует принцип привлечения (*principle of attraction*), который позволяет, в том случае если на территории данного государства образовано постоянное представительство, считать все доходы (иные объекты) относящимися к деятельности постоянного представительства (даже если они напрямую не связаны с постоянным представительством). Однако такого рода принцип не стал общепринятым в международной практике (в частности, модели налоговых соглашений исходят из обратного) и относится к внутренним принципам налогообложения конкретных государств.

Резиденты обязаны уплачивать налог в казну государства, резидентами которого они являются, с доходов, полученных как на территории данного государства, так и за его пределами.

Особо выделяется еще один вид юрисдикции — функциональная юрисдикция государства. Функциональная юрисдикция имеет место в том случае, когда государство осуществляет суверенные права за пределами своей территории. Государства осуществляют суверенные права на континентальном шельфе и в пределах исключительной экономической зоны, которые не являются их территорией. Часть 3 ст. 5 Федерального закона от 30 ноября 1995 г. № 187-ФЗ «О континентальном шельфе» устанавливает, что Российская Федерация на континентальном шельфе осуществляет в том числе исключительное право сооружать, а также разрешать и регулировать создание, эксплуатацию и использование искусственных островов, установок и сооружений. Российская Федерация осуществляет юрисдикцию над такими искусственными островами, установками и сооружениями, в том числе юрисдикцию в отношении таможенных, фискальных, санитарных и иммиграционных законов и правил, а также законов и правил, касающихся безопасности.

Космическое пространство не является территорией государств, и в космическом пространстве государства не обладают какими-либо суверенными правами. Закон РФ от 20 августа 1993 г. № 5663-I «О космической деятельности» говорит о том, что Российская Федерация сохраняет юрисдикцию и контроль над зарегистрированными в ней космическими объектами во время нахождения этих объектов на Земле, на любом этапе полета в космосе или пребывания в космосе, на небесных телах, а также после возвращения на Землю за пределами юрисдикции какого-либо государства.

Для целей налогов на доходы и капитал вопрос о налогообложении будет решаться не в отношении космического объекта, а в отношении организации, которая получает доходы от деятельности в космосе, поэтому проблема «космического налогообложения» не возникает. Не обладая суверенитетом или суверенными правами, государство не вправе претендовать на сбор косвенных налогов в том случае, если для целей налогообложения определяется, что объект находится в космическом пространстве, т.е. вне пределов территории государства.

Существуют государства с так называемым территориальным налогообложением. Даже лица, которые, согласно законодательству, являются резидентами данного государства для целей налогообложения, уплачивают в его казну налоги только с доходов, полученных на территории соответствующего государства. Примером такого государства с «территориальным налогообложением» является Гонконг.

В отношении косвенных налогов государство обладает исключительно территориальной юрисдикцией. Другими словами, государство обладает юрисдикцией по сбору косвенных налогов в том случае, если объект налогообложения имеет место в пределах его территории (или территории, в пределах которой государство обладает исключительными суверенными правами), а также в том случае, если существует презумпция о том, что соответствующий факт, являющийся объектом налогообложения, имеет место в пределах территории данного государства.

В силу того что переложение косвенных налогов осуществляется в процессе обмена, косвенные налоги связаны с международной торговлей. В связи с этим по сути существуют два возможных варианта установления прав государства по сбору косвенных налогов: в стране происхождения товара — по месту нахождения налогоплательщика и в стране назначения товара — по месту нахождения плательщика налога. В большинстве случаев применяется правило страны назначения, определяющее исключительное право государств облагать товары по месту их потребления.

Правило страны назначения состоит из двух частей: освобождение от косвенных налогов экспорта и обложение импорта налогами, не превышающими уровень налогов, установленных на аналогичные товары внутри страны назначения. Первая часть этого правила предполагает применение пограничного налогового регулирования. Согласно определению Организации экономического сотрудничества и развития (далее — ОЭСР), *пограничное налоговое регулирование* представляет собой любые фискальные меры, которые обеспечивают полное или частичное применение принципа страны назначения. Это означает освобождение от всех или некоторых налогов, применяемых к аналогичным товарам внутреннего производства, реализуемым на внутреннем рынке, в экспортирующей стране, и обложение импортируемых товаров, подлежащих реализации покупателям, всеми или некоторыми налогами установленными в импортирующей стране в отношении аналогичных товаров внутреннего производства. Таким образом, при импорте товаров страна-импортер облагает ввозимые товары косвенными налогами, которые являются эквивалентом косвенных налогов, взимаемых внутри страны-импортера. Взимаемые по такому принципу косвенные налоги называются в теории налогового и таможенного права *пограничными уравнительными налогами*.

Принцип страны назначения положен в основу норм Генерального соглашения по тарифам и торговле (сокращенно — ГАТТ) и затем документов ВТО в связи с косвенными налогами. Разграничение юрисдик-

ции государств в соответствии с принципом страны назначения является обычаем международного права для государств — не членов ВТО.

Во второй половине XX в. особую актуальность приобретает международная торговля услугами, которая достигает уровня международной торговли товарами, и прогнозируется ее дальнейший рост; также в результате создания НДС удалось достаточно последовательно применить косвенное налогообложение, а именно НДС, к услугам. Однако существует целый ряд проблем в связи с разграничением юрисдикции государств в области обложения услуг косвенными налогами.

