

**КОНСПЕКТ ЛЕКЦИЙ**

# ***НАЛОГОВОЕ ПРАВО***

**ПОСОБИЕ ДЛЯ ПОДГОТОВКИ  
К ЭКЗАМЕНАМ**

**МОСКВА**

**В ПОМОЩЬ СТУДЕНТУ**



# **НАЛОГОВОЕ ПРАВО**

**Конспект лекций**

**МОСКВА**

# ОБЩАЯ ЧАСТЬ

## вопрос 1. Понятие, предмет и метод налогового права

1. *Понятиеналогового права*
2. *Предмет налогового права*
3. *Щепгрд налогового права*

!• Эффективное финансовое обеспечение деятельности государства гарантирует выполнение государством его социальных, политических, организационных и иных функций.

Финансовое обеспечение деятельности государства осуществляется за счет различных видов государственных доходов. Главным видом таких государственных доходов выступают налоги и сборы, собираемые в процессе налогообложения.

В России отношения, складывающиеся в процессе финансовой деятельности государства и муниципальных образований, традиционно регулируются соответствующей отраслью права - финансовым правом.

**Налоговое право** - это крупное подразделение (подотрасль) финансового права, представляющая собой совокупность правовых норм, регулирующих общественные отношения в сфере налогообложения. При этом отмечается, что налоговое право тесно связано с нормами бюджетного права<sup>1</sup>.

**2, Предмет налогового права**, являясь частью предмета финансового права, составляют общественные отношения в сфере налогообложения (налоговые правоотношения).

Общественные отношения в сфере налогообложения, как отмечает Г.В.Петрова, "охватывают разнообразные сферы государственных, имущественных, властно-распорядительных отношений"<sup>2</sup> и имеют сложносоставной, системный характер.

<sup>1</sup> См. напр.: Финансовое право. Учебник / Под. ред. О.Н.Горбуновой. - М.: Юристъ, 1996. С. 181; Хиличева Н.И. Налоговое право. Учебник. - М.: Издательство БЕК, 1997. С. 43; Грачева Е.Ю., Соколова Э.Д. Налоговое право. Вопросы и ответы. - М.: Новый Юрист, 1998. С. 3; Иванова П.И. Налоговое право. Конспект лекций. - СПб.: Изд-во Михайлова В.А., 2000. С. 5; Ежов Ю.Л. Налоговое право. Учебное пособие. - М.: Издательско-книготорговый центр "Маркетинг", 2001. С. 3 - 10; и др.

<sup>2</sup> Петрова Г.?. Налоговое право. Учебник для вузов. - М.: Издательская группа НОРМА-ИНФРА-М, 1997. С. 7.

*Предмет налогового права - совокупность общественных отношений, формирующихся в сфере налогообложения.*

*Предмет* налогового права состоит из следующих отношений:

- властных **отношений** по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в РФ;
- правовых отношений, возникающих в процессе исполнения соответствующими лицами своих налоговых обязанностей по исчислению и уплате налогов или сборов;
- правовых отношений, возникающих в процессе налогового контроля и контроля за соблюдением налогового законодательства;
- правовых отношений, возникающих в процессе защиты прав и законных интересов участников налоговых правоотношений (налогоплательщиков, налоговых органов, государства и других), то есть в процессе обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц, а также в процессе налоговых споров;
- правовых отношений, возникающих в процессе привлечения к ответственности за совершение налоговых правонарушений.

*Участниками* составляющих предмет правового регулирования налогового права общественных отношений в сфере налогообложения выступают следующие физические и юридические лица:

- налогоплательщики (плательщики сборов), налоговые агенты, налоговые органы (МНС РФ), финансовые органы (Минфин РФ), таможенные органы (ГТК РФ), сборщики налогов и сборов (например, по земельному налогу - органы местного самоуправления в сельской местности), органы государственных внебюджетных фондов. Это - **основные участники налоговых правоотношений**;
- органы, осуществляющие регистрацию организаций и индивидуальных предпринимателей, места жительства физического лица, актов гражданского состояния, учет и регистрацию имущества и сделок с ним (регистраторы), органы опеки и попечительства, социальные учреждения, процессуальные лица, участвующие в мероприятиях налогового контроля (эксперты, специалисты, переводчики, понятые, свидетели) и кредитные организации (банки) и другие.

**3. Метод правового регулирования** - это способ правового воздействия на поведение и волю участников регулируемых отношений.

*Основные методы налогового права:*

- \* / публично-правовой метод (в литературе лог метод именуется по-разному: императивный, административно-правовой, власти и подчинения, субординации, авторитарный);
- частно-правовой метод (именуется также: диспозитивный или метод диспозитивного регулирования, метод координации, автономии).

## Вопрос 2. Система налогового права

*h Понятие системы налогового права*

**2. Общая часть**

М

| ; • U

**3. Особенная часть**

1. **Налоговое право** как подотрасль финансового права входит в единую систему российского права и, в свою очередь, является системой более низкого уровня.

Налоговое право представляет собой *систему последовательно расположенных и взаимно увязанных правовых норм, объединенных внутренним единством*:\*

- цели;
- задач;
- предмета регулирования;
- принципов;
- методов регулирования.

Нормы налогового права группируются в две части - Общую и Особенную.

**Система налогового права делится на следующие части:**

- Общую;
- Особенную.

Части системы налогового права представляют собой также *системы* более низкого порядка, объединяющие обособленные совокупности юридических норм:

- институты;
- субинституты;
- нормы.

- 2, **Общая часть** включает в себя нормы, устанавливающие:

- принципы налогового права;
- систему и виды налогов и сборов в РФ;
- права и обязанности участников отношений, регулируемых налоговым правом;

- основания возникновения, изменения и прекращения обязанности по уплате налогов;
- порядок ее добровольного и принудительного исполнения;
- порядок осуществления налоговой отчетности и налогового контроля;
- способы и порядок защиты прав налогоплательщиков.

Большинство норм Общей части налогового права кодифицировано и содержится в первой (Общей) части Налогового кодекса Российской Федерации.

**3» Особенная часть** включает в себя нормы, регулирующие порядок взимания *отдельных видов* налогов.

В настоящее время завершается процесс их кодификации, и они включаются во вторую (Особенную) часть Налогового кодекса Российской Федерации, например:

- налог на добавленную стоимость;
- акцизы;
- налог на доходы физических лиц;
- единый социальный налог;
- налог на прибыль организаций;
- налог на добычу полезных ископаемых;
- единый сельскохозяйственный налог;
- единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности;
- транспортный налог;
- налог на игорный бизнес.

### **Вопрос 3. Налоговое право как наука**

*1. Понятие науки налогового права* >

*2. Предмет науки налогового права*

*3. Методы науки налогового права*

*4\* Функции налогового права*

*5. Взаимосвязь налогового права с другими науками*

1. Наука налогового права является составной частью науки финансового права. В то же время большинством авторов отмечается особая роль налогового права в свете продолжающихся в России экономических преобразований.

**Наука налогового права** - это система категорий, выводов и суждений о правовых и экономико-правовых явлениях, составляющих ее предмет, и представляет собой определенную совокуп-

*ность структурированных и материально закрепленных знаний, теоретических положений и выводов о содержании, роли, значении, а также о развитии налогового права как составной части российского права.*

***Наука налогового права изучает:***

*%/ нормы налогового права и их развитие;*

- пути совершенствования законодательства;
- общественные отношения, складывающиеся в процессе функционирования и развития налоговой системы России;
- общественные отношения, формирующиеся в процессе установления, введения и взимания налогов и сборов, налогового контроля, а также защиты прав и законных интересов участников налоговых правоотношений.

*Наука налогового права* - это выстроенная в определенную систему, постоянно развивающаяся информационная база знаний о данной области права, которые излагаются в научных статьях, монографиях, справочных и энциклопедических изданиях, учебных пособиях и учебниках по налоговому праву.

**2\*** *Предметом науки налогового права являются общественные отношения, которые возникают в процессе налогообложения, в т. ч. в процессе функционирования и развития налоговой системы России, установления, введения и взимания налогов и сборов, налогового контроля, а также защиты прав и законных интересов участников налоговых правоотношений.*

Наука налогового права исследует закономерности и тенденции развития налогового права как составной части российского права (подотрасли финансового права).

В науке налогового права выделяют следующие *составляющие (части):*

- налогово-правовые категории;
- нормы налогового права (причем как действующие, так и отмененные);
- принципы налогового права;
- методы налогового права;
- источники налогового права;
- анализ правоприменительной и правотворческой (законодательной) практики;
- история развития налогообложения в России и его нормативно-правового регулирования;

i/ вопросы унификации, например, налогового И гражданского, налогового и банковской, налогового и бюджетного законодательства;

\*/ понятийный аппарат, раскрывающий специальную терминологию, используемую в налоговом праве;

- научные практические рекомендации, направленные на совершенствование налогово-правовых норм, правоприменительной практики и используемых научных категорий.

3. **Нормативную основу** науки налогового права составляют акты законодательства РФ о налогах и сборах (налоговое законодательство), а также правоприменительная и судебная практика в этой сфере.

**Теоретическую основу** науки налогового права составляют философские, общесоциологические науки, положения теории государства, теории финансов и экономической теории.

**Методологической основой** науки налогового права выступают, в частности, следующие **методы исследования**:

- специально-юридический метод заключается в описании и анализе норм и правоотношений, их объяснении, толковании и классификации;
- ^ сравнительно-правовой метод основывается на сопоставлении правовых институтов, принадлежащих правовым системам различных стран;
- ^ конкретно-социологический метод включает такие приемы, как личное наблюдение за деятельностью налоговых органов, проведение социологических исследований;
- исторический метод, который предполагает ретроспективное исследование, направленное на выявление правовых проблем, закономерностей эволюции тех или иных правовых институтов, органов, видов налогов;
- метод живого познания предполагает личное участие исследователя в интересующих его правоотношениях.

Кроме того, наука налогового права использует также системный и статистический методы.

4. **Наука налогового права, так же как и науки финансового права в целом, выполняет следующие функции:**

- общетеоретическую;
- аналитическую;
- критическую;

- конструктивную;
  - воспитательную.
5. Наука налогового **права** развивается в рамках единой системы **юридических наук** и активно использует передовые научные достижения следующих наук:
- теории права и государства;
  - банковского права;
  - административного права;
  - бюджетного права;
  - конституционного права;
  - гражданского права;
  - предпринимательского права и др.

В свою очередь, налогово-правовые исследования способствуют развитию наук:

- финансового права;
- конституционного права;
- банковского права и др.

Налоги и налогообложение являются дуалистическими, экономико-правовыми явлениями, поэтому наука налогового права тесно взаимодействует с экономической и финансовой наукой и, в частности, с налоговедением.

Предметная область исследования налогового права и налогового ведения пересекаются.

***Налоговедение*** - это наука о природе, принципах и правовой практике организации и функционирования системы налоговых отношений (налоговой системы страны)<sup>1</sup>.

Налоговое право также изучает налогообложение как сложный процесс установления, введения и уплаты налогов и сборов, а также налогового контроля, защиты прав и законных интересов субъектов налогообложения (защиты прав налогоплательщиков и бюджетных (имущественных) интересов государства), но *под юридическим*, а не экономическим углом зрения.

<sup>1</sup> Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение. Учебник. 2-е изд., перераб. и доп. - М: ИНФРА-М, 2002. С. 24 - 25.

## Вопрос 4. Налоговое право как учебная дисциплина

7J Понятие налогового права как учебной

•••; дисциплины . j f [ \ , . ' • ; : • ; ; ' ;

2. *Отличие учебной дисциплины налогового права от науки налогового права*

1. **Налоговое право как учебная дисциплина** представляет собой *предмет преподавания в высшей школе.*

С помощью этой учебной дисциплины будущие специалисты (студенты соответствующих учебных заведений) получают необходимые знания о налоговом праве. В настоящее время в России налоговое право изучается студентами юридической и финансовых (экономических) специальностей.

В юридических высших учебных заведениях (на юридических факультетах вузов) основные категории налогового права традиционно изучаются в рамках курса "Финансовое право".

Место и роль налогов и налогового права в развитии общественных отношений в России, а также потребности в подготовке специалистов, способных эффективно исполнять свои профессиональные обязанности в новых экономических условиях, вызвали необходимость создания и отдельного изучения в вузах учебной дисциплины "Налоговое право".

2. **В отличие от учебной дисциплины налогового права наука налогового права** помимо всего *включает в себя* и еще не доказанные теоретические гипотезы, предположения, многие из которых могут оказаться (или оказываются) ошибочными.

В учебном процессе они не используются, но могут упоминаться.

В учебном курсе *не освещаются* устаревшие и оказавшиеся за пределами законодательства и правоприменительной практики положения.

## Вопрос 5. Налоги и сборы: понятие, сущность

(7. Понятие налога I I I Ы - ; > M

£.: Понятие сбора г]

3. *Общие правила установления итогов и сборов*

1. Налоги и сборы являются центральными понятиями налогового права. Определение этих понятий содержится в ст. 8 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ).

В соответствии с п 1 указанной статьи **НК РФ налог** - это 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.

2. **Сбор** - обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий).
3. **Налог считается установленным** в том случае, если соблюдена необходимая **правовая процедура** (во всем мире налог может быть установлен только актом парламента - законом), а также определены **налогоплательщики** и **обязательные элементы налогообложения**:
  - объект налогообложения;
  - налоговая база;
  - налоговый период;
  - налоговая ставка;
  - порядок исчисления налога;
  - порядок и сроки уплаты налога.

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

При установлении сборов законом должны быть определены их *плательщики* и *элементы обложения* применительно к конкретным сборам.

## Вопрос 6. **Налогообложение: понятие, сущность, функции**

1. **Понятие налогообложения** | , ^ j j ?
2. **Функции налогообложения**
3. **Классификация принципов налогообложения**

1. В настоящее время в законодательстве отсутствует легальное определение такого важнейшего понятия налогового права, как "на-

**логообложение**". Однако термин "налогообложение" используется в статьях только первой части НК РФ более 38 раз (например, - в п. 2 ст. 1, пунктах 1 и 6 ст. 3, ст. 4, а также статьях 11, 12, 17, 18, 20, 23, 31, 34, 38, 40, 41, 53, 54, 55, 62, 83, 85, 89, 91, 120 и др.).

С *экономической* точки зрения *налогообложение* - это прямое изъятие органами налоговой администрации определенной **части валового национального продукта** (ВНП) в пользу государства для формирования централизованных и региональных финансовых ресурсов (бюджета).

В целом налогообложение как комплексная экономико-фило-софская и правовая категория *включает в себя:*

- весь комплекс мероприятий, проводимых органами налоговой администрации для указанного изъятия части **ВНП** в целях его последующего перераспределения в интересах всего общества;
- общественные отношения, умонастроения и социальную обстановку в обществе, порождаемые (связанные) с налогообложением.

В юридической литературе принято *двойное толкование понятия налогообложения:*

- как совокупность всего процесса взимания налогов и сборов, осуществления налогового контроля, защиты прав и законных интересов участников этого процесса (в широком смысле);
- как обложение и взимание налогов (в узком смысле).

## **2. Основные функции налогообложения:**

- фискальная;
- регулятивно-стимулирующая;
- социальная;
- информационно-контрольная.

## **3. Выделяют такие виды принципов налогообложения, как *экономические* и *юридические*.**

*Экономические принципы налогообложения* формируются в процессе развития финансовой науки и государственоведения, а реализуются (опробуются) при построении конкретных налоговых систем различных государств, и их генезис находит свое отражение во многих принципах налогового права.

*К экономическим принципам налогообложения относят:*

- принцип справедливости;
- принцип соразмерности налогообложения;

t/ принцип максимального учета интересов и возможностей **налогоплательщиков**;

%/ принцип экономичности **эффективности** налогообложения:

- принцип рентабельности налоговых мероприятий.

*Юридические принципы налогообложения* формируются в процессе развития юридической науки, на определенном этапе развития общества закрепляются в законодательстве в виде основных начал налогового законодательства РФ и становятся принципами налогового права.

## Вопрос 7. Принципы налогового права

- ; *М Понятие принципов налогового права* 1 .
- 2. *Соотношение принципов налогового права и принципов налогообложения*
- 3. *Основные виды принципов налогового права*
- 4. *Основные принципы налогового права*

**1\*** *В юридической науке под принципами принято понимать закрепленные в действующем законодательстве основополагающие руководящие начала и идеи, выражающие сущность норм данной отрасли права и главные направления государственной политики в области правового регулирования соответствующих общественных отношений.*

Принципы налогового права представляют собой систему координат, в рамках которой оно развивается, и, одновременно, - вектор, определяющий направление развития данной отрасли, что особенно актуально для налогового права в целом в условиях продолжающейся налоговой реформы. В условиях, когда еще окончательно не выработана общепринятая концепция построения и развития налоговой системы РФ, не определены на государственном уровне ориентиры налоговой политики страны, принципы налогового права становятся ценностными ориентирами, вектором развития такого сложного социально-экономического феномена как налоговая система.

**Принципы налогового права** - это основополагающие и руководящие идеи, ведущие положения, определяющие начала налогового права. Эти общие начала находят свое выражение непосредственно в нормах налогового права.

В соответствии с положениями ч. 3 ст. 75 Конституции РФ общие принципы налогообложения и сборов должны быть установлены федеральным законом.

В 1997 году в постановлении по одному из дел о проверке конституционности актов законодательства о налогах и сборах Конституционный Суд РФ отметил, что "общие принципы налогообложения и сборов относятся к основным гарантиям, установление которых федеральным законом обеспечивает реализацию и соблюдение основ конституционного строя, основных прав и свобод человека и гражданина, принципов федерализма в Российской Федерации"<sup>1</sup>. Таким образом, Конституционный Суд РФ указал на общеценностную и гуманитарную правовую природу отраслевых принципов налогового права.

**2\* Принципы налогового права включают в себя и общие принципы налогообложения** (как экономические, так и юридические).

Но не все экономические принципы реализованы в законодательстве. Например, в настоящее время не нашли своего закрепления в НК РФ принцип экономической эффективности налогообложения и связанный с ним принцип рентабельности налоговых мероприятий, содержание которых заключается в том, что бюджетные поступления от отдельного вида налогов не должны превышать затраты на его введение и сбор. Как отмечается экономистами, сегодня названному принципу не отвечают такие налоги, как налог на имущество физических лиц и налог на наследование или дарение<sup>2</sup>.

**3\* Принципы налогового права делятся на два вида:**

- социально-правовые (как правило, имеют общеправовое значение);
- специально-правовые принципы.

**К социально-правовым** принципам относят присущие и другим отраслям права принципы: законности, гуманизма, демократизма, равенства.

**Специально-правовые** принципы (в литературе их именуют также отраслевыми принципами) определяют специфику налогового права.

В отдельных случаях в литературе выделяются *экономические* принципы налогообложения, принципы *налогового права* и

<sup>1</sup> Постановление Конституционного Суда РФ "По делу о проверке конституционности положений абзаца второго пункта 2 статьи 18 и статьи 20 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" от 27 декабря 1991 года" от 21.03.97 № 5-П, п. 3. Собрание законодательства РФ, 1997, № 13. Ст. 1602.

<sup>2</sup> См. подр.: *Перов А. В.* Налоги и международные соглашения России. - М.: Юристъ, 2000. С. 516- 517.

принципы *организации налоговой системы*<sup>1</sup>. Однако при этом следует учитывать, что важнейшие для юридической науки экономические принципы налогообложения (например, принцип экономического основания налогообложения) и организационные принципы налоговой системы (например, принцип ее единства) являются и принципами налогового права.

#### 4. К основным (базовым) принципам налогового права *относят*:

- принцип законности налогообложения;
- принцип всеобщности и равенства налогообложения;
- принцип справедливости налогообложения;
- принцип взимания налогов в публичных целях;
- принцип установления налогов и сборов в должной правовой процедуре;
- принцип экономического основания налогов (сборов);
- принцип презумпции толкования в пользу налогоплательщика (плательщика сборов) всех неустранимых сомнений, противоречий и неясностей актов законодательства о налогах и сборах;
- принцип определенности налоговой обязанности;
- принцип единства экономического пространства РФ и единства налоговой политики;
- принцип единства системы налогов и сборов и др.

### Вопрос 8. Налогово-правовые нормы

*2Мч Понятие нормы права — 1 —*

*2. Понятие налогового-правовой нормы*

*i? Особенности налогового-правовых норм*

- 1 • В соответствии с положениями общей теории права норма права - это общее правило регулирования общественных отношений, согласно которому его адресаты должны при определенных условиях (гипотеза) действовать как субъекты определенных прав и обязанностей (диспозиция) под угрозой наступления неблагоприятных для них правовых последствий (санкция)<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> См. напр.: Налоги и налоговое право / Под ред. А.В.Брызгалова. С. 66.

<sup>2</sup> См. подр.: *Нерсесянц В.С.* Общая теория права и государства. - М.: Издательская группа НОРМА-ИНФРА-М, 1999. С. 387 - 396; *Общая теория права и государства. Учебник / Под ред. В.В. Лазарева.* - М.: Юристъ, 2000. С. 200 - 208; *Черданцев А.Ф.* Специализация и структура норм права. Правоведение, 1970, № 1; *Кудрявцев В.Н.* Юридические нормы и фактическое поведение. Советское государство и право, 1980, № 2; *Бабаев В.К.* Нормы права. Общая теория права. - Н. Новгород, 1993; *Байтам М.* Классификация правовых норм. Теория государства и права. Курс лекций. - Саратов, 1995; и др.

**2. На логово- правовая норма** - это санкционированное государством общеобязательное, социально определенное правило поведения, направленное на регулирование общественных отношений в сфере налогообложения, которое закрепляет права и обязанности субъектов соответствующих налоговых правоотношений и является критерием оценки поведения как правомерного либо неправомерного.

**3. Особенности налогово-правовых норм:**

- регулируют широкий круг общественных отношений, имеющих существенное значение для функционирования органов государства (отношения в сфере легитимизации, взимания налогов и сборов, а равно отношения, направленные на обеспечение эффективного законного взимания установленных и введенных налогов и сборов);
- определяют границы должного, допускаемого или рекомендуемого поведения людей, порядок деятельности органов государственной власти, органов местного самоуправления и их должностных лиц, а также налоговых органов, организаций и физических лиц в сфере налогообложения;
- устанавливают правовой режим взаимоотношений участников у налоговых правоотношений;
- определяют права и обязанности налогоплательщиков и налоговых органов в сфере налогообложения и гарантии их реализации;
- упорядочивают, закрепляют и защищают новые общественные отношения, возникающие в сфере налогообложения в условиях продолжающейся экономической реформы;
- вытесняют из сферы государственного управления налоговой системой (налогового администрирования) те правоотношения и явления, которые *не соответствуют* современному уровню развития права, требованиям соблюдения баланса частных и публичных интересов (государственных бюджетных интересов, необходимости стимулирования развития предпринимательской активности организаций и индивидуальных предпринимателей, развития национальной экономики).

**Вопрос 9. Структура налогово-правовой нормы**

*/. Структура налогово-правовой нормы*

**2. Общая характеристика элементов структуры налогово-правовой нормы**

1. Как и всякая другая норма права, норма налогового права является *системным* образованием и обладает определенной *структурой*.

Под структурой нормы права *обычно понимается ее внутреннее строение, обусловленное связью элементов такой нормы.*

Составляющие элементы структуры нормы налогового права:

- гипотеза;
  - \$/ диспозиция;
  - санкция.
2. *Гипотеза - это составной элемент нормы налогового права, в которой заключены.*
- содержание самого правила поведения;
  - фактические условия реализации нормы либо обстоятельства, при наличии которых надо или можно действовать определенным образом.

Обстоятельства, предусматриваемые гипотезой нормы права, являются *юридическими фактами*, которые порождают, изменяют или прекращают налоговые правоотношения.

*Диспозиция - это центральный элемент налогово-правовой нормы, которая формулирует содержание самого предписываемого, дозволяемого или рекомендуемого данной нормой правила поведения.*

*Санкция - составная часть нормы налогового права, в которой указывается на правовые последствия - поощрительные (благоприятные последствия) или карательные (неблагоприятные последствия) меры, наступающие в случае ненадлежащего соблюдения либо нарушения установленного данной нормой правила.*

## **Вопрос 10. Реализация налогово-правовых норм**

*1. Понятие реализации налогово-правовых норм*

*(2. Исполнение*

*3\* Применение*

*4. Использование*

*'• 51 Соблюдение*

- 1. Реализация норм налогового права - это процесс практического претворения в жизнь содержащихся в них требований.**

Существуют четыре способа (формы) реализации норм права:

- исполнение;
- применение;
- использование;
- соблюдение.

2. Исполнение норм налогового права представляет собой процесс совершения всеми участниками налоговых правоотношений тех действий, которые предписаны в нормах.
3. Применение налогово-правовых норм осуществляется органами государственной власти (должностными лицами) и практически выражается в совершении ими тех или иных юридически значимых действий (бездействий), а также в издании ими индивидуальных правовых актов, основанных на требованиях материальных и (или) процессуальных норм.
4. **При использовании норм налогового права** участник налоговых правоотношений сам решает, воспользоваться ему или нет каким-либо предусмотренным налогово-правовыми нормами правом (например, правом на судебную защиту своих нарушенных прав действием либо бездействием налогового органа).
5. **Соблюдение норм налогового права** пассивно по своей сути и заключается в *воздержании* участника налоговых правоотношений (налогоплательщика или, например, налогового органа) от нарушения указанных норм.

## Вопрос 11. Виды налогово-правовых норм

### 7. Основания (критерии) классификации видов

1. *налогово-правовых норм*

2. *Классификация по назначению*

Ж. *Классификация по содержанию*

жЕ *Классификация по методу воздействия*

ν. *на поведение субъектов*

5. *Классификация по порядку реализации прав и обязанностей участников налоговых правоотношений*

и *обязанностей участников налоговых правоотношений*

### 1. Основаниями (критериями) классификации норм налогового права по видам выступают:

- назначение норм;
- содержание норм;
- метод воздействия на поведение субъектов;
- порядок реализации прав и обязанностей участников правоотношений;
- юридическая сила;
- порядок действия норм во времени, в пространстве и по кругу лиц.

**2. Нормы налогового права** делятся в зависимости от назначения на:

%/ регулятивно-правоустанавливающие;

- охранительные.

3. По содержанию налогово-правовые нормы группируются в те или иные правовые институты.

*Правовые институты представляют собой совокупность определенных правовых норм, родственных по содержанию регулируемых ими правоотношений.*

Поэтому налогово-правовые нормы по своему содержанию различаются как:

- закрепляющие права и обязанности участников налоговых правоотношений;
- определяющие порядок образования, задачи, функции, структуру и компетенцию налоговых органов;
- определяющие основные положения правового статуса налогоплательщиков (плательщиков сборов), налоговых агентов, сборщиков налогов и т. д.;
- определяющие формы и методы осуществления налогового контроля;
- закрепляющие основные положения о порядке возникновения и исполнения обязанности по уплате налога или сбора;
- устанавливающие ответственность за совершение налоговых правонарушений и др.

4. По методу воздействия на поведение субъектов (или по форме выражения государственной воли) нормы делятся на:

- запрещающие;
- обязывающие;
- уполномочивающе-дозволительные;
- стимулирующе-поощрительные.

5. По порядку реализации прав и обязанностей участников налоговых правоотношений различают:

- материальные нормы (ими определяются права и обязанности субъектов налоговых правоотношений, в т. ч. компетенция государственных органов и должностных лиц в сфере налогообложения);
- процессуальные нормы (закрепляют методы, порядок и процедуры деятельности по реализации прав и обязанностей в сфере налогообложения).

6« По юридической силе различают:

- законодательные нормы (содержащиеся в законодательных актах);
- подзаконные (содержащиеся, например, в указах Президента РФ, постановлениях Правительства РФ).

По этому критерию *также различают*':

- общие нормы;
- специальные нормы.

Если правоотношение регулируется и общей, и специальной - равными по юридической силе нормами, то применяется специальная норма. Такая "конкуренция" норм возникает, если конкретные обстоятельства соответствуют гипотезам разных юридических норм. В этом случае специальная норма рассматривается как исключение из общего правила, установленное для того, чтобы при наличии дополнительных, названных в ее гипотезе фактов, действовало специальное, а не общее правило.

## Вопрос 12. Характеристика источников налогового права

1. *Понятие источников*

2. *Система источников*

**1. Источники налогового права** - это совокупность официально определенных внешних форм, в которых содержатся нормы, регулирующие отношения, которые возникают в процессе налогообложения, то есть формы внешнего содержания налогового права.

**2\* Система источников налогового права:**

- Конституция РФ;
  - Законодательство о налогах и сборах, которое включает в себя федеральное и региональное законодательство о налогах и сборах.
  - Общее налоговое законодательство (иные федеральные законы, содержащие нормы налогового права).
  - Подзаконные нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и сборами.
  - Решения Конституционного Суда РФ.
  - Нормы международного права и международные договоры РФ.
- Федеральное законодательство о налогах и сборах** (или Законодательство о налогах и сборах Российской Федерации) состоит из:
- НК РФ;
  - иных федеральных законов о налогах и сборах.

*Региональное законодательство о налогах и сборах* состоит из:

- законов субъектов РФ;
- иных нормативных правовых актов о налогах и сборах, принятых законодательными (представительными) органами субъектов РФ;
- нормативных правовых актов о налогах и сборах, принятых представительными органами местного самоуправления.

*Общее налоговое законодательство* - иные федеральные законы, содержащие нормы налогового права.

*Подзаконные нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и сборами*, делятся на:

- акты органов общей компетенции (указы Президента; постановления Правительства; подзаконные нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и сборами, принятые органами исполнительной власти субъектов РФ; подзаконные нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и сборами, принятые исполнительными органами местного самоуправления);
- акты органов специальной компетенции (ведомственные подзаконные нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и сборами органов специальной компетенции, издание которых прямо предусмотрено НК РФ).

### **Вопрос 13.** Конституция РФ как источник налогового права

#### *1. Общие положения*

#### *2. Положения Конституции РФ, являющиеся м источниками налогового права*

1. Конституция РФ принята всенародным голосованием 12 декабря 1993 года.
2. **Источниками налогового права - положения Конституции РФ:**
  - непосредственно содержащие налогово-правовые нормы;
  - имеющие значение при установлении общих принципов налогообложения;
  - имеющие значение при установлении и введении налогов и сборов;
  - имеющие значение при формировании налоговой политики РФ;
  - определяющие направления совершенствования и развития налогового права;
  - образующие конституционные основы налогообложения.

Например, в ст. 57 Конституции РФ определяется, что "каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы". На основании этой нормы в 1996 году Конституционный Суд РФ отметил, что "установить налог или сбор можно только законом. Налоги, взимаемые не на основе закона, не могут считаться "законно установленными"<sup>1</sup>.

Важными для налогообложения являются и положения Конституции РФ, закрепленные статьями 8, 15, 34, 35, 46, 57, пунктами "е", "ж", "з", "к" ст. 71, статьями 72, 74, 75, 76, 90, ч. 3 ст. 104, статьями 106, 114 и др.

## **Вопрос 14. Законодательство РФ о налогах и сборах как источник налогового права**

1. *Состав законодательства о налогах и сборах*
2. *Федеральное законодательство о налогах и сборах как источник налогового права*
3. *Налоговый кодекс Российской Федерации*
4. *Иные федеральные законы о налогах и сборах*
5. *Региональное законодательство о налогах и сборах как источник налогового права* N
6. *Шормитищѣ Нр&вовыещ и сборах органов местного самоуправления \ шк истричник]налогового права*

1. **Российское законодательство о налогах и сборах включает в себя:**
  - федеральное законодательство о налогах и сборах (состоящее из НК РФ и иных федеральных законов о налогах и сборах);
  - региональное законодательство о налогах и сборах (состоящее из законов субъектов РФ и иных нормативных правовых актов о налогах и сборах, принятых законодательными (представительными) органами субъектов РФ);
  - местные акты о налогах и сборах, принятые представительными органами местного самоуправления.
2. **Федеральное законодательство о налогах и сборах** (в НК РФ оно именуется "законодательство Российской Федерации о налогах и сборах") состоит из:

<sup>1</sup> Постановление Конституционного Суда "По делу о проверке конституционности ряда нормативных актов города Москвы и Московской области, Ставропольского края, Воронежской области и города Воронежа, регламентирующих порядок регистрации граждан, прибывших на постоянное место жительства в названные регионы" от 04.04.96 № 9-П. СЗ РФ, 1996, № 16. Ст. 1909.

- НК РФ;
  - принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах и сборах.
3. Налоговый кодекс РФ<sup>1</sup> состоит из двух частей - *Общей и Особной*.

В соответствии с положениями Федерального закона от 31.07.98 № 147-ФЗ часть первая НК РФ была введена в действие с 1 января 1999 года.

Часть вторая НК РФ введена в действие Федеральным законом от 05.08.2000 № 118-ФЗ с 1 января 2001 года.

Первоначально часть вторая НК РФ включала лишь четыре главы, устанавливающие налог на добавленную стоимость, акцизы, налог на доходы физических лиц, единый социальный налог (до принятия Федерального закона от 31.12.2001 № 198-ФЗ он именовался "единый социальный налог (взнос)").

В дальнейшем законодатель неоднократно дополнял часть вторую НК РФ новыми главами, каждая из которых посвящена правовым основам взимания конкретного налога или сбора, а также вносил изменения и дополнения в уже принятые главы части второй НК РФ. Так, например, с 01.01.2004 утратила силу глава 27 "Налог с продаж" (на основании Федерального закона от 27.11.2001 № 148-ФЗ).