Косвенные налоги тесно связаны не только с международной торговлей товарами, но и с международной торговлей услугами. Разграничение налоговой юрисдикции в сфере налогообложения услуг несколько сложнее, чем разграничение юрисдикции в сфере налогообложения товаров, поскольку в первом случае сложно определить, где произошло потребление (потреблены ли консультационные услуги в момент их оказания соответственно в месте, где находится лицо, их реализующее, или все-таки они потреблены там, где консультация была применена на практике). Для решения этой сложной проблемы, в частности для НДС, прибегли к презумпции места реализации услуги.

Правила о месте оказания услуг продиктованы необходимостью определенности и упрощения налогового администрирования (упрощения учета объектов и субъектов налогообложения и сбора налогов), поэтому иногда они непоследовательны.

Сфера услуг — быстро развивающаяся сфера экономики, и законодатель должен чутко реагировать на любые изменения в экономической ситуации. Систему НДС необходимо адаптировать к изменяющимся обстоятельствам, с тем чтобы сохранять нейтральность налога по отношению к товарам, работам и услугам и субъектам, их реализующим.

В связи с распространением глобальной сети Интернет в конце XX в. появился новый аспект проблемы разграничения юрисдикции государств в области косвенного налогообложения. Комитетом по финансовым вопросам ОЭСР в 1997 г. была организована Конференция в Турку (Финляндия), в ходе работы которой идентифицированы проблемы, связанные с налогообложением электронной коммерции. Год спустя в Оттаве (Канада) состоялась встреча на министерском уровне по проблемам налогообложения в области электронной коммерции, результатом которой стал Отчет Комитета по финансовым вопросам ОЭСР «О структуре и условиях налогообложения электронной коммерции».

В Отчете были установлены пять основных принципов режима налогообложения электронной коммерции:

- 1) нейтральность по отношению ко всем формам коммерции, что означает одинаковый режим налогообложения как для электронной коммерции, так и для традиционных форм реализации товаров, работ и услуг;
- 2) оптимизация затрат на сбор налогов;
- 3) определенность и ясность налогового режима, а также его простота (налогоплательщик должен знать, когда, где и как он должен уплачивать налог);
- 4) эффективность и справедливость налогообложения, сведение к минимуму возможностей избежания налогов;
- 5) гибкость налогового режима и возможность его применения к новым развитиям в области техники и предпринимательской практике.

Международно-правовые акты наделяют некоторые субъекты налоговым иммунитетом. Современный дипломатический иммунитет заключается в совокупности определенных привилегий и льгот, обусловленных потребностями нормального существования дипломатических отношений между государствами. Он включает в себя личную неприкосновенность дипломатического представителя, неподсудность его местным судам по уголовным и гражданским делам, освобождение от личных налогов и повинностей, неприкосновенность его служебного и личного помещения. Дипломатическому агенту предоставляется фискальный (налоговый) иммунитет — он освобождается от личных налогов. Статья 34 Венской конвенции о дипломатических сношениях от 18 апреля 1961 г. говорит о том, что дипломатический агент освобождается от всех налогов, сборов и пошлин, личных и имущественных, государственных, районных и муниципальных, за исключением косвенных налогов, которые обычно включаются в цену товаров или обслуживания. Статья 36 той же Конвенции устанавливает, что «государство пребывания в соответствии с принятыми им законами и правилами разрешает ввозить и освобождает от всех таможенных пошлин, налогов и сборов, сборов за перевозку и подобного рода услуги: а) предметы, предназначенные для официального пользования представительства; б) предметы, предназначенные для личного пользования дипломатического агента или членов его семьи, живущих вместе с ним, включая предметы, предназначенные для его обзаведения». Таможенный иммунитет, т.е. освобождение дипломатических грузов от таможенных пошлин, может быть объяснен тем, что аккредитуемое государство, передавая гру-

зы одного государственного органа другому, осуществляет своего рода внутригосударственный обмен, не затрагивающий экономических интересов других государств.

3.6. УСТРАНЕНИЕ ДВОЙНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ И ПРЕДОТВРАЩЕНИЕ УКЛОНЕНИЯ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ В МЕЖДУНАРОДНОЙ ПРАКТИКЕ

Разграничение суверенитета государств в сфере налогообложения важно, чтобы устранить, с одной стороны, двойное налогообложение, с другой — предотвратить уклонение от уплаты налогов субъектов, осуществляющих свою деятельность в двух и более государствах.

Различают двойное налогообложение в экономическом смысле (экономическое двойное налогообложение) и в юридическом смысле (юридическое двойное налогообложение).

Экономическое двойное налогообложение возникает тогда, когда *одна и та же база* дважды облагается налогами «в руках» разных субъектов. Например, сначала компания уплачивает налог исходя из *полученной прибыли*, затем из прибыли после налогообложения выплачиваются дивиденды, которые становятся *доходом* акционеров или участников и снова облагаются налогом. По сути дела с одной и той же суммы государство дважды взимает налог — сумма подвергается двойному налогообложению с экономической точки зрения.