***В части первой НК РФ*** устанавливается *система налогов и сборов*, взимаемых в федеральный бюджет, а также общие принципы налогообложения в РФ, в т. ч.:

- виды налогов и сборов, взимаемых в РФ;
- 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 РФ 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;

<sup>1</sup> В настоящем издании учитывается редакция Налогового кодекса, действующая с 1 января 2004 года.

- порядок обжалования актов налоговых органов и действий (бездействия) их должностных лиц.

Действие НК РФ распространяется на отношения по установлению, введению и взиманию сборов в тех случаях, когда это прямо предусмотрено в самом кодексе.

*Часть вторая НК РФ посвящена определению порядка введения и взимания конкретных налогов и сборов.*

В настоящее время, в частности, введены в действие следующие главы части второй НК РФ:

- глава 21 "Налог на добавленную стоимость";
- глава 22 "Акцизы";
- глава 23 "Налог на доходы физических лиц";
- глава 24 "Единый социальный налог" *{эти четыре главы были введены с 2001 года Законом от 05.08.2000 № 118-ФЗ, в последующем в их текст вносились изменения и дополнения}*;
- глава 25 "Налог на прибыль организаций" *{введена с 2002 года Законом от 06.08.2001 № 110-ФЗ}*;
- глава 26 "Налог на добычу полезных ископаемых" *{введена с 2002 года Законом от 08.08.2001 № 126-ФЗ}*;
- глава 26.1 "Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (Единый сельскохозяйственный налог)" *{введена с 2002 года Законом от 29.12.2001 № 187-ФЗ}*;
- глава 26.2 "Упрощенная система налогообложения" *{введена с 1 января 2003 года Законом от 24.07.2002 № 104-ФЗ (в ред. от, 07.07,2003)}*;
- глава 26.3 "Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности" *{введена с 1 января 2003 года Законом от 24.07.2002 № 104-ФЗ (в ред. от 07.07.2003)}*;
- глава 26.4. "Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции" *{введена в действие Законом от 06.06.2003 № 65-ФЗ}*;
- глава 27 "Налог с продаж" *(утратила силу с 01.01.2004 согласно Закону от 27.11.2001 № 148-ФЗ)*;
- глава 28 "Транспортный налог" *{введена Законом от 24.07.2002 № 110-ФЗ}*;
- глава 29 "Налог на игорный бизнес" *{введена Законом от 27.12.2002 № 182-ФЗ}*.

4. К иным федеральным законам о налогах и сборах, принятым в соответствии с НК РФ и составляющим вместе с НК РФ 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 (Закон РФ "О налоговых органах в Российской Федерации" от 21.03.91 №943-1 (в ред. от 22.05.2003), Закон РФ "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" от 27.12.91 № 2118-1 (в ред. от 07.07.2003)<sup>1</sup>, и др.;
  - федеральные законы о налогах и сборах, принятые в соответствии с НК РФ.
5. **Региональное законодательство о налогах и сборах** - это законодательство субъектов РФ о налогах и сборах. Оно состоит из законов и иных нормативных правовых актов о налогах и сборах субъектов РФ, принятых в соответствии с НК РФ. К таким региональным законам в первую очередь относятся законы субъектов РФ, вводящие на территории этих субъектов установленные федеральным законодательством о налогах и сборах региональные налоги или сборы.
6. **Нормативные правовые акты органов местного самоуправления о местных налогах и сборах** принимаются представительными органами местного самоуправления в соответствии с НК РФ. К таким местным актам относятся, например, акты представительных органов местного самоуправления (местных парламентов, законодательных собраний, советов депутатов и т. д.), вводящие на территории соответствующих муниципальных образований установленные федеральным законодательством о налогах и сборах местные налоги или сборы.

## **Вопрос 15\*** **Общее налоговое законодательство как источник налогового права**

- L. Понятие общего налогового законодательства РФ*  
*2. Состав общего налогового законодательства РФ*  
**J. Порядок официального опубликования актов } |**  
**} налогового законодательства РФ**

**Общее налоговое законодательство** включает в себя иные федеральные законы, не входящие в объем понятия "законодательство о налогах и сборах", но содержащие нормы налогового права.

<sup>1</sup> В настоящем издании учитывается редакция Закона, действующая с 01.01.2004.

2. В состав общего налогового законодательства РФ входят *федеральные законы*, направленные в первую очередь на регулирование не налоговых, а иных правоотношений, но *содержащие отдельные положения на налогообложении*:
- Федеральный конституционный закон "О референдуме Российской Федерации" от 10.10.95 (в ред. от 27.09.2002) № 2-ФКЗ (в ст. 3 которого предусматривается, что на референдум РФ не могут выноситься вопросы введения, изменения и отмены федеральных налогов и сборов, а также освобождения от их уплаты);
  - Таможенный кодекс РФ;
  - Бюджетный кодекс РФ;
  - ежегодные федеральные законы о бюджете;
  - Уголовный кодекс РФ;
  - Федеральный закон "О бухгалтерском учете" от 21.11.96 № 129-ФЗ (в ред. 30.06.2003, действующей с 01.01.2004);
  - Федеральный закон "О финансовых основах местного самоуправления в Российской Федерации" от 25.09.97 № 126-ФЗ (в ред. от 30.12.2001);
  - и другие законы, содержащие налогово-правовые нормы.
3. Согласно Федеральному закону "О порядке опубликования и вступления в силу федеральных конституционных законов, федеральных законов, актов палат Федерального Собрания" от 14.06.94 № 5-ФЗ (в ред. от 22.10.99) *акты налогового законодательства РФ официально публикуются в:*
- "Собрании законодательства Российской Федерации";
  - "Российской газете";
  - "Парламентской газете".

## **Вопрос 16.** Подзаконные нормативные правовые акты по вопросам налогообложения как источник налогового права

1. *Общие положения* • > > •

**2. Классификация видов подзаконных нормативных правовых актов, содержащих нормы налогового права** [ \* ;

**3. Акты органов общей компетенции-**

**4\* Акты органов специальной компетенции**

1. Федеральные органы исполнительной власти, органы исполнительной власти субъектов РФ, исполнительные органы местного

самоуправления и органы государственных **внебюджетных фондов** в предусмотренных **законодательством** о налогах и сборах случаях *издают нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и сборами*, которые не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах.

Согласно Конституции РФ в состав "законодательства РФ" подзаконные акты не входят. Соответственно НК РФ также не включает подзаконные нормативные акты в состав законодательства РФ о налогах и сборах.

## **2. Подзаконные нормативные правовые акты, содержащие нормы налогового права, делятся на две группы:**

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

## **3. К актам органов общей компетенции относятся:**

- указы Президента РФ;
- постановления Правительства РФ;
- подзаконные нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и сборами, принятые органами исполнительной власти субъектов РФ;
- подзаконные нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и сборами, принятые исполнительными органами местного самоуправления.

*Указы Президента РФ*, которые не должны противоречить Конституции РФ и налоговому законодательству, имеют *приоритетное значение по отношению к другим подзаконным актам*.

Указы Президента могут приниматься по любому вопросу, входящему в компетенцию Президента РФ (ст. 90 Конституции РФ), в т. ч. по вопросам, составляющим предмет налогового права. Исключение составляют случаи, когда отношения, связанные с налогообложением и сборами в соответствии с НК РФ могут быть урегулированы только законом.

Начиная с 1991 года Президентом РФ принято огромное количество указов по вопросам налогообложения.

С принятием части первой НК РФ принятые до ее введения указы по вопросам налогообложения, противоречащие НК РФ, в соответствии с Указом Президента РФ "О приведении актов Президента РФ в соответствие с частью первой Налогового

кодекса РФ" от 03.08.99 № 977 были признаны утратившими силу. К действующим актам этой группы относятся:

- Указ Президента РФ "Об основных направлениях налоговой реформы в Российской Федерации и мерах по укреплению налоговой и платежной дисциплины" от 08.05.96 № 685;
- Указ Президента РФ "О Министерстве РФ по налогам и сборам" от 23.12.98 № 1635 (в ред. от 09.08.2000) и др.

Правительство РФ обеспечивает проведение в России единой финансовой и налоговой \* политики. **Постановления Правительства РФ** принимаются на основании и во исполнение нормативных правовых актов, имеющих высшую по сравнению с ними юридическую силу.

В предусмотренных законодательством о налогах и сборах случаях Правительство РФ вправе издавать подзаконные нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и сборами, которые не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах. В частности, Правительство РФ вправе издавать акты, в которых могут устанавливаться:

- ставки федеральных налогов в случаях, указанных в НК РФ, в порядке и в пределах, определенных НК РФ (п. 1 ст. 53 НК РФ);
- порядок списания безнадежных недоимок по федеральным налогам и сборам (п. 1 ст. 59 НК РФ);
- перечень отраслей и видов деятельности, имеющих сезонный характер (п. 2 ст. 64 НК РФ);
- порядок ведения Единого государственного реестра налогоплательщиков (п. 8 ст. 84 НК РФ);
- порядок и размеры выплат, причитающихся свидетелям, переводчикам, специалистам, экспертам и понятым (п. 4 ст. 131 НК РФ).

Пример актов этой группы:

- Постановление Правительства РФ "О перечнях сезонных отраслей и видов деятельности, применяемых для целей налогообложения" от 06.04.99 № 382 (в ред. от 04.09.2001);
- Постановление Правительства РФ "О порядке ведения Единого государственного реестра налогоплательщиков" от 10.03.99 № 266.

**Подзаконные нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и сборами, принятые органами исполнительной власти субъектов РФ**, не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах.

*Подзаконные нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и сборами, принятые исполнительными органами местного самоуправления, также не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах.*

4. К актам органов специальной компетенции относятся ведомственные подзаконные нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и сборами органов специальной компетенции, издание которых прямо предусмотрено НК РФ, издаваемые:

- Министерством РФ по налогам и сборам;
- Министерством финансов РФ;
- Государственным таможенным комитетом РФ;
- органами государственных внебюджетных фондов;
- другими органами государственной власти.

*Например, ведомственными нормативными правовыми актами Министерства РФ по налогам и сборам утверждаются следующие*

- требования об уплате налога (п. 5 ст. 69 НК РФ);
- налоговых уведомлений (ст. 52 НК РФ);
- налоговых деклараций и инструкции по их заполнению, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах, формы расчетов по налогам и сборам (п. 3 ст. 31, п. 3 ст. 80 НК РФ);
- имеющие особенности постановки на учет крупнейших налогоплательщиков и особенности учета иностранных организаций (п. 1 ст. 83, п. 1 ст. 84 НК РФ);
- заявления и свидетельства о постановке налогоплательщика на учет, порядок и условия присвоения, применения, а также изменения идентификационного номера налогоплательщика (ст. 84 НК РФ);
- решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о проведении выездной налоговой проверки (ст. 89 НК РФ);
- требования к составлению акта налоговой проверки (п. 3 ст. 100 НК РФ);
- акта, составленного должностным лицом налогового органа при обнаружении фактов, свидетельствующих о нарушении законодательства о налогах и сборах лицами, не являющимися налогоплательщиками, плательщиками сборов или налоговыми агентами, и требование к его составлению (п. 3 ст. 101.1 НК РФ).

## Вопрос 17. Решения Конституционного Суда РФ как источник налогового права

### 1. Общие положения

### 2. Правовые позиции Конституционного Суда РФ в отношении проблем налогообложения

1. Конституционный Суд РФ занимается толкованием Конституции России, то есть уясняет и разъясняет смысл интерпретируемых норм<sup>1</sup>. Результатом такого толкования является **правовая позиция Конституционного Суда РФ** - это прецедент толкования конституционной нормы, выраженный в мотивированной части постановления КС РФ, то есть имеет письменную форму и обладает нормативным значением.

Нормативное толкование Конституционного Суда РФ рассчитано на неоднократное применение, осуществляется в отношении широкого круга общественных отношений, к тому же является *официальным и обязательным*.

Правовая позиция Конституционного Суда РФ распространяется не только на участников конкретного конституционного спора, при рассмотрении которого она была сформулирована, но и на иных субъектов права.

Как указывает Н.В.Витрук, на основе решений Конституционного Суда РФ законодательные органы, не дожидаясь отмены положений закона, противоречащих правовой позиции Конституционного Суда РФ, должны самостоятельно внести соответствующие коррективы в действующие законы<sup>2</sup>.

В соответствии со ст. 6 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" от 21.07.94 решения Конституционного Суда РФ *обязательны* не только для участников конституционного спора, но и для иных субъектов права.

Поэтому важнейшим здесь становится то обстоятельство, что фактически Конституционный Суд РФ в определенных пределах выполняет **правотворческую функцию**, осуществляя конкретизацию норм Конституции РФ. Конституционный Суд РФ

<sup>1</sup> См. подр.: *Эбзеев В.С.* Толкование Конституции Конституционным Судом Российской Федерации. Теоретические и практические проблемы. Государство и право, 1998, № 5. С. 7.

<sup>2</sup> См.: Современное состояние российского законодательства и его систематизация: "Круглый стол" журнала "Государство и право". Государство и право, 1999, № 2. С. 29.

создает новые нормы, в особенности процедурного характера, восполняет пробелы Конституции РФ<sup>1</sup>.

2. Правовые позиции Конституционного Суда РФ в отношении проблем налогообложения, как правило, выражены в особой форме. Конституционный Суд РФ в ходе рассмотрения дел о проверке конституционности нормативных актов о налогах и сборах толкует конституционные нормы и формулирует основные принципы налогообложения и сборов. В случае если нормативные акты о налогах и сборах противоречат этим принципам, Конституционный Суд РФ объявляет эти акты не соответствующими Конституции РФ.

Решения Конституционного Суда РФ, содержащие нормы, так или иначе регулирующие налогообложение, являются важными источниками налогового права. Правовые позиции Конституционного Суда РФ были учтены при принятии НК РФ. Поэтому изучение правовых позиций Конституционного Суда РФ по вопросам налогообложения и сборов в основном состоит в изучении сформулированных в постановлениях Конституционного Суда РФ основных принципов налогообложения и сборов, определении их содержания, сфер и способов применения.

## **Вопрос 18»** Нормы международного права и международные договоры РФ как источники налогового права

1. *Общие положения* ; ;
2. *Виды международных актов, являющихся* f ; *источниками налогового права РФ*" " • . ^ x t r

1. Согласно ч. 4 ст. 15 Конституции РФ "общепризнанные принципы и нормы международного права и международные договоры РФ являются составной частью ее правовой системы".

Если международным договором РФ *установлены иные правила*, чем предусмотренные законом, то *применяются правила международного договора*.

**Под общепризнанными принципами и нормами международного права** следует понимать нормы, содержащие основополагающие принципы международного права и общие принципы права, ; признанные цивилизованными нациями.

<sup>1</sup> См.: Там же. С. 27.

Правила международного договора - это нормы, содержащиеся в международных договорах РФ.

Налоговым кодексом РФ также предусмотрено, что *"если международным договором РФ, содержащим положения, касающиеся налогообложения и сборов, установлены иные правила и нормы, чем предусмотренные Кодексом и принятыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами о налогах и (или) сборах, то применяются правила и нормы международных договоров РФ"*.

## 2. Существуют две группы международных актов, являющихся источниками налогового права РФ:

- Международные акты, устанавливающие общие принципы налогового права и налогообложения, признанные цивилизованными нациями;
- Международные межправительственные конвенции по вопросам налогообложения.

## Вопрос 19. Действие актов налогового законодательства РФ во времени

### 1. Общие положения

### 2. Общий порядок введения в действие актов налогового законодательства РФ

### 3. Особенности порядка вступления в силу актов законодательства РФ о налогах и сборах

### 4. Пределы действия введенных актов налогового законодательства РФ во времени > \ \*

### 5. Порядок прекращения действия актов налогового законодательства РФ ; j

1. От правильного решения вопроса *о пределах действия актов налогового законодательства РФ во времени* нередко зависит, какой закон ("новый" или "старый") будет применяться судом или другим правоприменительным органом (например, налоговым органом) к конкретным отношениям, как будут осуществляться его предписания.

*Для разрешения вопроса о временных рамках действия акта налогового законодательства РФ на практике необходимо установить:*

- момент (дату) вступления акта налогового законодательства РФ в силу, то есть порядок введения его в действие;
- пределы действия этого акта после вступления в силу;
- момент (дату) прекращения действия акта налогового законодательства РФ.

2\* По общему правилу, федеральный конституционный закон, **федеральный** закон (а значит и содержащиеся в нем нормы налогового права) вступают в силу через *10 дней* после официального опубликования (в "**Российской** газете", "Собрании законодательства Российской Федерации"), если законодатель не установит иной срок.

При этом может оговариваться разное время начала действия разных норм (статей, пунктов), содержащихся в одном законе.

Например, часть первая НК РФ была введена в действие Федеральным законом "О введении в действие части первой НК РФ" от 31:07.98 № 147-ФЗ<sup>1</sup>. При этом было оговорено, что в целом часть первая вступает в силу с 1 января 1999 года. Но для отдельных ее положений был установлен другой срок введения в действие - п. 1 ст. 1, статьи 12, 13, 14, 15 и 18 части первой НК РФ будут введены в действие только со дня введения в действие полностью всей Особенной части НК РФ (то есть когда все действующие сейчас законы о конкретных налогах и сборах, принятые с 1991 по 1999 гг., будут заменены соответствующими главами части второй НК РФ) и признания полностью утратившим силу Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации".

Такие, не введенные на момент принятия акта статьи или пункты закона именуют *"спящими нормами"*.

Таким образом, ***сроки вступления в силу актов налогового законодательства РФ могут быть следующими:***

- 10 дней после опубликования;
- немедленно;
- специально названный в этом или в ином акте срок.

Таким "иным актом" к частям Кодекса является ***Вводный закон***, а к актам специального налогового законодательства РФ - ***НК РФ***.

3. Налоговым Кодексом РФ предусматривается, что акты законодательства РФ о налогах и сборах, *изменяющие условия взимания установленных налогов*, 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.

Федеральные законы, устанавливающие *новые* налоги и сборы, а также акты законодательства субъектов Федерации и органов

<sup>1</sup> СЗ РФ, 1998, № 31. Ст. 3825; СЗ РФ, 1999, № 28. Ст. 3488.

местного самоуправления, вводящие налоги и сборы, могут вступать в силу не ранее / января года, следующего за голом их принятия, и не ранее *одного месяца* со дня их официально-го опубликования.

**Нормативные** акты, регламентирующие *изменения порядка правового регулирования* сборов (разовых платежей, применительно к которым налоговый период не устанавливается), могут вступать в силу не ранее чем по истечении *одного месяца* со дня опубликования соответствующего акта законодательства.

Однако существуют определенные особенности пределов действия во времени и порядка вступления в силу актов налогового законодательства, которым в установленном порядке придана *обратная сила*. Тогда общие правила вступления в силу применимы к ним, если иное не оговорено в самом таком законодательном акте.

#### **4. Введенный в действие акт налогового законодательства РФ** обладает юридической силой вплоть до его отмены.

Различают три варианта пределов действия такого акта во времени:

- *перспективное* действие (действие акта распространяется на юридические факты и отношения, возникшие после даты вступления такого акта в силу);
- *немедленное* действие (действие акта распространяется на вновь возникшие и ранее возникшие правоотношения, но с даты вступления такого акта в силу);
- действие *с обратной силой* (действие акта распространяется на вновь возникшие отношения и на правоотношения, которые возникли до его вступления в силу, но с более ранней даты, например, акт, который устраняет, смягчает ответственность за совершение налогового правонарушения).

По общему правилу, согласно ст. 54 Конституции РФ *"Закон, устанавливающий или отягчающий ответственность, обратной силы не имеет. Никто не может нести ответственность за деяния, которые в момент его совершения не признавались правонарушением. Если после совершения правонарушения ответственность за него установлена по новому закону"*.

В ст. 57 Конституции РФ предусмотрено, что *обратной силы не имеют законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков*.

В соответствии с конституционным принципом в п. 2 ст. 5 НК РФ установлено, что *обратной силы не имеют следующие акты законодательства РФ о налогах и сборах:*

*%/ устанавливающие новые налоги и сборы;*

- повышающие налоговые ставки;
- устанавливающие или отягчающие ответственность за налоговые правонарушения;
- устанавливающие новые обязанности;
- иным образом ухудшающие положение налогоплательщиков или плательщиков сборов, а также иных участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах.

Конституционный запрет на придание законам о новых налогах обратной силы распространяется только на *случаи ухудшения положения налогоплательщиков и плательщиков сборов*. Одновременно Конституция РФ допускает придание обратной силы актам налогового законодательства РФ, если они улучшают положение налогоплательщиков.

Налоговый Кодекс РФ устанавливает *два режима* обратной силы для актов, улучшающих положение налогоплательщиков (пункты 3, 4 ст. 5 НК РФ).

***Согласно п. 3 ст. 5 НК РФ всегда имеют обратную силу законы:***

- устраняющие или смягчающие ответственность за нарушение законодательства РФ о налогах и сборах;
- устанавливающие дополнительные гарантии защиты прав налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей.

***Согласно п. 4 ст. 5 НК РФ законы имеют обратную силу в случаях, когда это прямо предусмотрено в следующих актах:***

- отменяющих налоги и сборы;
- снижающих размеры ставок налогов и сборов;
- устраняющих обязанности налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей или иным образом улучшающих их положение.

## **5. Акт налогового законодательства РФ отменяется:**

- *прямо* (законодателем четко определяется дата, когда положения отмененного акта перестают действовать);
- *косвенно* (действие старого акта прекращается со дня вступления в силу заменяющего его нового акта).

## Вопрос 20, Действие актов налогового законодательства РФ в пространстве и по кругу лиц

- •у. Действие актов в пространстве
- 2\* Действие актов по кругу лиц

### 1. Акты налогового законодательства РФ, принятые федеральными органами власти, действуют на всей территории РФ.

К государственной территории РФ относятся:

- суша;
- воды;
- недра;
- воздушное пространство.

Акты налогового законодательства РФ субъектов и органов местного самоуправления распространяют свое действие лишь на территорию соответствующего субъекта Федерации или муниципального образования.

### 2. Выраженные в нормах налогового права предписания, закрепленные в актах налогового законодательства РФ, адресованы широкому кругу лиц. Это:

- граждане РФ;
- иностранные граждане;
- лица без гражданства;
- российские организации;
- иностранные организации.

## Вопрос 21. Соответствие нормативных правовых актов о налогах и сборах НК РФ

1. Общие положения
2. Признаки несоответствия нормативных правовых актов НК РФ
3. Порядок признания нормативного правового акта несоответствующим НК РФ

1. Полное соответствие **нормативных правовых актов**, включаемых в состав налогового законодательства РФ, положениям **НК РФ** является **основным условием их действия** на территории РФ.
2. **Нормативные правовые акты о налогах и сборах признаются несоответствующими НК РФ при наличии хотя бы одного из следующих признаков:**

- нормативный правовой акт о налогах и сборах издан органом, не имеющим в соответствии с НК РФ права издавать подобного рода акты, либо издан с нарушением установленного порядка издания таких актов;
  - нормативный правовой акт о налогах и сборах отменяет или ограничивает права налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей либо полномочия налоговых органов, таможенных органов, органов государственных внебюджетных фондов, установленные НК РФ;
  - нормативный правовой акт о налогах и сборах изменяет определенное НК РФ содержание обязанностей участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, иных лиц, обязанности которых установлены НК РФ;
  - нормативный правовой акт о налогах и сборах запрещает действия налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей, разрешенные НК РФ;
  - нормативный правовой акт о налогах и сборах, запрещающий действия налоговых органов, таможенных органов, органов государственных внебюджетных фондов, их должностных лиц, разрешенные или предписанные НК РФ;
  - нормативный правовой акт о налогах и сборах разрешает или допускает действия, запрещенные НК РФ;
  - нормативный правовой акт о налогах и сборах изменяет установленные НК РФ основания, условия, последовательность или порядок действий участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, иных лиц, обязанности которых установлены НК РФ;
  - нормативный правовой акт о налогах и сборах изменяет содержание понятий и терминов, определенных в НК РФ, либо использует эти понятия и термины в ином значении, чем они используются в НК РФ;
  - нормативный правовой акт о налогах и сборах иным образом противоречит общим началам и (или) буквальному смыслу конкретных положений НК РФ.
3. **Признание нормативного правового акта не соответствующим НК РФ** осуществляется в судебном порядке.

Правительство РФ, а также иной орган исполнительной власти или исполнительный орган местного самоуправления, принявшие указанный акт, либо их вышестоящие органы, *могут до судебного рассмотрения отменить* этот акт или внести в него необходимые изменения.

## Вопрос 22, Налоговая система РФ

1. *Понятие налоговой системы*
2. *Элементы (подсистемы) налоговой системы*
3. **Основные принципы организации**  
# функционирования налоговой системы

1\* Налоговая система РФ - это основанная на определенных принципах система урегулированных нормами права общественных отношений, складывающихся в сфере налогообложения.

Понятие "налоговая система Российской Федерации" не имеет легального определения, что следует отнести к недостаткам действующего налогового законодательства РФ. Ранее закрепленное в ст. 2 Закона РФ "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" определение было неудачным; законодатель называл налоговой системой РФ систему ее "налогов, сборов, пошлин и других платежей, взимаемых в обязательном порядке", фактически смешивая понятия "налоговая система" и "система налогов и сборов". Между тем второе понятие уже по своему объему. Система налогов и сборов - только часть налоговой системы.

### 2. Налоговая система РФ представляет собой совокупность:

- системы налогов и сборов РФ;
- системы налоговых правоотношений;
- системы участников налоговых правоотношений;
- нормативно-правовой базы сферы налогообложения.

Таким образом, *элементами* (подсистемами) налоговой системы РФ называют не только налоги и сборы, но и налогооблагающих субъектов, то есть таких субъектов, которые "обременяют подданных" обязанностями по уплате налогов и сборов:

- Россия, 89 ее субъектов и около 29 тысяч муниципальных образований;
- действующие от *их имени* налоговые (финансовые, таможенные) органы, органы государственных внебюджетных фондов, сборщики налогов, органы внутренних дел, а также налогоплательщиков и налоговых агентов, их права и обязанности.

Кроме того, к элементам налоговой системы относят принципы ее организации и функционирования, а также нормы налогового права.

3. К основным принципам налоговой системы относятся следующие организационные и функциональные принципы:

- принцип единства налоговой системы;
- \* / принцип организационного единства системы налоговых органов;
- принцип справедливости налогообложения;
- принцип достаточности налогообложения;
- принцип единства нормативно-правовой базы;
- принцип подвижности (эластичности) налогообложения;
- принцип стабильности налоговой системы и ряд других.

### Вопрос 23. Система налогов и сборов РФ

47) Понятие системы налогов и сборов \

2. Структура системы налогов и сборов \

3 ± Основные отличия федеральных, региональных и местных налогов и сборов

4. Типовое регулирование состава федеральных, региональных и местных налогов и сборов

1. Любая система - это целостный комплекс взаимосвязанных элементов, которые, выступая системой более низкого порядка, одновременно представляют собой элемент системы более высокого порядка.

*Система налогов и сборов РФ - это совокупность определенным образом сгруппированных и взаимосвязанных друг с другом налогов и сборов, взимание которых предусмотрено российским налоговым законодательством.*

2. Структура системы налогов и сборов РФ напрямую связана с бюджетным устройством страны и predetermined ее государственным устройством.

Согласно ст. 1 Конституции РФ Россия является демократическим *федеративным* правовым государством с республиканской формой правления.

*Бюджетная система России включает три уровня:*

- федеральный бюджет;
- бюджеты субъектов РФ и
- местные бюджеты (бюджеты муниципальных образований).

*Система налогов и сборов РФ* также состоит из трех уровней - *трех подсистем* более низкого порядка:

- подсистемы федеральных налогов и сборов;

- подсистемы региональных налогов и сборов;
- подсистемы местных налогов и сборов.

По критерию принадлежности к одной из этих подсистем *налоги и сборы РФ делятся на три вида:*

- федеральные налоги и сборы;
  - региональные налоги и сборы;
  - местные налоги и сборы.
3. Основное отличие этих видов налогов и сборов заключается не в бюджете, в который они зачисляются, а в том, на *какой территории* эти налоговые платежи вводятся и взимаются.

*Федеральные налоги и сборы* должны устанавливаться НК РФ (установленные до его введения в действие, то есть до 1 января 1999 года - продолжают взиматься, поскольку это не противоречит части первой НК РФ) и обязательны к уплате на территории всей страны.

*Региональные налоги и сборы* (налоги и сборы субъектов РФ) вводятся представительными (законодательными) органами власти субъекта РФ и взимаются на территории соответствующего субъекта Федерации, в котором введен данный налог или сбор.

*Местные налоги и сборы* устанавливаются и вводятся на соответствующей территории представительным органом местного самоуправления и обязательны к уплате на территории этого муниципального образования.

4. **Перечень федеральных, региональных и местных налогов** содержится в статьях 13, 14 и 15 части первой НК РФ. Однако указанные статьи еще не вступили в силу. В соответствии с ч. 1 ст. 7 Федерального закона "О введении в действие части первой НК РФ" от 31.07.99 № 155-ФЗ указанные статьи вступят в действие после полной отмены Закона РФ "Об основах налоговой системы в Российской Федерации". До этого момента действует перечень налогов и сборов, установленный в статьях 19, 20 и 21 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации".

## Вопрос 24. Федеральные налоги и сборы

*L Общие положения*

*2. Виды федеральных налогов и сборов по НК РФ*

*3^ Виды федеральных налогов и сборов по Закону  
РФ "Об основах налоговой системы в РФ"*

1. *Федеральными* признаются налоги и сборы, устанавливаемые федеральными законами (НК РФ, а до вступления в действие его соответствующих положений - иными принятыми ранее федеральными законами) и обязательные к уплате на всей территории РФ.

### **2. В ст. 13 НК РФ предусмотрен следующий перечень федеральных налогов и сборов:**

- налог на добавленную стоимость;
  - акцизы на отдельные виды товаров (услуг) и отдельные виды минерального сырья;
  - налог на прибыль (доход) организаций;
  - налог на доходы от капитала;
  - подоходный налог с физических лиц;
  - взносы в государственные социальные внебюджетные фонды;
  - государственная пошлина;
- \*/ таможенная пошлина и таможенные сборы;*
- налог на пользование недрами;
  - налог на воспроизводство минерально-сырьевой базы;
  - налог на дополнительный доход от добычи углеводородов;
  - сбор за право пользования объектами животного мира и водными биологическими ресурсами;
  - лесной налог;
  - водный налог;
  - экологический налог;
  - федеральные лицензионные сборы.

### **3. В ст. 19 Закона РФ "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" содержится перечень федеральных налогов и сборов:**

- налог на добавленную стоимость;
- акцизы;
- налог на доходы физических лиц;
- единый социальный налог;

- налог на операции с ценными бумагами;
- таможенная пошлина;
- платежи за пользование природными ресурсами;
- налог на прибыль организаций;
- государственная пошлина;
- налог с имущества, переходящего в порядке наследования и дарения;
- сбор за использование наименований "Россия", "Российская Федерация" и образованных на их основе слов и словосочетаний;
- плата за пользование водными объектами;
- сборы за выдачу лицензий и право на производство и оборот этилового спирта, спиртосодержащей и алкогольной продукции;
- налог на добычу полезных ископаемых.

## **Вопрос 25. Региональные налоги и сборы**

### *1. Общие положения*

### *2. Виды региональных налогов и сборов Но НК РФ*

### *3. Виды региональных налогов и сборов по Закону : РФ "Об основах налоговой системы в Российской Федерации"*

1. **Региональными** признаются налоги и сборы, устанавливаемые федеральными законами (НК РФ, а до вступления в действие его соответствующих положений - иными принятыми ранее федеральными законами) и законами субъектов РФ, вводимые в действие в соответствии с НК РФ законами субъектов РФ и обязательные к уплате на территориях соответствующих субъектов РФ. Устанавливая региональный налог или сбор, законодательные (представительные) органы власти субъектов РФ определяют следующие элементы налогообложения:
  - налоговые ставки в пределах, установленных федеральными законами;
  - порядок и сроки уплаты налога;
  - формы отчетности по данному региональному налогу;
  - налоговые льготы и основания их получения налогоплательщиками.

Другие элементы налогообложения (налоговую базу, объект налогообложения и др.) устанавливают федеральные законодатели.

<sup>1</sup> В редакции, действующей с 01.01.2004.

Не могут устанавливаться региональные налоги и (или.) сборы, не предусмотренные федеральным законом, то есть налоги и сборы, отсутствующие в перечне, содержащемся в ст. 14 НК РФ, а до ее вступления в силу - в ст. 20 Закона РФ "Об основах налоговой системы в Российской Федерации".

**2. В ст. 14 НК РФ предусмотрен следующий перечень региональных налогов и сборов:**

- налог на имущество организаций;
- налог на недвижимость;
- дорожный налог;
- транспортный налог;
- налог с продаж;
- налог на игорный бизнес;
- региональные лицензионные сборы.

При этом предусматривается, что при введении в действие налога на недвижимость на территории соответствующего субъекта РФ прекращается действие налога на имущество организаций, налога на имущество физических лиц и земельного налога.