О юридическом двойном налогообложении можно говорить в каждом случае, когда один и тот же «субъект» или один и тот же «объект» облагается налогом дважды или несколько раз. Юридическое двойное налогообложение чаще всего возникает в том случае, если один и тот же субъект и (или) объект облагается налогом дважды в разных государствах.

Юридическое двойное налогообложение включает в себя пять компонентов:

- 1) обложение налогом на общегосударственном уровне или разных уровнях (на уровне субъектов или муниципалитетов) в различных юрисдикциях;
- 2) идентичность объекта;
- 3) идентичность субъекта;
- 4) идентичность периода;
- 5) идентичность налога [58].

С целью устранения двойного налогообложения и уклонения от уплаты косвенных налогов в международной практике используется

принцип страны назначения для товаров и презумпция места оказания услуг для услуг, как уже было сказано выше.

Устранить двойное налогообложение и предотвратить уклонение от уплаты налогов на доходы и имущество в международной практике представляется более сложной задачей в силу серьезных различий в налоговых системах разных стран. В связи с этим сложилась практика заключения двусторонних соглашений об избежании двойного налогообложения на доходы и капитал. Практика знает примеры успешного многостороннего сотрудничества в налоговой сфере. Так, в 1971 г. Андской группой (Чили, Эквадор, Колумбия, Перу и Боливия) было подписано многостороннее соглашение об избежании двойного налогообложения. Бывшие социалистические страны, входившие в Совет экономической взаимопомощи (далее — СЭВ), также приняли два многосторонних соглашения. Соглашение об избежании двойного налогообложения доходов и имущества физических лиц подписано 27 мая 1977 г. в Венгрии, а аналогичное соглашение в отношении юридических лиц подписано 19 мая 1978 г. в Монголии. Стоит отметить, что данные соглашения продолжали действовать и после официального прекращения существования СССР, а следовательно, и СЭВ. Наиболее успешным было многостороннее соглашение 1983 г., подписанное в Хельсинки (Финляндия), так называемая Североевропейская конвенция об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал. В работе над этой конвенцией приняли участие Дания, Финляндия, Исландия, Норвегия и Швеция. Наиболее свежий пример — соглашение стран Карибского сообщества, подписанное 6 июля 1994 г., и ряд директив Европейского содружества, например Директива о налогообложении сбережений, принятая 03 июня 2003 г. [9].

Несмотря на оптимистичные заявления некоторых авторов о возможности распространения многосторонних соглашений об избежании двойного налогообложения, наиболее распространены на практике именно двусторонние соглашения. В частности, Россия участвует только в двусторонних соглашениях об избежании двойного налогообложения. К январю 2009 г. число действующих соглашений об избежании двойного налогообложения, подписанных Россией, достигло 74. Соглашения заключены со следующими государствами: Иран, Ирландия, Исландия, Испания, Италия, Казахстан, Канада, Катар, Кипр, Киргизия, Китай, КНДР, Корея, Кувейт, Ливан, Литва, Люксембург, Македония, Малайзия, Мали, Марокко, Мексиканские Соединенные Штаты, Молдова, Монголия, Намибия, Нидерланды, Новая Зеландия, Норвегия, Польша, Португалия, Румыния, Сингапур, Сирия, Словакия, Словения, США, Таджикистан, Таиланд, Туркменистан, Турция,

Узбекистан, Украина, Филиппины, Финляндия, Франция, Хорватия, Чехия, Швейцария, Швеция, Шри-Ланка, Южно-Африканская Республика, Югославия (Сербия и Черногория), Япония.

Заключая двусторонние соглашения об избежании двойного налогообложения, государства чаще всего руководствуются Модельной конвенцией ОЭСР. Существует также Модельная конвенция Организации Объединенных Наций об избежании двойного налогообложения между развитыми и развивающимися странами (1979 г.), но она редко используется в качестве основы двусторонних соглашений между государствами в сравнении с Модельной конвенцией ОЭСР.

В соответствии со ст. 4 Соглашения между правительствами государств — участников Содружества Независимых Государств о согласованных принципах налоговой политики от 13 марта 1992 г., заключенного для обеспечения единого методологического подхода, одобрено типовое Соглашение об избежании двойного налогообложения доходов и имущества. В целом данное типовое соглашение повторяет Модельную конвенцию ОЭСР за некоторыми исключениями.

На сегодняшний день в силу политики, направленной на привлечение иностранных инвестиций в российскую экономику, и интеграции российских предпринимателей в мировую экономику значение соглашений об избежании двойного налогообложения серьезно возросло и сфера их применения расширилась.

Модельная конвенция ОЭСР, как и большинство двусторонних соглашений об избежании двойного налогообложения, содержит:

- перечень налогов, на которые распространяется действие соглашения;
- определения основных понятий;
- статьи, разрешающие конфликт норм о резидентстве;
- статьи о постоянном представительстве;
- статьи о порядке обложения отдельных видов доходов, методы устранения двойного налогообложения;
- требование о недискриминации;
- условия обмена информацией между двумя государствами.

В силу публично-правового характера налоговых норм и их тесной связи с суверенитетом государства нормы соглашений об избежании двойного налогообложения не относятся к коллизионным нормам. Коллизионная норма обычно бывает двусторонней и позволяет применять как национальное, так и иностранное законодательство. По общему правилу одно государство не может применять публично-правовые нормы другого государства. Соглашения об избежании двойного налогообложения не предоставляют право одному государству при-

менять налоговые нормы другого государства. В то же время соглашения толкуются исходя из налогового законодательства каждого из договаривающихся стран, причем того, которое действует на момент применения соглашения или возникновения споров.

Если между государствами существует соглашение об избежании двойного налогообложения, налоговая юрисдикция государства ограничена рамками такого соглашения. Из ограничительного характера соглашений следует, что соглашения не могут устанавливать налоги. Само по себе указание на то, что государство может облагать налогом тот или иной вид дохода, не влечет за собой обязанности субъекта уплачивать определенный вид налога в пользу заинтересованного государства. Только если во внутреннем законодательстве соответствующего государства установлен налог, государство может предъявить к субъекту требование об уплате сумм налога на основании внутреннего законодательства с учетом ограничений, содержащихся в соглашении. Если соглашение об избежании двойного налогообложения не содержит норм о тех или иных видах доходов, то оба государства ничем не ограничены в своих правах облагать налогами такие доходы.

При отсутствии соглашения нет также двусторонних обязательств устранять двойное налогообложение. Возможно применение только односторонних мер по освобождению от двойного налогового бремени, предпринимаемых государством в отношении свлех резидентов.

В соглашениях об избежании двойного налогообложения, в основе которых лежит Модельная конвенция ОЭСР, содержатся две формулы ограничения фискальных прав государств: *доходы могут облагаться только* в одном из договаривающихся государств и *доходы могут облагаться* в одном из договаривающихся государств. Первая формулировка строго указывает на одно из государств, запрещаая налогообложение данных доходов в другом государстве. Вторая формулировка допускает, что одно договаривающееся государство может облагать налогом данные доходы, тогда как другое договаривающееся государство также может облагать налогами данные доходы, но при этом обязано принять меры к устранению двойного налогообложения с помощью механизма кредита или изъятия.

В широком смысле слова устранение двойного налогообложения включает в себя все нормы соглашений (в том числе нормы о налогах у источника, о резидентстве и т.д.) и меры государств, направленные на избежание двойного налогообложения. В узком смысле устранение двойного налогообложения сводится к тем мерам, которые принимаются государством, имеющим полную налоговую юрисдикцию в отношении лица (т.е. страна, где налогоплательщик является

резидентом), для того, чтобы предоставить зачет иностранного налога или освободить от налогообложения ту часть дохода, которая была обложена налогами в иностранном государстве (государстве-источнике).

Соглашения об избежании двойного налогообложения возлагают обязанность устранить двойное налогообложение в узком смысле только на страну, где лицо является резидентом в налоговых целях. Государство — источник доходов не обязано принимать меры к устранению двойного налогообложения. Оно обязано только соблюдать установленные в соглашениях ограничения ставок налога, удерживаемого с доходов, выплачиваемых нерезидентам.

Сам механизм устранения двойного налогообложения устанавливается в соглашениях об избежании двойного налогообложения лишь в общих чертах. Подробно порядок избежания двойного налогообложения и ограничения его применения излагаются во внутреннем законодательстве каждой из стран.

В практике государств сложились и применяются два метода устранения юридического двойного налогообложения: *изъятие* и *зачет*¹. Метод изъятия предполагает освобождение от налогообложения внутренними налогами той части дохода, которая получена за рубежом. Механизм изъятия предполагает, что налогоплательщик *освобождается* от уплаты налога, который был бы уплачен им с суммы иностранного дохода по внутренней ставке, иногда вне зависимости от того, уплачен ли фактически налог в казну иностранного государства.

Механизм зачета предполагает, что налогоплательщик вправе зачесть против своих внутренних налоговых обязательств сумму налога, фактически уплаченную в казну иностранного государства. Обычно зачет ограничивается внутренними правилами и внутренней ставкой, т.е. налогоплательщик вправе зачесть иностранный налог только в части, не превышающей сумму налога, которая была бы уплачена с суммы иностранного дохода, согласно внутреннему законодательству, и по внутренней ставке государства, где налогоплательщик является резидентом.

Принципиальное различие между двумя системами в том, что система изъятия рассматривает иностранный *доход*, тогда как система зачета сконцентрирована вокруг иностранного *налога*, фактически уплаченного иностранному государству.

¹ В международной практике такой метод называется «налоговый кредит», в российском законодательстве налоговый кредит имеет иное значение, во избежание путаницы в этой главе будет использоваться термин «налоговый зачет».

Соглашения об избежании двойного налогообложения или прямо устанавливают механизм устранения двойного налогообложения, или ссылаются на систему устранения международного налогообложения, существующую в договаривающихся государствах. В отношении некоторых видов доходов, таких как проценты, дивиденды, роялти, в большинстве случаев устанавливается исключительно механизм зачета налога, уплаченного у источника в другом договаривающемся государстве. Кроме того, в отношении, например, процентов чаще всего устанавливается жесткое ограничение ставки налога у источника.