**3. В ст. 20 Закона РФ "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" содержится следующий перечень налогов и сборов субъектов Федерации (региональных налогов):**

- налог на имущество предприятий;
- лесной доход;
- транспортный налог;
- налог на игорный бизнес.

## **Вопрос 26. Местные налоги и сборы**

1. *Общие положения* и
- 2\* *Виды местных налогов и сборов по ПК РФ*
- в. *Виды местных налогов и сборов по Закону РФ "Об основах налоговой системы в Российской Федерации"*<sup>7</sup>

1. *Местными* являются налоги и сборы, определяемые федеральными законами (НК РФ, а до вступления в действие его соответствующих положений - иными принятыми ранее федеральными законами), устанавливаемые *нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления*, вводимые в действие в соответствии с НК РФ нормативными

<sup>1</sup> В редакции, действующей с 01.01.2004.

правовыми актами представительных органов местного самоуправления и обязательные к уплате на территориях соответствующих муниципальных образований. Исключение составляют местные налоги и сборы в городах федерального значения - Москве и Санкт-Петербурге, которые устанавливаются и вводятся в действие законами указанных субъектов РФ.

Устанавливая региональный налог или сбор, представительные органы местного самоуправления в нормативных правовых актах определяют следующие элементы налогообложения:

- налоговые ставки в пределах, установленных федеральным законом;
- порядок и сроки уплаты налога, а также
- формы отчетности по данному местному налогу.

Кроме того, они могут также предусматривать налоговые льготы и основания их получения налогоплательщиками. Другие элементы налогообложения - налоговую базу, объект налогообложения и т. д. - устанавливают федеральные законодатели.

В действующем законодательстве содержится прямой запрет на взимание местных налогов или сборов, не предусмотренных федеральным законом (налогов и сборов, отсутствующих в перечне, содержащемся в ст. 15 НК РФ, а до ее вступления в силу - в ст. 21 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации").

## **2. В ст. 15 НК РФ предусмотрен перечень местных налогов и сборов:**

- земельный налог;
- налог на имущество физических лиц;
- налог на рекламу;
- налог на наследование или дарение;
- местные лицензионные сборы.

## **3. В ст. 21 Закона РФ "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" содержится перечень местных налогов и сборов:**

- налог на имущество физических лиц;
- земельный налог;
- регистрационный сбор с физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью;
- налог на рекламу.

## Вопрос 27. Налоговые правоотношения

1. *Понятие налоговых правоотношений*
  2. *Особенности (признаки) налоговых правоотношений*
  - 3\ *Понятиесостава налоговых правоотношений*
  4. *Понятие структуры налоговых правоотношений*
- III** *Виды субъектов налоговых правоотношений*

- 1. Налоговые правоотношения** - это охраняемые государством общественные отношения, возникающие в сфере налогообложения, которые представляют собой социально значимую связь субъектов посредством **прав** и обязанностей, предусмотренных нормами налогового права.

В литературе *налоговые правоотношения*, как правило, определяются как вид финансовых правоотношений, урегулированных нормами налогового права, представляющих собой совокупность следующих правовых отношений:

- по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в РФ;
- возникающих в процессе исполнения соответствующими лицами своих налоговых обязанностей по исчислению и уплате налогов или сборов;
- возникающих в процессе налогового контроля и контроля за соблюдением налогового законодательства РФ;
- возникающих в процессе защиты прав и законных интересов участников налоговых правоотношений (налогоплательщиков, налоговых органов, государства и др.), то есть в процессе обжалования актов налоговых органов, действий (бездействий) их должностных лиц, а также в процессе налоговых споров;
- возникающих в процессе привлечения к ответственности за совершение налоговых правонарушений.

**2. Налоговое правоотношение** обладает следующими особенностями:

- это *общественное* отношение, то есть отношение между юридическими или физическими лицами, имеющее общественную значимость. Личные взаимоотношения, например, конкретного налогоплательщика - индивидуального предпринимателя и руководителя какого-либо налогового органа не имеют общественной значимости и не нуждаются в специальном правовом регулировании нормами налогового права;
- правовое отношение *по поводу денежных средств*, возникающее (развивающееся и прекращающееся) исключительно в сфере налогообложения;

- *социально значимое* отношение - регулируется нормами налогового права. Налоговые правоотношения по существу являются нормативными правовыми отношениями; они неразрывно связаны с нормами налогового права - возникают и прекращаются на основе, в соответствии и в рамках норм налогового права;
- представляет собой *юридическую связь* субъектов таких правовых отношений посредством субъективных прав и юридических обязанностей. При этом субъективное право принадлежит управомоченному лицу (например, налоговому органу), которое обладает определенными правомочиями. Носитель юридической обязанности является в правоотношении обязанным лицом и выступает в качестве налогоплательщика, который обязан совершить в пользу государства определенные юридически значимые действия либо воздержаться от каких-либо действий;
- основания возникновения, изменения и прекращения налоговых правоотношений предусмотрены *в налоговом законодательстве*.

**3. Под составом конкретного налогового правоотношения** понимается *совокупность его участников*, то есть субъектов налоговых правоотношений. При этом в соответствии с системным подходом права и обязанности указанных субъектов (налогоплательщиков и др.) в составе налогового правоотношения выступают в качестве их юридических свойств.

**4. Под структурой налоговых правоотношений** понимается *внутреннее строение и взаимосвязь элементов* такого правового отношения.

Структуру налоговых правоотношений, как впрочем, и структуру любых правовых отношений образуют следующие три элемента:

- субъекты правоотношения;
- содержание правоотношения;
- объект правоотношения.

*Субъекты налоговых правоотношений* - это его участники (стороны).

*Юридическое содержание* налоговых правоотношений образуют *субъективные права и юридические обязанности* указанных субъектов - участников рассматриваемых общественных отношений. При этом материальное содержание налоговых правоотношений представляет собой поведение сторон (действие либо бездействие), связанное с реализацией принадлежащих им прав и обязанностей.

*Объектом налоговых правоотношений* выступает *то, по поводу чего или ради чего субъекты правовых отношений в сфере налого-*

*обложения вступают в правовую связь. В качестве объекта правоотношений выступают разнообразные материальные И нематериальные блага.*

В процессе налогообложения структура налогового правоотношения, с одной стороны, определяется содержанием прав и обязанностей субъектов (юридическая структура), с другой стороны, она проявляется в поведении субъектов в ходе реализации прав и обязанностей (фактическая структура). При правомерном поведении участников налогового правоотношения имеет место совпадение юридической и фактической структур налогового, при несовпадении - нарушение налогового законодательства РФ, правонарушение либо налоговое преступление.

**5\* Согласно ст. 9 НК РФ участники отношений, регулируемые законодательством о налогах и сборах:**

- организации и физические лица, признаваемые в соответствии с **НК РФ налогоплательщиками** или **плательщиками сборов**;
- организации и физические лица, признаваемые в соответствии с **НК РФ налоговыми агентами**;
- **Министерство РФ по налогам и сборам** и его подразделения в России;
- **Государственный таможенный комитет РФ** и его подразделения;
- \*/*государственные органы исполнительной власти и исполнительные органы местного самоуправления, другие уполномоченные ими органы и должностные лица, осуществляющие в установленном порядке помимо налоговых и таможенных органов прием и взимание налогов и (или) сборов, а также контроль за их уплатой налогоплательщиками и плательщиками сборов (сборщики налогов и сборов)*;
- **Министерство финансов РФ**, министерства финансов республик, финансовые управления (департаменты, отделы) администраций краев, областей, городов Москвы и Санкт-Петербурга, автономной области, автономных округов, районов и городов, (финансовые органы), иные уполномоченные органы - при решении вопросов об отсрочке и о рассрочке уплаты налогов и сборов и других вопросов, предусмотренных НК РФ;
- **органы государственных внебюджетных фондов.**

Кроме того, к участникам налоговых правоотношений относятся:

- органы, осуществляющие регистрацию организаций и индивидуальных предпринимателей, места жительства физического лица, актов гражданского состояния, учет и регистрацию имущества и сделок с ним (**регистраторы**);

- **органы опеки и попечительства, социальные учреждения,**
- процессуальные лица, участвующие в мероприятиях налогового контроля (*эксперты, специалисты, переводчики, понятые, свидетели*),
- **кредитные организации (банки).**

## **Вопрос 28\* Представительство в налоговых правоотношениях**

**Jj Общие положения**

**2. Законный представитель налогоплательщика-организации**

**3\* Законный представитель налогоплательщика-физического лица**

„

**4. Уполномоченный представитель**

1. По общему правилу субъекты любых правоотношений участвуют в таких правоотношениях *лично*, но бывают и исключения. НК РФ с учетом норм гражданского законодательства РФ предусматривает в налоговых правоотношениях **институт представительства**.

В соответствии со ст. 26 НК РФ налогоплательщик, то есть лицо, на которое возложена обязанность по уплате налогов, *вправе участвовать в отношениях*, регулируемых законодательством о налогах и сборах, через **законного** или **уполномоченного представителя**, если иное не предусмотрено НК РФ.

Личное участие налогоплательщика (плательщика сборов) в налоговых правоотношениях не лишает его права иметь представителя и, наоборот, участие представителя не лишает налогоплательщика права на личное участие в указанных правоотношениях.

2. **Законными представителями налогоплательщика-организации** являются лица, уполномоченные представлять указанную организацию на основании закона или ее учредительных документов. В качестве законного представителя организации, как правило, выступают руководитель организации и его заместители. Соответственно налогоплательщика-организацию в налоговых правоотношениях представляют лица, уполномоченные на то законом или учредительными документами организации. Как правило, законным представителем организации, уполномоченным действовать от ее имени без доверенности, выступает исполнительный орган управления соответствующей организации.

- 3\*** **Законными представителями налогоплательщика - физического лица** признаются лица, выступающие в качестве его представителей в соответствии с гражданским законодательством РФ. Поэтому в налоговых правоотношениях в качестве законных представителей физических лиц могут выступать:
- родители - для несовершеннолетних, в т. ч. усыновленных детей;
  - опекуны - для опекаемых;
  - попечители - для подопечных.
4. Любой налогоплательщик (плательщик сборов) вправе уполномочить физическое или юридическое лицо представлять его интересы в налоговых органах и перед другими участниками налоговых отношений. Такой представитель именуется **уполномоченным представителем**.

*Уполномоченный представитель налогоплательщика-организации* осуществляет свои полномочия на основании *доверенности*, выдаваемой в порядке, установленном гражданским законодательством РФ. При этом следует отметить, что действие либо бездействие уполномоченного представителя налогоплательщика-организации не признается автоматически действием либо бездействием самого налогоплательщика, как это имеет место для законного представителя.

*Уполномоченный представитель налогоплательщика - физического лица* осуществляет свои полномочия на основании *нотариально удостоверенной доверенности или доверенности, приравненной к нотариально удостоверенной* в соответствии с гражданским законодательством РФ.

Лицам, которые в силу служебного положения могут влиять на выполнение налогоплательщиком своих обязанностей, не дано право быть его представителями по назначению.

К таким лицам относятся:

- должностные лица налоговых и таможенных органов;
- органов государственных внебюджетных фондов;
- органов внутренних дел;
- судьи;
- следователи;
- прокуроры.

## Вопрос 29. Плательщики налогов (сборов) как участники налоговых правоотношений

*I Понятие и виды налогоплательщиков (плательщиков сборов)*

2. *Права налогоплательщиков (плательщиков сборов)*

3: *Обязанности налогоплательщиков (плательщиков сборов)*

*Щ Ответственность налогоплательщиков (плательщиков сборов)*

**1. Налогоплательщиками и плательщиками сборов признаются физические лица, обладающие и не обладающие предпринимательским статусом, и юридические лица (организации), на которые в соответствии с НК РФ возложена обязанность уплачивать налоги и (или) сборы.**

Выделяют следующие виды налогоплательщиков (плательщиков сборов):

- физические лица (налоговые резиденты РФ; налоговые нерезиденты РФ);
- организации (российские и иностранные).

**Налогоплательщики {плательщики сборов} - физические лица** - это граждане России, иностранные граждане и лица без гражданства (индивидуальные предприниматели и лица, не имеющие такого статуса), на которых возложена обязанность уплачивать соответственно налоги или сборы.

**Индивидуальные предприниматели** - физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, а также частные нотариусы, частные охранники, частные детективы.

Физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, но не зарегистрировавшиеся в качестве индивидуальных предпринимателей в нарушение требований гражданского законодательства РФ, при исполнении обязанностей, возложенных на них НК РФ, не вправе ссылаться на то, что они не являются индивидуальными предпринимателями.

**Физическими лицами - налоговыми резидентами России** признаются физические лица вне зависимости от их гражданства,

фактически находящиеся на территории РФ не менее 183 дней в календарном году.

*Физические лица - нерезиденты* - лица, находящиеся на территории нашей страны менее указанного срока. Поэтому, по общему правилу, требования по уплате налогов могут быть предъявлены к нерезидентам РФ лишь в части доходов, полученных из источников, находящихся на ее территории. Налогообложение же доходов, полученных нерезидентами из других источников, выходит за рамки компетенции РФ.

*Российские организации* - юридические лица, образованные в соответствии с законодательством РФ.

*Иностранные организации* - 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 РФ. Такие зарубежные корпоративные юридические образования (компании, организации, фонды, фирмы и т.д.) уплачивают налоги в РФ, если они осуществляют свою деятельность в РФ через свои постоянные представительства, то есть если в России открыт филиал, офис, представительство, агентская сеть, развернута строительная площадка и т. д.

В порядке, предусмотренном НК РФ, филиалы и иные обособленные подразделения российских организаций выполняют обязанности этих организаций по уплате налогов и сборов на той территории, на которой эти филиалы и иные обособленные подразделения осуществляют функции организации.

*Представительством* является обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения, которое *представляет интересы юридического лица и осуществляет их защиту*.

*Филиалом* является обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения и *осуществляющее все его функции или их часть, в т. ч. функции представительства*.

Представительства и филиалы не являются юридическими лицами. Они наделяются имуществом, создавшим их юридическим лицом, и действуют на основании утвержденных им положений.

Руководители представительств и филиалов назначаются юридическим лицом и действуют на основании *доверенности* (ст. 185 ГК РФ).

## 2« **Налогоплательщики (плательщики сборов) обладают правами:**

- получать от налоговых органов по месту учета бесплатную информацию о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и об иных актах, содержащих нормы законодательства РФ о налогах и сборах, а также о правах и обязанностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц;
- получать от налоговых органов и других уполномоченных государственных органов письменные разъяснения по вопросам применения законодательства РФ о налогах и сборах;
- использовать налоговые льготы при наличии оснований и в порядке, установленном законодательством о налогах и сборах;
- получать отсрочку, рассрочку, налоговый кредит или инвестиционный налоговый кредит в порядке и на условиях, установленных НК РФ;
- на своевременный зачет или возврат сумм излишне уплаченных либо излишне взысканных налогов, пени, штрафов;
- представлять свои интересы в налоговых правоотношениях лично либо через своего представителя;
- представлять налоговым органам и их должностным лицам пояснения по исчислению и уплате налогов, а также по актам проведенных налоговых проверок;
- присутствовать при проведении выездной налоговой проверки;
- получать копии акта налоговой проверки и решений налоговых органов, а также налоговые уведомления и требования об уплате налогов;
- требовать от должностных лиц налоговых органов соблюдения законодательства РФ о налогах и сборах при совершении ими действий в отношении налогоплательщиков;
- не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов и их должностных лиц, не соответствующие НК РФ или иным федеральным законам;
- обжаловать в установленном порядке акты налоговых органов и действия (бездействие) их должностных лиц;
- требовать соблюдения налоговой тайны;
- требовать в установленном порядке возмещения в полном объеме убытков, причиненных незаконными решениями налого-

вых органов или незаконными действиями (бездействием) их должностных лиц и др.

### 3. В соответствии с положениями ст. 23 НК РФ налогоплательщики (плательщики сборов) обязаны:

- уплачивать законно установленные налоги;
- встать на учет в налоговых органах, если такая обязанность предусмотрена НК РФ;
- вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах;
- представлять в налоговый орган по месту учета налоговые декларации по тем налогам, которые они обязаны уплачивать в соответствии с законодательством о налогах и сборах, а также бухгалтерскую отчетность в соответствии с Федеральным законом "О бухгалтерском учете";
- представлять налоговым органам и их должностным лицам в случаях, предусмотренных НК РФ, документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов;
- выполнять законные требования налогового органа об устранении выявленных нарушений законодательства РФ о налогах и сборах, а также не препятствовать законной деятельности должностных лиц налоговых органов при исполнении ими своих служебных обязанностей;
- предоставлять налоговому органу в случаях и в порядке, предусмотренных НК РФ, необходимую информацию и документы;
- в течение 4-х лет обеспечивать сохранность данных бухгалтерского учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, а также документов, подтверждающих полученные доходы (для организаций - также и произведенные расходы) и уплаченные (удержанные) налоги;
- нести иные обязанности, предусмотренные налоговым законодательством.