Устранению двойного налогообложения по налогу на доходы физических лиц в НК РФ посвящены ст. 232–311. Обратите внимание, что в отношении сумм, полученных за рубежом, законодательство говорит не как о прибыли, а как о доходах. Вопрос возможности уменьшить налогооблагаемую базу на сумму расходов, произведенных за рубежом, решается в соответствии с российским налоговым законодательством.

Фактически уплаченные налогоплательщиком — физическим лицом, являющимся налоговым резидентом Российской Федерации, за пределами Российской Федерации в соответствии с законодательством других государств суммы налога с доходов, полученных за пределами Российской Федерации, не засчитываются при уплате налога в Российской Федерации, если иное не предусмотрено соответствующим договором (соглашением) об избежании двойного налогообложения.

Доходы, полученные российской организацией от источников за пределами Российской Федерации, учитываются при определении ее налоговой базы. Указанные доходы учитываются в полном объеме с учетом расходов, произведенных как в Российской Федерации, так и за ее пределами. При определении налоговой базы расходы, произведенные российской организацией в связи с получением доходов от источников за пределами Российской Федерации, вычитаются в порядке и размерах, установленных НК РФ. Суммы налога, выплаченные в соответствии с законодательством иностранных государств российской организацией, засчитываются при уплате этой организацией налога в Российской Федерации. При этом размер засчитываемых сумм налогов, выплаченных за пределами Российской Федерации, не может превышать сумму налога, подлежащего уплате этой организацией в Российской Федерации. Зачет производится при условии представления налогоплательщиком документа, подтверждающего уплату (удержание) налога за пределами Российской Федерации. Для налогов, уплаченных самой организацией, — это заверенный налоговым

органом соответствующего иностранного государства документ, а для налогов, удержанных в соответствии с законодательством иностранных государств или международным договором налоговыми агентами, — это подтверждения налогового агента.

Юридическое двойное налогообложение представляет собой излишнее бремя для субъектов международной торговли и создает дополнительные препятствия для развития внешнеторговых связей между государствами. Даже тех усилий, которые предпринимаются, бывает недостаточно, чтобы полностью их устранить.

В рамках развития международной практики в сфере предотвращения уклонения от уплаты налогов ОЭСР ввела понятие «недобросовестная конкуренция государств в области налогообложения» и создал «черный список» государств, законодательство которых наносило ущерб интересам других государств. К ноябрю 2009 г. ОЭСР констатировала, что все страны, ранее практиковавшие налоговые режимы, наносящие ущерб налоговым интересам других государств, привели свое законодательство в соответствие со стандартами и требованиями, выдвинутыми ОЭСР [57]. Несмотря на то что международный «черный список» государств уходит в историю, в национальном законодательстве государств существуют «черные списки» стран, которые наносят ущерб налоговым интересам соответствующего государства.

В Российской Федерации на сегодняшний день существует Перечень государств и территорий, предоставляющих льготный режим налогообложения и (или) не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций (офшорные зоны), который содержится в Приложении к приказу Минфина России от 13 ноября 2007 г. № 108н (в ред. приказа Минфина России от 2 февраля 2009 г. № 10н). К 2009 г. в российском списке так называемых офшорных зон числятся 42 государства и административных единиц, среди которых следующие: Ангилья, Княжество Андорра, Антигуа и Барбуда, Аруба, Содружество Багамы, Королевство Бахрейн, Белиз, Бермуды, Бруней-Даруссалам, Республика Вануату, Британские Виргинские острова, Гибралтар, Гренада, Содружество Доминики, Республика Кипр, Китайская Народная Республика, Специальный административный район Гонконг (Сянган), Специальный административный район Макао (Аомынь), Союз Коморы, остров Анжуан, Республика Либерия, Княжество Лихтенштейн, Республика Маврикий, Малайзия, остров Лабуан, Мальдивская Республика, Республика Мальта, Республика Маршалловы Острова, Княжество Монако, Монтсеррат, Республика Науру, Нидерландские Антилы, Республика Ниуэ, Объединенные Арабские Эмираты, Острова Кайман,

Острова Кука, Острова Теркс и Кайкос, Республика Палау, Республика Панама, Республика Самоа, Республика Сан-Марино, Сент-Винсент и Гренадины, Сент-Китс и Невис, Сент-Люсия, отдельные административные единицы Соединенного Королевства Великобритании и Северной Ирландии, остров Мэн, Нормандские острова (острова Гернси, Джерси, Сарк, Олдерни), Республика Сейшельские Острова.

Во внутреннем законодательстве государств может существовать также система норм, которая не допускает, чтобы часть прибыли крупных компаний оставалась в низконалоговых юрисдикциях в виде нераспределенных дивидендов, начисленных, но не выплаченных процентов и т.д. Такой комплекс норм принято называть законодательством о контролируемых иностранных компаниях (Controlled Foreign Companies Legislation — CFC Legislation), так же как оно называется в законодательстве США, которые впервые внедрили в свою практику такой комплекс норм.

В США подобное законодательство впервые было принято в 1962 г., в связи с чем в Налоговый кодекс США был введен специальный новый подраздел (Subpart F). В России подобное законодательство пока отсутствует, что делает офшорные компании практически законным инструментом аккумуляции зарубежного дохода в безналоговом режиме. В 2007 г. Правительство РФ одобрило Основные направления налоговой политики в Российской Федерации на 2008—2010 гг., согласно которым еще к 2009 г. должен был быть разработан и введен в действие российский вариант законодательства о контролируемых иностранных компаниях. Однако, судя по всему, соответствующий законопроект еще не готов [4].

3.7. ОСНОВЫ РЕГУЛИРОВАНИЯ ТРАНСФЕРТНОГО ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ В МЕЖДУНАРОДНОЙ ПРАКТИКЕ

Для целей налогообложения международная практика выработала так называемый принцип «вытянутой руки» — стандарт, который принят странами — членами ОЭСР для целей налогообложения. Применение принципа «вытянутой руки» законодательно установлено в ст. 9 Модельной конвенции ОЭСР об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогов на доходы и капитал. Суть принципа «вытянутой руки» сводится к следующему: если между двумя предприятиями в их коммерческих или финансовых взаимоотношениях создаются или устанавливаются условия, отличные от тех, которые имели бы место между независимыми предприятиями, тогда любая прибыль, которая могла бы быть начислена при отсутствии

таких условий одному из предприятий, но из-за наличия этих условий не была ему начислена, может быть включена в прибыль этого предприятия и соответственно обложена налогом.

Разработка правовых норм и институтов, направленных на предотвращение искажения налоговой базы в результате произвольного перемещения подразделениями транснациональных корпораций налогооблагаемой прибыли, была инициирована в 1960-х гг. на уровне национального законодательства отдельных стран, а позже — в двусторонних налоговых соглашениях между государствами. Юридическое закрепление соответствующих правовых инструментов на международном уровне осуществлено в 1963 г. в Модельной конвенции ОЭСР о налоге на доходы и капитал. Таким образом, трансфертное ценообразование как экономико-правовое явление и, как следствие, правовой механизм, направленный на его регулирование, появилось в рамках национальных юрисдикций отдельных государств.

Специальным документом, определяющим основные начала правового регулирования трансфертных цен в контексте международного налогообложения, стали руководящие разъяснения ОЭСР 1979 г. — отчет ОЭСР «Трансфертное ценообразование и многонациональные предприятия». В последующие годы ОЭСР приняты документы, дополняющие положения отчета 1979 г., а также акты, регулирующие другие аспекты налогообложения при применении трансфертных цен. В 1995 г. ОЭСР принято Руководство о трансфертном ценообразовании для многонациональных предприятий и налоговых администраций. Оно представляет собой основной рекомендательно-методический документ в области налогового регулирования трансфертного ценообразования, положения которого в той или иной степени учитываются в законодательстве и правоприменительной деятельности различных стран мира, включая те, которые не являются участниками ОЭСР.

Более развернуто трансфертная цена рассматривается как цена, устанавливаемая между ассоциированными организациями, по которой одна организация реализует (transfer) товары, нематериальные активы (intangible property) и оказывает услуги другой ассоциированной организации (п. 11 введения к Руководству ОЭСР 1995 г.). Однако наиболее удачным определением представляется следующее: «Трансфертное ценообразование состоит в манипулировании расходами, доходами и затратами в сделках между „связанными“ (related) лицами способом, отличным от тех, которые были бы использованы в операциях, совершенных на нормальных рыночных условиях, в целях получения налоговой выгоды (tax benefit)» [36].

В документах ОЭСР установлена презумпция изначального определения налоговой базы по той цене, которую установили стороны. Далее ОЭСР устанавливает три основных и два дополнительных метода корректировки цены сделки.

Три основных или традиционных метода включают:

- 1) метод сравнимых неконтролируемых цен;
- 2) метод последующей реализации;
- 3) затратный метод.

Два дополнительных метода включают:

- 1) метод разделения прибыли;
- 2) маржинальный метод.

Методы, выработанные в рамках ОЭСР, прошли апробацию и более или менее успешно применяются в практике государств. Однако мы уже говорили о том, что соглашения об избежании двойного налогообложения касаются прямых налогов: налога на доходы, налога на прибыль корпораций, налога на капитал и налога на имущество.

Для целей защиты фискальных интересов, несмотря на свободу ценообразования, государство оставляет за собой право корректировать цены для целей ценообразования. Трансфертное ценообразование и принцип «вытянутой руки» имеют значение только для ситуаций, когда в отношениях участвует нерезидент, поскольку внутри страны так или иначе государство получает соответствующую сумму налога. Следует особо отметить, что корректировка цены одним государством не влечет за собой обязанность корректировать цены для другого государства. Следовательно, корректировка цены на основе международных документов о трансфертном ценообразовании потенциально влечет возникновение двойного налогообложения.