Кроме того, налогоплательщики - организации и индивидуальные предприниматели - помимо перечисленных выше обязанностей, должны письменно сообщать в налоговый орган по месту учета об:

- открытии или закрытии счетов - в **10-дневный** срок;
- всех случаях участия в российских и иностранных организациях - в срок не позднее **одного месяца** со дня начала такого участия;

- всех обособленных подразделениях, созданных на территории РФ, - в срок не позднее *одного месяца* со дня их создания, реорганизации или ликвидации;
  - объявлении несостоятельности (банкротстве), о ликвидации или реорганизации - в срок не позднее *3-х дней* со дня принятия такого решения;
  - изменении своего места нахождения или места жительства - в срок не позднее *10 дней* с момента такого изменения.
4. За невыполнение или ненадлежащее выполнение возложенных на них обязанностей налогоплательщики (плательщики сборов) несут предусмотренную законодательством РФ (налоговым, административным и уголовным) **ответственность**.

## Вопрос 30. Налоговые агенты как участники налоговых правоотношений

2. *Права налоговых агентов*

3\* *Обязанности налоговых агентов* \-| i I

4. *Ответственность налоговых агентов* L

- 1 • **Налоговые агенты** - это лица, на которых в соответствии с НК РФ возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд) налогов.
2. **Налоговые агенты** обладает теми же правами, что и налогоплательщики (плательщики сборов):
- получать от налоговых органов по месту учета бесплатную информацию о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и об иных актах, содержащих нормы законодательства РФ о налогах и сборах, а также о правах и обязанностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц;
  - получать от налоговых органов и других уполномоченных государственных органов письменные разъяснения по вопросам применения законодательства РФ о налогах и сборах;
  - на своевременный зачет или возврат сумм излишне уплаченных либо излишне взысканных налогов, пени, штрафов;
  - представлять свои интересы в налоговых правоотношениях лично либо через своего представителя;

- представлять налоговым органам и их должностным лицам пояснения по исчислению и уплате налогов, а также по актам проведенных налоговых проверок;
- получать копии акта налоговой проверки и решений налоговых органов, а также налоговые уведомления и требования об уплате налогов;
- требовать от должностных лиц налоговых органов соблюдения законодательства РФ о налогах и сборах при совершении ими действий в отношении налогоплательщиков;
- не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов и их должностных лиц, не соответствующие НК РФ или иным федеральным законам;
- обжаловать в установленном порядке акты налоговых органов и действия (бездействие) их должностных лиц;
- требовать соблюдения налоговой тайны;
- требовать в установленном порядке возмещения в полном объеме убытков, причиненных незаконными решениями налоговых органов или незаконными действиями (бездействием) их должностных лиц и др.

### 3. Налоговые агенты обязаны:

- правильно и своевременно исчислять, удерживать из средств, выплачиваемых налогоплательщиками, и перечислять в бюджеты (внебюджетные фонды) соответствующие налоги;
- в течение *одного месяца* письменно сообщать в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог у налогоплательщика и о сумме задолженности налогоплательщика;
- вести учет выплаченных налогоплательщикам доходов, удержанных и перечисленных в бюджеты (внебюджетные фонды) налогов, в т. ч. персонально по каждому налогоплательщику;
- представлять в налоговый орган по месту своего учета документы, необходимые для осуществления контроля за правильностью исчисления, удержания и перечисления налогов.

Налоговые агенты перечисляют удержанные налоги в том же порядке, который предусмотрен НК РФ для уплаты налога налогоплательщиками.

4. За неисполнение или ненадлежащее исполнение возложенных на него обязанностей **налоговый агент несет ответственность** в соответствии со ст. 123 НК РФ. Нормами данной статьи за нарушение этим участником налоговых правоотношений возло-

женных на него функций предусматривается наложение юридической санкции в виде взыскания штрафа в размере 20% от суммы не удержанного или не перечисленного налога.

### **Вопрос 31 . Сборщики налогов и сборов как участники налоговых правоотношений**

- /. *Понятие сборщиков налогов и сборов* \
2. *Отличие сборщиков налогов (сборов) от налоговых агентов*
3. *Права, обязанности и ответственность сборщиков налогов и сборов*

1. В случаях, предусмотренных налоговым законодательством, прием от налогоплательщиков и (или) плательщиков сборов средств в уплату налогов и (или) сборов и перечисление их в бюджет могут осуществляться специально уполномоченными на то законом о конкретном налоге (сборе) органами и должностными лицами - **сборщиками налогов и (или) сборов**.

В соответствии со ст. 25 НК РФ *сборщиками налогов и сборов могут быть:*

- государственные органы исполнительной власти;
- исполнительные органы местного самоуправления,
- уполномоченные ими органы и должностные лица.

Помимо взимания налогов (сборов) сборщики налогов (сборов) осуществляют контроль за полнотой и своевременностью внесения налогоплательщиками (плательщиками сборов) соответствующих налоговых платежей.

2. **Основное отличие сборщиков налогов (сборов) от налоговых агентов** заключается в том, что сборщики налогов (сборов) не являются источниками выплаты доходов налогоплательщику и не удерживают налоги (сборы) из таких доходов, а лишь в прямо установленных законом случаях принимают (собирают) налоговые платежи.

- 3\* **Права, обязанности и ответственность сборщиков налогов и сборов** устанавливаются нормами налогового законодательства РФ, регулирующими порядок исчисления и уплаты конкретных налогов и сборов.

## Вопрос 32. Налоговые органы РФ как участники налоговых правоотношений

1. *Общая характеристика системы налоговых органов*

2. *Правовые основы деятельности налоговых органов*

3. *Функции налоговых органов*

4. *Обязанности налоговых органов*

5. *Обязанности должностных лиц налоговых органов*

**Цели и задачи деятельности налоговых органов и их должностных лиц**

1. Налоговыми органами в РФ являются *Министерство РФ по налогам и сборам и его территориальные подразделения.*

В случаях, прямо предусмотренных НК РФ, полномочиями налоговых органов обладают:

- таможенные органы;
- органы государственных внебюджетных фондов.

**Министерство по налогам и сборам РФ** является федеральным органом исполнительной власти и осуществляет государственный контроль за соблюдением законодательства РФ о налогах и сборах, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты налогов и сборов в РФ.

**Налоговые органы в РФ представляют собой единую централизованную систему**, отделены от финансовых органов и имеют собственную структуру, состоящую из трех следующих уровней:

- федеральный;
- региональный;
- местный.

**Верхний уровень (федеральный)** - Министерство Российской Федерации по налогам и сборам (далее - МНС РФ) возглавляется министром, назначаемым Президентом РФ. Заместители министра назначаются по его представлению Правительством РФ. МНС РФ подчинено Президенту РФ, Правительству РФ. Министр РФ по налогам и сборам также формирует совещательный орган - коллегия МНС РФ.

**Средний уровень (региональный)** - **Управления МНС РФ по субъектам РФ** (то есть по республикам в составе РФ, по краям,

по областям, по автономным образованиям, по городу Москве и Санкт-Петербургу). Руководитель такого Управления подчиняется Министру РФ по налогам и сборам. Специализированные структурные подразделения МНС РФ - межрегиональные инспекции МНС РФ, непосредственно подчиняющиеся МНС РФ. Начальники инспекций этого уровня назначаются министром по налогам и сборам.

*Нижний уровень (местный)* - Территориальные инспекции МНС РФ по районам, районам в городах, городам без районного деления, а также инспекции МНС РФ межрайонного уровня с непосредственным подчинением управлениям МНС РФ в субъектах Федерации. Руководителей этих инспекций назначает руководитель Управления МНС РФ по данному субъекту Федерации по согласованию с МНС РФ.

2. **Деятельность налоговых органов как участников налоговых правоотношений регулируется** нормами налогового законодательства РФ - отдельными положениями Конституции РФ, Законом РФ "О налоговых органах Российской Федерации" от 21.03.91 № 943-1 (в ред. от 06.06.2003) и другими законами в части, не противоречащей НК РФ, а также ведомственными инструктивными актами, издаваемыми налоговым министерством (например, приказ МНС РФ "Об утверждении "Положения об информировании налогоплательщиков по вопросам налогов и сборов" от 05.05.99 № ГБ-3-15/120 и др.).

### **3\* Налоговые органы имеют следующие права:**

- требовать от налогоплательщика или налогового агента документы, служащие основаниями для исчисления и уплаты (удержания и перечисления) налогов, а также пояснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты (удержания и перечисления) налогов;
- проводить налоговые проверки в порядке, установленном НК РФ;
- производить выемку документов при проведении налоговых проверок у налогоплательщика или налогового агента, свидетельствующих о совершении налоговых правонарушений, в случаях, когда есть достаточные основания полагать, что эти документы будут уничтожены, сокрыты, изменены или заменены;
- вызывать на основании письменного уведомления в налоговые органы налогоплательщиков, плательщиков сборов или налоговых агентов для дачи пояснений в связи с уплатой (удержанием и перечислением) ими налогов либо в связи с налоговой

проверкой, а также в иных случаях, связанных с исполнением ими законодательства РФ о налогах и сборах;

- приостанавливать операции по счетам налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов в банках и налагать арест на имущество налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов в порядке, предусмотренном НК РФ;
- \* / осматривать (обследовать) любые используемые налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанные с содержанием объектов налогообложения независимо от места их нахождения производственные, складские, торговые и иные помещения и территории; проводить инвентаризацию принадлежащего налогоплательщику имущества. Порядок проведения инвентаризации имущества налогоплательщика при налоговой проверке утверждается Министерством финансов РФ и МНС РФ;
- определять суммы налогов, подлежащие внесению налогоплательщиками в бюджет (внебюджетные фонды), расчетным путем на основании имеющейся у них информации о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках в случаях отказа налогоплательщика допустить должностных лиц налогового органа к осмотру (обследованию) производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения, непредставления в течение более **2-х месяцев** налоговому органу необходимых для расчета налогов документов, отсутствия учета доходов и расходов, учета объектов налогообложения или ведения учета с нарушением установленного порядка, приведшего к невозможности исчислить налоги;
- требовать от налогоплательщиков, налоговых агентов, их представителей устранения выявленных нарушений законодательства РФ о налогах и сборах и контролировать выполнение указанных требований;
- взыскивать недоимки по налогам и сборам, а также взыскивать пени в порядке, установленном НК РФ;
- контролировать соответствие крупных расходов физических лиц их доходам;
- требовать от банков документы, подтверждающие исполнение платежных поручений налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов и инкассовых поручений (распоряжений) налоговых органов о списании со счетов налогопла-

тельщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов сумм налогов и пени;

- привлекать для проведения налогового контроля специалистов, экспертов и переводчиков;
- вызывать в качестве свидетелей лиц, которым могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для проведения налогового контроля;
- заявлять ходатайства об аннулировании или о приостановлении действия выданных юридическим и физическим лицам лицензий на право осуществления определенных видов деятельности;
- создавать налоговые посты в порядке, установленном НК РФ;
- предъявлять в суды общей юрисдикции или арбитражные суды иски: о взыскании налоговых санкций с лиц, допустивших нарушения законодательства РФ о налогах и сборах; о признании недействительной государственной регистрации юридического лица или государственной регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя; о ликвидации организации любой организационно-правовой формы по основаниям, установленным законодательством РФ; о досрочном расторжении договора о налоговом кредите и договора об инвестиционном налоговом кредите; о взыскании задолженности по налогам, сборам, соответствующим пеням и штрафам в бюджеты (внебюджетные фонды), числящейся более *3-х месяцев* за организациями, являющимися в соответствии с гражданским законодательством РФ зависимыми (дочерними) обществами (предприятиями), с соответствующих основных (преобладающих, участвующих) обществ (товариществ, предприятий), когда на счета последних в банках поступает выручка за реализуемые товары (работы, услуги) зависимых (дочерних) обществ (предприятий), а также за организациями, являющимися в соответствии с гражданским законодательством, РФ основными (преобладающими, участвующими) обществами (товариществами, предприятиями), с зависимых (дочерних) обществ (предприятий), когда на их счета в банках поступает выручка за реализуемые товары (работы, услуги) основных (преобладающих, участвующих) обществ (товариществ, предприятий); в иных случаях, предусмотренных НК РФ.

Налоговые органы осуществляют также другие права, предусмотренные НК РФ.

#### **4. Налоговые органы обязаны:**

- соблюдать нормы законодательства РФ о налогах и сборах;

- осуществлять контроль за соблюдением законодательства РФ о налогах и сборах, а также принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов;
- вести в установленном порядке учет налогоплательщиков;
- проводить разъяснительную работу по применению законодательства РФ о налогах и сборах, а также принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов; бесплатно информировать налогоплательщиков о действующих налогах и сборах; представлять формы установленной отчетности и разъяснять порядок их заполнения; давать разъяснения о порядке исчисления и уплаты налогов и сборов;
- осуществлять возврат или зачет излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов, пеней и штрафов в порядке, предусмотренном НК РФ;
- соблюдать налоговую тайну;
- направлять налогоплательщику или налоговому агенту копии акта налоговой проверки и решения налогового органа, а также в случаях, предусмотренных НК РФ, налоговое уведомление и требование об уплате налога и сбора.

#### **5. Должностные лица налоговых органов обязаны:**

- действовать в строгом соответствии с НК РФ и иными федеральными законами;
- реализовывать в пределах своей компетенции права и обязанности налоговых органов;
- корректно и внимательно относиться к налогоплательщикам, их представителям и иным участникам налоговых правоотношений, не унижать их чести и достоинства.

#### **6. За неправомерные действия или бездействие должностные лица налоговых органов несут ответственность:**

- гражданскую;
  - дисциплинарную;
  - административную;
- i/ уголовную.

## Вопрос 33, Финансовые органы как участники налоговых правоотношений

*III Финансовые органы - участники налоговых правоотношений*

*2. Характеристика Министерства финансов! РФ как участника налоговых правоотношений*

1. Участниками налоговых правоотношений являются следующие финансовые органы:
  - Министерство финансов РФ;
  - министерства финансов республик - субъектов РФ, финансовые управления (департаменты, отделы) администраций краев, областей, городов Москвы и Санкт-Петербурга, автономной области, автономных округов;
  - финансовые управления (департаменты, отделы) администраций муниципальных образований.
2. **Министерство финансов РФ** (далее - **Минфин РФ**) как участник налоговых правоотношений в соответствии с возложенными на него государственными задачами выполняет самые различные функции в сфере налогообложения.
  - разрабатывает предложения о налоговой политике, развитии налогового законодательства и совершенствовании налоговой системы;
  - участвует в разработке предложений об установлении размера ставок таможенного тарифа и порядка взимания таможенных пошлин;
  - разрабатывает проекты нормативов отчислений федеральных налогов и сборов в бюджеты субъектов Федерации;
  - координирует в пределах своей компетенции политику федеральных органов исполнительной власти, на которые возложена ответственность за обеспечение своевременного поступления налогов и сборов в федеральный бюджет;
  - аккумулирует информацию об установлении региональных и местных налогов или сборов и др.

Министерство финансов РФ является федеральным органом исполнительной власти, обеспечивающим проведение единой финансовой, бюджетной, налоговой и валютной политики в России и координирующим деятельность в этой сфере иных федеральных органов исполнительной власти. Правовой статус Минфина РФ определен Конституцией РФ, федеральными за-

конами и "Положением о Министерстве финансов РФ", утвержденным Постановлением Правительства РФ 06.03.98 №273 (в ред. от 27.08.2003).

Министерство финансов РФ вправе принимать следующие *решения об изменении порядка исполнения и размера налогового обязательства*'.

- об изменении срока уплаты федеральных налогов и сборов (отсрочка, рассрочка) для отдельного налогоплательщика. Изменение сроков уплаты региональных и местных налогов и сборов относится к компетенции соответственно финансовых органов субъекта Федерации и муниципального образования (ст. 63 НК РФ);
- о предоставлении инвестиционного налогового кредита (ст. 66 НК РФ).

### **Вопрос 34\*** Таможенные органы как участники налоговых правоотношений

*1. Таможенные органы - участники налоговых правоотношений* !

**2. Функции таможенных органов**

*1 как участников налоговых правоотношений*

**3. Обязанности таможенных органов и их должностных лиц**

*как участников налоговых правоотношений*

**4. Ответственность таможенных органов и их должностных лиц** <

*ска ^у Час Мйков налоговых правоотношений j*

1. Таможенными органами РФ являются *Государственный таможенный комитет Российской Федерации* (далее - ГТК РФ) и его территориальные подразделения:
- региональные таможенные управления РФ;
  - таможни РФ;

\* /; таможенные посты РФ.