Проблемы трансфертного ценообразования на сегодняшний день являются наиболее актуальными в международной практике налогообложения. Государства стремятся противодействовать необоснованным манипуляциям в области ценообразования товаров, работ и услуг.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ И ЗАДАНИЯ

1. Дайте юридическое определение налогам, сборам и пошлинам. Какова правовая природа сбора и пошлины, в чем их отличие от налога?
2. Охарактеризуйте особенности введения в действие законов о налогах и сборах.
3. Укажите полномочия законных и уполномоченных представителей налогоплательщика (организаций и физических лиц) в налоговых правоотношениях.
4. Как применяются сроки в НК РФ?
5. Дайте характеристику способам обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов.
6. В чем различия между камеральной и выездной налоговыми проверками?
7. Какие виды ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах существуют?
8. Дайте сравнительную характеристику способам защиты прав налогоплательщиков.
9. Дайте характеристику федеральным налогам исходя из их основных элементов.
10. Сравните элементы подоходных и имущественных налогов.
11. Укажите основные особенности (элементы) специальных налоговых режимов.
12. Дайте характеристику региональным налогам исходя из их основных элементов.
13. Дайте сравнительную характеристику такому элементу косвенного и прямого налога, как объект налога.
14. Охарактеризуйте особенности уплаты сборов и государственной пошлины.
15. Охарактеризуйте особенности налоговой политики в зарубежных странах. Каковы их типы?
16. Какие признаки налогообложения существуют в зарубежных странах?
17. Сравните косвенное налогообложение зарубежных стран.
18. Охарактеризуйте политику прямого налогообложения на примере разных государств.
19. Расскажите, что включает в себя суверенитет (юрисдикция) государств в области налогообложения.

20. В каких случаях предоставляется налоговый (фискальный) иммунитет?
21. Определите экономическое и юридическое содержание двойного налогообложения.
22. Какие меры принимаются для того, чтобы устранить двойное налогообложение в международной практике?
23. Охарактеризуйте соглашения об избежании двойного налогообложения: их содержание и значение для устранения двойного налогообложения.
24. Какие меры принимаются на международном уровне и отдельными государствами для того, чтобы предотвратить уклонение от уплаты налогов?
25. В чем суть регулирования трансфертного ценообразования в международной практике?

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. *Абрамов В.А., Кашин М.Д.* О путях совершенствования налоговой системы // *Налоговая политика и практика.* 2008. № 9.
2. *Агапов А.Б.* Постатейный комментарий к Кодексу Российской Федерации об административных правонарушениях. Расширенный, с использованием материалов судебной практики. М. : Статут, 2004.
3. *Артемов Н.М., Ашмарина Е.М.* Налоговое право: вопросы и ответы. М. : ИД «Юриспруденция», 2006.
4. *Будылин С.Л.* Налог на офшоры: законодательство США о контролируемых иностранных корпорациях // *Налоги.* 2009. № 2.
5. *Васильченко В.А.* Развитие предпринимательства усилением стимулирующей функции налогов : автореф. дис. ... канд. экон. наук. Алматы, 2002.
6. *Воловик Е.М.* Некоторые особенности постановки на учет плательщиков НДС в Великобритании // *Финансовая газета. Региональный выпуск.* 1998. № 34.
7. *Гаджиев Г.А., Пенелеев С.Г.* Предприниматель — налогоплательщик — государство. Правовые позиции Конституционного Суда РФ : учеб. пособие. М. : ФБК Пресс, 1998.
8. *Грисимова Е.Н., Макарова О.А., Ильюшихин И.Н.* Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая. Схемы. Пояснения. Комментарии / под общ. ред. Н.М. Голованова. СПб. : Юридический центр Пресс, 1999.
9. *Громов О.В.* Многосторонние налоговые соглашения и их будущее в России // *Налоговая политика и практика.* 2009. № 5/1.
10. *Демин А.В.* Налоговое право России : учеб. пособие. М. : РУМЦ ЮО, 2006.
11. *Демин А.В.* О соразмерности налогообложения // СПС «Консультант Плюс».
12. *Демин А.В.* Принцип законности налогообложения: содержание, проблемы, тенденции // СПС «КонсультантПлюс».
13. *Демин А.В.* Подзаконные нормативные акты в сфере налогов и сборов // Подготовлен для СПС «КонсультантПлюс», 2008.
14. *Евдокимова П.* Инструкция в простое // *Бизнес-адвокат.* 2002. № 17.
15. *Ермасова Н.Б.* Мировые тенденции изменения подоходного налогообложения // *Финансы и кредит.* 2008. № 34.