В соответствии со ст. 34 НК РФ *таможенные органы РФ пользуются правами и несут обязанности налоговых органов по взиманию налогов и сборов при перемещении товаров через таможенную границу РФ* в соответствии с таможенным законодательством РФ, налоговым законодательством, а также иными федеральными законами, *выступая при этом в качестве участников налоговых правоотношений.*

2\* К основным функциям таможенных органов РФ относятся:

- осуществление мер по защите прав и интересов граждан, предприятий, учреждений и организаций при осуществлении таможенного дела;
- взимание таможенных пошлин, налогов и иных таможенных платежей;
- борьба с нарушениями таможенных правил и налогового законодательства РФ, относящегося к товарам, перемещаемым через таможенную границу РФ.

3. Должностные лица таможенных органов обязаны:

- действовать в строгом соответствии с НК РФ и иными федеральными законами;
- реализовывать в пределах своей компетенции права и обязанности таможенных органов в налоговых правоотношениях;
- корректно и внимательно относиться к налогоплательщикам, их представителям и иным участникам налоговых правоотношений.

4. За нарушение действующего законодательства РФ таможенные органы и их должностные лица несут ответственность:

- гражданскую;
- дисциплинарную;
- административную;
- уголовную.

Ответственность таможенные органы и их должностные лица несут в том же порядке, что и налоговые органы и их должностные лица.

### Вопрос 35. Органы государственных внебюджетных фондов как участники налоговых правоотношений

*Щ* Понятие, права и обязанности органов  
 \ государственных внебюджетных фондов

&• Виды органов государственных  
 \ внебюджетных фондов ; \*

*Ж* Ответственность органов государственных  
 \ \ внебюджетных фондов и их должностных лиц \  
 I | как участников налоговых правоотношений

1. Государственные внебюджетные фонды - это фонды денежных средств в соответствии с федеральным законодательством образуемые вне федерального бюджета и бюджетов субъектов РФ.

В случаях когда налоговым законодательством на органы государственных внебюджетных фондов возложены обязанности по налоговому контролю, эти органы пользуются правами и несут обязанности, предусмотренные НК РФ.

2, К государственным внебюджетным фондам относятся:

- Пенсионный фонд РФ;
- федеральный Фонд обязательного медицинского страхования;
- Фонд социального страхования РФ.

*Пенсионный фонд РФ - государственный внебюджетный фонд.*

*Его органы:*

- Правление и Исполнительная дирекция Пенсионного фонда РФ;
- региональные организации Пенсионного фонда РФ;
- уполномоченные представители Пенсионного фонда РФ.

*Федеральный Фонд обязательного медицинского страхования - государственный внебюджетный фонд. Его органы:*

- Правление Фонда обязательного медицинского страхования;
- директор фонда обязательного медицинского страхования;
- территориальные фонды обязательного медицинского страхования;
- городские и районные филиалы территориальных фондов обязательного медицинского страхования.

*Фонд социального страхования РФ - государственный внебюджетный фонд. Его органы:*

- председатель Фонда социального страхования РФ;
- региональные и отраслевые отделения Фонда социального страхования РФ;
- филиалы региональных и отраслевых отделений Фонда социального страхования РФ.

3. За нарушение действующего законодательства РФ органы государственных внебюджетных фондов и их должностные лица несут ответственность:

- гражданскую;
- дисциплинарную;
- административную;
- уголовную.

Органы государственных внебюджетных фондов и их должностные лица несут ответственность в том же порядке, что и налоговые органы и их должностные лица.

## Вопрос 36\* Органы внутренних дел как участники налоговых правоотношений

1. *Правовые основы деятельности органов внутренних дел*

Ш *Полномочия органов внутренних дел как участников налоговых правоотношений*

З < *Ответственность органов внутренних дел и их должностных лиц как участников налоговых правоотношений*

- Г. Правовую основу службы в **органах внутренних дел** составляют: Конституция РФ, законы и иные правовые акты РФ, конституции, законы и иные правовые акты республик в составе России, правовые акты автономной области, автономных округов, краев, областей, городов Москвы и Санкт-Петербурга, нормативные акты МВД РФ, акты органов местного самоуправления, принятые в пределах их полномочий, и индивидуальный контракт о службе в органах внутренних дел.
2. Согласно ст. 36 НК *ip* запросу налоговых органов органы внутренних дел участвуют вместе с налоговыми органами в **выездных налоговых проверках**. При выявлении обстоятельств, требующих совершения действий, отнесенных к полномочиям налоговых органов, органы внутренних дел обязаны в 10-дневный срок со дня выявления указанных обстоятельств направить материалы в соответствующий налоговый орган для принятия по ним решения.
3. Органы внутренних дел несут **ответственность** за убытки, причиненные налогоплательщикам вследствие своих неправомерных действий (решений) или бездействия, а также неправомерных действий (решений) или бездействия должностных лиц и других работников этих органов при исполнении ими служебных обязанностей.

Причиненные налогоплательщикам при проведении выездных налоговых проверок убытки возмещаются за счет федерального бюджета.

За неправомерные действия или бездействие должностные лица и другие работники органов внутренних дел несут **дисциплинарную, административную или уголовную** ответственность в соответствии с российским законодательством.

## **Вопрос 37. Органы, регистрирующие физических лиц, организации и индивидуальных предпринимателей, как участники налоговых правоотношений**

•••(*Общие положения*)

2. *Роль и значение регистрирующих органов как участников налоговых правоотношений*

Б *Участниками налоговых правоотношений являются следующие органы-регистраторы:*

- органы государственной власти и органы местного самоуправления, осуществляющие государственную регистрацию организаций и индивидуальных предпринимателей;
- органы, выдающие лицензии, свидетельства, иные им подобные документы частным нотариусам, детективам;
- органы записи актов гражданского состояния;
- органы и уполномоченные лица, регистрирующие недвижимость, транспортные средства, культурные ценности, а также права на них и сделки с ними;
- комитеты органов местного самоуправления по земельным ресурсам и землеустройству, осуществляющие учет землепользователей; органы, ведущие водный кадастр и другие органы, ведущие природными ресурсами.

**2\*** **Органы, регистрирующие физических лиц, организации и индивидуальных предпринимателей, вступают в налоговые правоотношения** с соответствующими органами как "поставщики" *информации*, имеющей значение для учета налогоплательщиков и налогового контроля.

Неисполнение или ненадлежащее исполнение этими органами указанной налоговой обязанности влечет для них наступление предусмотренной нормами налогового права юридической ответственности.

## Вопрос 33» Органы, уполномоченные совершать нотариальные действия, и нотариусы как участники налоговых правоотношений

### • *ЩОбщие положения*

#### 2. *Роль и значение органов*

#### 3. *Ответственность органов*

1. В соответствии с п. 6 ст. 85 НК РФ органы (учреждения), уполномоченные совершать нотариальные действия, и частные нотариусы **обязаны** представлять в налоговые органы по месту своего нахождения соответствующие сведения не позднее **5 дней** со дня нотариального удостоверения права на наследство или договора дарения.
2. **Роль и значение органов (учреждений), уполномоченных совершать нотариальные действия, и нотариусов как участников налоговых правоотношений закljučаются в следующем:**
  - выполняют контрольные обязанности по налогу на имущество, переходящее в порядке наследования или дарения;
  - нотариус вступает с налоговыми органами в налоговые правоотношения как "поставщик" имеющей значение для учета налогоплательщиков и налогового контроля информации. Он предоставляет сведения о зарегистрированном юридическом факте принятия наследства или сделке дарения в налоговый орган.
3. За непредставление или несвоевременное представление этой информации нормами налогового права предусмотрена **юридическая ответственность**.

## Вопрос 39. Органы опеки и попечительства, социальные учреждения как участники налоговых правоотношений

### *1. Обязанности органов опеки и попечительства*

### *2. Значение органов опеки и попечительства*

1. Органы опеки и попечительства, воспитательные, лечебные учреждения, учреждения социальной защиты населения и иные аналогичные учреждения, которые осуществляют опеку, попечительство или управление имуществом подопечного, **обязаны сообщать:**
  - о& установлении опеки над физическими лицами, признанными судом недееспособными;

- опеке, попечительстве и управлении имуществом малолетних, иных несовершеннолетних физических лиц, ограниченных судом в дееспособности;
  - дееспособных физических лицах, над которыми установлено попечительство в форме патронажа;
- i/ физических лицах, признанных судом безвестно отсутствующими;
- последующих изменениях, связанных с указанными опекой, попечительством или управлением имуществом, в налоговые органы по месту своего нахождения не позднее 5 дней со дня принятия соответствующего решения.
2. **Значение органов опеки и попечительства, социальных учреждений как участников налоговых правоотношений** заключается в том, что получаемая от вышеперечисленных участников налоговых правоотношений информация используется налоговыми органами для осуществления учета налогоплательщиков и налогового контроля.

#### **Вопрос 40.** Лица, содействующие налоговым органам в налоговом контроле (процессуальные лица), как участники налоговых правоотношений

/. *Общие положения*

2. *Эксперт как участник налоговых правоотношений*

3- *Специалист как участник налоговых правоотношений*

4. *Переводчик как участник налоговых правоотношений*

15. *Свидетель как участник налоговых правоотношений*

<sup>1</sup> *Г правоотношений*

1. При осуществлении *налогового контроля*, когда в его процессе возникает необходимость в проведении специальных действий **и процедур, к их совершению привлекаются лица, обладающие специальной квалификацией:**

- эксперты;
- специалисты;
- переводчики.

Порядок привлечения лиц к выполнению обязанностей экспертов, специалистов и переводчиков, а также правовой статус

указанных лиц как участников налоговых правоотношений, регулируются нормами статей 95 - 97, 129 НК РФ.

2. Эксперт - это лицо, достоверно обладающее специальными познаниями в науке, искусстве, технике или ремесле. Задача эксперта - подготовить заключение по вопросу, имеющему значение для налогообложения. Налоговый орган свободен в выборе эксперта, он вправе привлечь нескольких экспертов.
3. Специалист - лицо, обладающее определенными профессиональными знаниями и навыками. Функции специалиста при проведении мероприятий налогового контроля состоят, в отличие от функций эксперта, не в оценке добытых в ходе налоговой проверки материалов с использованием профессиональных знаний, а в техническом и информационном обеспечении самого процесса добывания таких материалов. Поэтому специалист лично участвует в мероприятиях налогового контроля.
4. **В качестве переводчика** может выступать любое физическое лицо, включая иностранного гражданина или человека без гражданства, пребывающего на территории РФ, свободно владеющее соответствующим иностранным языком или языком народа (народности), преимущественно проживающего в России. Ответственность указанного участника налоговых правоотношений за нарушение налогового законодательства РФ (отказ от участия в проведении мероприятий налогового контроля, ложный перевод) карается в соответствии с нормами ст. 129 НК РФ. Ответственность переводчика за разглашение сведений, составляющих налоговую тайну, предусмотрена ст. 102 НК РФ.
5. **В качестве свидетеля** для дачи показаний может быть вызвано любое физическое лицо, которому могут быть известны какие-либо обстоятельства или сведения, имеющие значение для осуществления налогового контроля.

Не могут допрашиваться в качестве свидетелей:

- лица, которые получили такую интересную для налоговых органов информацию при исполнении своих профессиональных обязанностей и она относится к их профессиональной тайне;
- лица, в силу своих физических или психических недостатков, не способные правильно воспринимать действительность, а значит - и обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля.

## Вопрос 41. Кредитные организации (банки) как участники налоговых правоотношений

1. Понятие кредитной организации (банка)
2. Обязанности кредитной организации как участника налоговых правоотношений
3. Ответственность банка как участника налоговых правоотношений

!• В соответствии с банковским законодательством банк - это одна из разновидностей кредитной организации (наравне с небанковской кредитной организацией).

В Налоговом кодексе РФ термин "банк" используется как синоним термина "кредитная организация".

Определение понятия "кредитная организация" содержится в п. 1 ст. 1 Закона РФ "О банках и банковской деятельности" от 02.12.90 №395-1 (в ред. Федерального закона от 30.06.2003), согласно которому **кредитная организация** - юридическое лицо, которое для извлечения прибыли как основной цели своей деятельности на основании специального разрешения (лицензии) Центрального банка Российской Федерации (далее - ЦБ РФ) имеет право осуществлять банковские операции, предусмотренные настоящим Федеральным законом. Кредитная организация образуется на основе любой формы собственности как хозяйственное общество.

В соответствии с положениями названного закона банковская деятельность кредитных организаций заключается в осуществлении банковских операций и банковских сделок.

К банковским операциям, в частности, относятся:

- привлечение денежных средств физических и юридических лиц во вклады (до востребования и на определенный срок);
- размещение этих привлеченных средств от своего имени и за свой счет;
- открытие и ведение банковских счетов физических и юридических лиц;
- осуществление расчетов по поручению физических и юридических лиц, в т. ч. банков-корреспондентов, по их банковским счетам;
- инкассация денежных средств, векселей, платежных и расчетных документов и кассовое обслуживание физических и юридических лиц;

- купля-продажа иностранной валюты в наличной и безналичной формах;
- привлечение во вклады и размещение драгоценных металлов;
- выдача банковских гарантий;
- осуществление переводов денежных средств по поручению физических лиц без открытия банковских счетов (за исключением почтовых переводов).

Помимо перечисленных банковских операций кредитные организации вправе осуществлять следующие банковские сделки:

- выдачу поручительств за третьих лиц, предусматривающих исполнение обязательств в денежной форме;
- приобретение права требования от третьих лиц исполнения обязательств в денежной форме;
- доверительное управление денежными средствами и иным имуществом по договору с физическими и юридическими лицами;
- осуществление операций с драгоценными металлами и драгоценными камнями в соответствии с законодательством РФ;
- предоставление в аренду физическим и юридическим лицам специальных помещений или находящихся в них сейфов для хранения документов и ценностей;
- лизинговые операции;
- оказание консультационных и информационных услуг.

**Банк** - это кредитная организация, имеющая право осуществлять в совокупности следующие банковские операции: привлечение денежных средств физических и юридических лиц во вклады, размещение этих привлеченных средств от своего имени и за свой счет, открытие и ведение банковских счетов физических и юридических лиц.

## **2. Налоговым кодексом РФ на банк как участника налоговых правоотношений возлагаются следующие обязанности:**

- для контроля денежных потоков налоговым органам необходимы сведения об открытых налогоплательщиками банковских счетах. Поэтому в соответствии с нормами ст. 86 НК РФ кредитные организации обязаны в **5-дневный** срок сообщать в налоговый орган об открытии или закрытии банковского счета организации, индивидуального предпринимателя;
- не осуществлять движение по банковским счетам налогоплательщика при наличии у банка решения о приостановлении операций по счетам этого лица;

- своевременно выполнять поручения налогоплательщиков, плательщиков сбора, налоговых агентов по перечислению сумм налога (сбора). Поручение на перечисление налога исполняется банком в обязательном порядке в течение одного операционного дня. Плата за обслуживание по таким операциям не взимается (п. 2 ст. 60 НК РФ);
  - §/ исполнять решения налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика, плательщика сборов, налогового агента также входит в обязанности банков;
  - исполнять решения налоговых органов о взыскании налогов (сборов) за счет денежных средств недоимщиков;
  - выдавать налоговым органам справки по операциям и счетам организаций и граждан-предпринимателей по мотивированному запросу.
- 3. Ответственность за неисполнение кредитными организациями возложенных налоговым законодательством на этих участников налоговых правоотношений публично-правовых обязанностей предусмотрена положениями гл. 18 НК РФ.**

## **Вопрос 42.** Возникновение, приостановление и прекращение обязанности по уплате налогов и сборов

1. *Содержание обязанности по уплате налогов и сборов \ € , \* , \* ;*
2. *Основания возникновения обязанности*
3. *Основания приостановления обязанности*
4. *Основания прекращения обязанности*

1. Согласно ст. 57 Конституции РФ каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы.

**Содержание обязанности по уплате налогов и сборов** заключается в наличии у налогоплательщика (плательщика сбора) правовой обязанности уплатить налог или сбор:

- \*/ *законно установленный;*
- *правильно исчисленный;*
- *в определенном размере;*
- *с соблюдением установленного порядка и срока.*

**Налог** считается установленным только при наличии **юридического факта определенности налоговой обязанности**, то есть ко-

гда в совокупности определены налогоплательщики и следующие обязательные элементы налогообложения'.

%/ объект налогообложения;

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

При установлении *сборов* в качестве обязательных элементов должны быть определены:

- плательщики сборов;
- объект обложения;
- облагаемая сбором база;
- ставка сбора.

Если законодатель не установил или не определил хотя бы один из перечисленных обязательных элементов налогообложения, налог не должен считаться установленным и обязанностью по его уплате не возникает.

Налоговая обязанность по уплате конкретного налога или сбора устанавливается актом законодательства о налогах и сборах, содержащим налогово-правовые нормы, регулирующие порядок взимания данного налога. Исполнение такой обязанности обеспечивается силой государственного принуждения, осуществляемого налоговыми органами, а в необходимых случаях - и органами внутренних дел. За неисполнение рассматриваемой обязанности налогоплательщик несет ответственность - вплоть до уголовной.