16. *Ермилова Н.Г., Гендерова Н.Н.* Налоговая система современного Китая // Аудиторские ведомости. 2000. № 5.
17. *Казаков В.В.* Совершенствование налогообложения физических лиц в Российской Федерации (на основе зарубежного опыта) // Вестник Томского государственного университета. 2007. № 301.
18. *Карчевский С., Петросян А.* Клиент со счетом, но без денег // Бизнес-адвокат. 2004. № 20.
19. *Кинсбургская В.А., Ялбулганов А.А.* Налоговые преступления по законодательству Российской Федерации : научно-практич. комментарий законодательства и судебной практики // Подготовлен для СПС «КонсультантПлюс», 2007.
20. *Козырин А.Н.* Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. М. : Манускрипт, 1993.
21. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации (часть 1) / под ред. А.Н. Козырина, А.А. Ялбулганова // СПС «Консультант Плюс».
22. Конституции зарубежных государств : учеб. пособие / сост. В.В. Маклаков. 3-е изд. М., 2000.
23. *Крохина Ю.А.* Финансовое правонарушение: понятие, состав и санкции // Финансовое право. 2004. № 3.
24. *Кудршова Е.В.* Правовые аспекты косвенного налогообложения: теория и практика : учеб. пособие / науч. ред. С.О. Шохина. М. : Волтерс Клувер, 2006.
25. *Кучеров И.И.* Налоговое право России: Курс лекций. 2-е изд., перераб. и доп. М. : Центр ЮрИнфоР, 2006.
26. *Кучеров И.И.* Теория налогов и сборов [Правовые аспекты]. М. : ЮрИнфоР, 2009.
27. *Кучеров И.И.* Государственная налоговая политика: цели и методы осуществления // Финансовое право. 2005. № 4.
28. *Мамаев В.И.* Сравнительно-правовой анализ косвенного налогообложения по законодательству зарубежных стран // Финансовое право. 2005. № 11.
29. *Мамаев Р.Б.* Права и обязанности налогоплательщиков при проведении налоговых проверок // Адвокат. 2004. № 4.
30. *Никитин С., Глазова Е., Степанова М.* Налоги в странах рыночной экономики и в России // Мировая экономика и международные отношения. 1996. № 4.
31. Налоги и налоговое право / под ред. А.В. Брызгалова. М. : Аналитика-Пресс, 1997.
32. Налоговое право : учебник / под ред. С.Г. Пелеляева. М. : Юрист, 2004.
33. Налоговое право России : учебник для студентов вузов, обучающихся по направлению 521400 «Юриспруденция», 023100 «Правоохра-

- нительная деятельность» / Ю.А. Крохина. М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2008.
34. Налоговое право России : учебник / И.А. Цинделиани, В.Е. Кирилина, Е.Г. Костикова [и др.]. М. : ЭКСМО, 2008.
35. Научно-практический постатейный комментарий к части первой Налогового кодекса Российской Федерации. М. : Городец, 2000.
36. *Ненесов К.А.* Налоговые аспекты трансфертного ценообразования: сравнительный анализ опыта России и зарубежных стран. М. : Волтерс Клувер. 2007.
37. *Парыгина В.А., Тедеев А.А.* Налоговое право Российской Федерации. / Ростов н/Д : Феникс, 2002, Сер. «Учебники, учебные пособия» .
38. *Пепеляев С.Г.* Налоговое право государства — участников СНГ (общая часть) М. : Статут, 2008.
39. *Петрова Г.В.* Общая теория налогового права. М. : ИД ФБК-ПРЕСС, 2004.
40. *Попова Л.В.* Налоговые системы зарубежных стран : учеб.-методич. пособие. М. : Дело и Сервис, 2008.
41. *Прищепа М.А.* Методы борьбы с неуплатой налогов // Законодательство и экономика. 2004. № 7.
42. *Пушкарева В.М.* История финансовой мысли и политики налогов : учеб. пособие. М. : Финансы и статистика, 2008.
43. *Разгулин С.В.* Сроки проведения налоговых проверок // Подготовлен для СПС «КонсультантПлюс», 2005.
44. *Сирож Е.А.* Принципы и механизмы налогообложения предпринимательской деятельности в странах Запада // Финансовое право. 2007. № 8.
45. *Соколова Э.Д.* Правовое регулирование финансовой деятельности государства и муниципальных образований. М. : Юриспруденция, 2009. СПС «КонсультантПлюс».
46. *Смит А.* Исследование о природе и причинах богатства народов. М., 1962.
47. *Титов А.С.* Понятие, сущность и основные направления развития налоговой политики Российской Федерации // Финансовое право. 2005. № 5.
48. *Толкушкин А.В.* Налоги и налогообложение: Энциклопедический словарь. М. : Юристъ, 2000.
49. *Тункин Г.И.* Основы советского международного права : учеб. пособие. М., 1956.
50. *Федотов П.Н.* Арест имущества в налоговых правоотношениях: правовые проблемы // Современное право. 2004. № 2.
51. *Черник Д.Г.* Налоги в рыночной экономике. М. : ЮНИТИ, 1997.
52. *Черник Д.Г.* Налоги в рыночной экономике. М. : Финансы, 1997.

53. *Шередеко Е.В.* Новеллы налоговой системы Великобритании // *Налоги*. 2008. № 1.
54. *Щур Д.Л., Шаповалов И.С.* Налоговое право : пособие по изучению (в схемах). М. : Дело и Сервис, 2002.
55. *Эрделевский А.М.* Комментарий к части первой Налогового кодекса Российской Федерации (постатейный) // СПС «Консультант Плюс».
56. *Ядрихинский С.А.* Принципы налогообложения как инструмент защиты прав налогоплательщика // *Финансовое право*. 2005. № 1.
57. A Progress Report on the Jurisdictions Surveyed by the OECD Global Forum in Implementing the Internationally Agreed Tax Standard // <http://www.oecd.org/dataoecd/50/0/43606256.pdf>.
58. *Knehtle A.* Basic Problems in International Fiscal Law. London, 1979.
59. *Martha R.S.J.* The Jurisdiction to Tax. Boston., Kluwer & Deventer, 1989.
60. *Qureshi, Asif H.* The Public International Law of Taxation: Text, Cases and Materials. Graham&Trotman Ltd., 1994.