Обязанность по уплате налога (сбора) *возникает, изменяется и прекращается* при наличии определенных оснований, которые устанавливаются НК РФ. Исполнение обязанности по уплате налога (сбора) может осуществляться *добровольно или принудительно*.

## **2. Обязанность по уплате конкретного налога (сбора) возлагается на налогоплательщика (плательщика сбора) с момента возникновения у него объекта налогообложения.**

Согласно п. 1 ст. 38 части первой НК РФ объектами налогообложения могут являться:

- операции по реализации товаров (работ, услуг);
- имущество;
- прибыль;
- доход;

- \*/ стоимость реализованных товаров (выполненных работ, оказанных услуг);
- иной объект, имеющий стоимостную, количественную или физическую характеристики, с наличием которого у налогоплательщика законодательство о налогах и сборах связывает *возникновение* обязанности по уплате налога.
- 3. Приостановление обязанности по уплате налогов и сборов** осуществляется в отношении налогоплательщиков - физических лиц, признанных безвестно отсутствующими или недееспособными, а принадлежащих им денежных средств - недостаточными для исполнения указанной обязанности. Обязанность по уплате налогов приостанавливается по решению налогового органа. При принятии в установленном порядке решения об отмене признания физического лица безвестно отсутствующим или недееспособным приостановленное исполнение обязанности по уплате налогов и сборов возобновляется со дня принятия указанного решения (п. 3 ст. 51 НК РФ).
- 4- Обязанность по уплате налога (сбора) прекращается в случае:
- уплаты налога (сбора) налогоплательщиком или плательщиком сбора;
  - смерти налогоплательщика или признания его умершим в порядке, установленном гражданским законодательством;
  - ликвидации организации-налогоплательщика после проведения ликвидационной комиссией всех расчетов с бюджетами (внебюджетными фондами);
  - удержания суммы налога (сбора) налоговым агентом;
  - уплаты налога за налогоплательщика поручителем (ст. 74 НК РФ);
  - взыскания налога (сбора) налоговым органом в бесспорном порядке за счет денежных средств со счета налогоплательщика в банке при наличии достаточных денежных средств на счете (ст. 46 НК РФ);
  - погашения налоговой обязанности посредством обращения налоговым органом (в отношении налогоплательщиков-организаций или налогового агента - организации) или судом (в отношении физического лица) взыскания на имущество налогоплательщика (статьи 47 и 48 НК РФ);
  - исполнения обязанности по уплате налогов (сборов) реорганизованного юридического лица его правопреемником (ст. 50 НК РФ);
  - исполнения обязанности по уплате налогов и сборов за физическое лицо, признанное судом безвестно отсутствующим, ли-

цом, уполномоченным органом опеки и попечительства управлять имуществом налогоплательщика (ст. 51 НК РФ);

- списания безнадежных долгов по налогам и сборам (ст. 59 НК РФ);
- погашения налоговой обязанности по заявлению налогоплательщика и по решению налогового органа (в спорных случаях - по решению суда) с помощью зачета соответствующей суммы по другому излишне уплаченному или излишне взысканному налогу (п. 5 ст. 78, ст. 79 НК РФ).

### Вопрос 43. Характеристика отдельных видов объектов налогообложения

*1. Имущество как объект налогообложения*

*2. Товар как объект налогообложения*

*3. Работа как объект налогообложения*

*4\* Услуга как объект налогообложения*

*5. Реализация товаров, работ, услуг*

*6. Доход и прибыль как объекты налогообложения* \

*7. Проценты и дивиденды как объекты налогообложения* Г

1. Согласно п. 2 ст. 38 НК РФ к **имуществу для целей налогообложения** относятся все виды объектов гражданских прав (за исключением имущественных прав), являющихся имуществом в соответствии с Гражданским кодексом РФ.
- 2.. **Товар** - это любое имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации. В целях регулирования отношений, связанных с взиманием таможенных платежей, к товарам относится и иное имущество, определяемое Таможенным кодексом РФ.
- 3\* **Работа** - это деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы для удовлетворения потребностей организации и (или) физических лиц.
4. **Услуга** - это деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности.
5. **Реализация товаров, работ или услуг** организацией или индивидуальным предпринимателем - это соответственно передача на возмездной основе (в т. ч. в виде обмена товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результаты выполненных работ одним лицом для другого лица, а также возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу, а в случаях, предусмотренных налоговым законодательством, и передача пра-

*во собственности на товары, результаты выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу - на безвозмездной основе.*

Для целей налогообложения не считаются реализацией товаров, работ или услуг'.

- %/ осуществление операций, связанных с обращением российской или иностранной валюты (за исключением целей нумизматики);
- передача основных средств, нематериальных активов и (или) иного имущества организации ее правопреемнику (правопреемникам) при реорганизации этой организации;
  - передача основных средств, нематериальных активов и (или) иного имущества некоммерческим организациям на осуществление основной уставной деятельности, не связанной с предпринимательской деятельностью;
  - передача имущества, если такая передача носит инвестиционный характер (в частности, вклады в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ, вклады по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности), паевые взносы в паевые фонды кооперативов);
  - передача имущества в пределах первоначального взноса участнику хозяйственного общества или товарищества (его правопреемнику или наследнику) при выходе (выбытии) из хозяйственного общества или товарищества, а также при распределении имущества ликвидируемого хозяйственного общества или товарищества между его участниками;
  - передача имущества в пределах первоначального взноса участнику договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или его правопреемнику в случае выдела его доли из имущества, находящегося в общей собственности участников договора, или раздела такого имущества;
  - передача жилых помещений физическим лицам в домах государственного или муниципального жилищного фонда при проведении приватизации;
  - изъятие имущества путем конфискации, наследование имущества, а также обращение в собственность иных лиц бесхозяйных и брошенных вещей, бесхозяйных животных, находки, клада в соответствии с нормами ГК РФ;
  - иные операции в случаях, предусмотренных НК РФ.
- 6. Доход** - это экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той же

*ре, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая в соответствии с главами 23 "Налог на доходы физических лиц", 25 "Налог на прибыль организаций" или главой "Налог на доходы от капитала" части второй НК РФ (а до введения в действие последней - соответствующим федеральным законом).*

**Под прибылью**, как правило, понимается полученный доход за минусом произведенных на его получение расходов (см., например, ст. 247 НК РФ).

*Доходы налогоплательщика могут быть отнесены:*

- к доходам от источников в РФ;
- к доходам от источников за пределами РФ.

Если положения налогового законодательства РФ не позволяют однозначно отнести полученные налогоплательщиком доходы к доходам от источников в РФ либо к доходам от источников за пределами РФ, отнесение дохода к тому или иному источнику осуществляется Минфином РФ.

7. **Процент** - это любой заранее заявленный (установленный) доход, в т. ч. &lt; в виде дисконта, полученный по долговому обязательству любого вида (независимо от способа его оформления). При этом процентами признаются, в частности, доходы, полученные по денежным вкладам и долговым обязательствам.

*Дивиденд - это любой доход, полученный акционером (участником) от организации при распределении прибыли, остающейся после налогообложения (в т. ч. в виде процентов по привилегированным акциям), по принадлежащим акционеру (участнику) акциям (долям) пропорционально долям акционеров (участников) в уставном (складочном) капитале этой организации.*

*Непризнаются дивидендами:*

- выплаты при ликвидации организации акционеру (участнику) этой организации в денежной или натуральной форме, не превышающие взноса этого акционера (участника) в уставный (складочный) капитал организации;
- выплаты акционерам (участникам) организации в виде передачи акций этой же организации в собственность;
- выплаты некоммерческой организации на осуществление ее основной уставной деятельности (не связанной с предпринимательской), произведенные хозяйственными обществами, уставный капитал которых состоит полностью из вкладов этой некоммерческой организации.

## Вопрос 44\* Принципы определения цены для целей налогообложения

1. *Общий порядок определения цены для целей налогообложения*
2. *Основания проверки налоговыми органами правильности применения цен по сделкам*
3. *Порядок определения цены для целей налогообложения налоговыми органами*

### 1 • Принципы определения для целей налогообложения цены реализуемых товаров, работ или услуг закреплены в ст. 40 НК РФ.

Если иное не предусмотрено специальным налоговым законодательством, для налогообложения принимаются те цены товаров, работ или услуг, которые указаны сторонами сделки в соответствующих документах (договоре, платежных документах).

Пока не доказано обратное, предполагается, что *эта цена соответствует уровню рыночных цен.*

2. При осуществлении контроля за полнотой исчисления налогов **налоговые органы вправе проверять правильность применения цен по сделкам, но лишь в следующих случаях.**
  - между взаимозависимыми лицами;
  - по товарообменным (бартерным) операциям;
  - при совершении внешнеторговых сделок;
  - при отклонении более чем на 20% в сторону повышения или в сторону понижения от уровня цен, применяемых налогоплательщиком по идентичным (однородным) товарам (работам, услугам) в пределах непродолжительного периода времени.
3. В перечисленных случаях, когда, по мнению налогового органа, цены товаров, работ или услуг, примененные сторонами сделки, отклоняются в сторону повышения или в сторону понижения более чем на 20% от рыночной цены идентичных (однородных) товаров (работ или услуг), налоговый орган вправе *вынести мотивированное решение о доначислении налога и пени*, рассчитанных таким образом, как если бы результаты этой сделки были оценены исходя из применения *рыночных цен* на такие товары, работы или услуги. .

***Рыночная цена товара (работы или услуги)*** - это цена, сложившаяся при взаимодействии спроса и предложения на рынке иден-

**тильных** (а при их отсутствии – однородных) товаров (работ, услуг) в сопоставимых экономических (коммерческих) условиях.

**Под идентичными товарами** понимаются товары, имеющие одинаковые характерные для них основные признаки. Например, при определении идентичности товаров учитываются их физические характеристики, качество и репутация на рынке, страна происхождения и производитель. Незначительные различия в их внешнем виде могут не учитываться.

**Однородными признаются** товары, которые, не являясь идентичными, имеют сходные характеристики и состоят из схожих компонентов, что позволяет им выполнять одни и те же функции и (или) быть коммерчески взаимозаменяемыми. При определении однородности товаров учитываются их качество, наличие товарного знака, репутация на рынке, страна происхождения.

В свою очередь, **рынком товаров** (работ, услуг) признается сфера обращения этих товаров (работ, услуг), определяемая исходя из возможности покупателя (продавца) реально и без значительных дополнительных затрат приобрести (реализовать) товар (работу, услугу) на ближайшей по отношению к покупателю (продавцу) территории РФ или за пределами РФ.

## Вопрос 45. Характеристика порядка исчисления налогов и сборов

ji\* **Общие положения** [ |...LiLLJ ; ;

2\ **Налоговая база Н ? : \**

**Ж Особенности исчисления налоговой базы**

| ! различными налогоплательщиками

\4. **Методы учета налоговой базы**

15. **Налоговая ставка**

\б1 **Налоговые льготы и их видр ^ | Ni**

1. Как правило, налогоплательщик исчисляет размер (сумму) своего налогового обязательства *самостоятельно*.

Обязанность по исчислению подлежащей уплате суммы налога может быть возложена на налоговые органы или на налогового агента в случаях, предусмотренных налоговым законодательством.

Если исчисление налога осуществляется *налоговыми органами*, то не позднее **30 дней** до наступления срока платежа налогоплательщику направляется **налоговое уведомление (уведомление об уплате налога)**, в котором указываются:

- размер налога;

- расчетная налоговая база;
- срок уплаты налога.

Исчисление суммы подлежащего уплате налога осуществляется по итогам налогового периода исходя из:

- %/ налоговой базы;
- налоговых ставок;
  - налоговых льгот.

Налоговый Кодекс РФ определяет *налоговый период* как *"календарный год или иной период применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате"*.

Налоговый период может *состоять из одного или нескольких отчетных периодов*, по итогам которых уплачиваются авансовые платежи.

По окончании отчетного периода могут подводиться промежуточные итоги составления отчетности и представления ее в налоговый орган. Однако в некоторых случаях, по отдельным налогам налоговый и отчетный периоды могут и совпадать.

- 2. В соответствии со ст. 53 НК РФ под налоговой базой** понимается *стоимостная, физическая или иная характеристика объекта налогообложения*.

В соответствии с НК РФ налоговые базы федеральных, региональных и местных налогов и порядок их определения устанавливаются на федеральном уровне (ст. 53 НК РФ).

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

*Индивидуальные предприниматели исчисляют налоговую базу* по итогам каждого налогового периода на основе данных учета доходов и расходов и хозяйственных операций.

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

При обнаружении ошибок (искажений) в исчислении налоговой базы, относящихся к прошлым налоговым (отчетным) перио-

дам, в текущем (отчетном) налоговом периоде перерасчет налоговых обязательств производится в период, в течение которого совершена ошибка. В случае невозможности определения конкретного периода корректируются налоговые обязательства отчетного периода, в котором выявлены ошибки (искажения).

4. Выделяют следующие два метода учета налоговой базы:

- *кассовый* (учитываются только те суммы (имущество), которые присвоены налогоплательщиком в определенной юридической форме, например, получены в кассе наличными, переданы в собственность посредством оформления определенных документов);
- *накопительный* (доходом признаются все суммы, право на получение которых возникло у налогоплательщика в конкретном налоговом периоде вне зависимости от того, получены ли они в действительности. Для определения произведенных затрат подсчитывается сумма имущественных обязательств, возникших в отчетном периоде, независимо от фактических выплат).

5. **В соответствии со ст. 53 НК РФ налоговая ставка** - это величина налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы.

Бывают различные виды ставок, например, твердые, процентные (адвалорные) или комбинированные.

***Твердые ставки** - это фиксированный размер налога за каждую единицу налогообложения.* Например, за единицу подакцизной продукции. ***Процентные ставки (адвалорные)** - это ставки, начисляемые в процентах к облагаемой сумме.*

6. **Льготы по налогам и сборам** - это преимущества, предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов, по сравнению с другими плательщиками, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере. Нормы законодательства РФ о налогах и сборах, определяющие основания, порядок и условия применения льгот по налогам и сборам, не могут носить индивидуального характера.

*Выделяют следующие виды налоговых льгот:*

- налоговые вычеты (в законодательстве зарубежных стран их именуют также налоговыми скидками);
- освобождения от налогообложения (в зарубежных странах их именуют также налоговыми изъятиями и преференциями);
- изменение срока уплаты налога;
- снижение ставки налога.

## Вопрос 46\* **Изменение срока уплаты налога (сбора)**

*1. Общие положения*

*2. Формы (eiidhi) изменения срока уплаты*

*3. Отсрочка или рассрочка уплаты налога*

*4. Налоговый кредит*

*5. Инвестиционный налоговый кредит*

**!\* Изменение срока уплаты налога** - это налоговая льгота, представляющая собой перенос установленного срока уплаты налога (сбора) на более поздний срок.

Срок уплаты налога может быть изменен в отношении всей подлежащей уплате суммы налога либо ее части как с начислением процентов на неуплаченную сумму налога, так и без начисления.

**2. Существуют следующие формы (виды) изменения срока уплаты налога (сбора):**

- отсрочка;
- рассрочка;
- налоговый кредит;
- инвестиционный налоговый кредит.

**3\* Отсрочка или рассрочка уплаты налога** - это форма изменения срока уплаты налога, установленного законом при наличии оснований, предусмотренных ст. 64 НК РФ, на срок *от 1 до 6 месяцев* соответственно, с единовременной или поэтапной уплатой налогоплательщиком суммы задолженности.

Отсрочка (рассрочка) может быть предоставлена по одному или нескольким налогам. Законодатель предусматривает основания для предоставления заинтересованному лицу отсрочки или рассрочки по уплате налога.

Решение о предоставлении отсрочки (рассрочки) или об отказе в ее предоставлении принимается уполномоченным органом в течение *одного месяца* со дня получения заявления заинтересованного лица.

**4. Налоговый кредит представляет собой изменение срока уплаты налога на срок от 3 месяцев до 1 года при наличии соответствующих оснований.**

Перечень таких оснований и порядок предоставления налогового кредита установлен НК РФ.

За пользование налоговым кредитом взимаются проценты, как и за предоставление отсрочки (рассрочки).

Если налоговый кредит предоставляется вследствие причинения лицу ущерба в результате стихийного бедствия, технологической катастрофы или иных обстоятельств непреодолимой силы либо задержки бюджетного финансирования, оплаты государственного заказа, то проценты *не начисляются*.

Различия между налоговым кредитом и отсрочкой (рассрочкой) уплаты налога состоят в том, что максимальный срок отсрочки (рассрочки) составляет *6 месяцев*, а кредит может предоставляться на срок до *одного года*.

Отсрочка (рассрочка) предоставляется решением уполномоченного органа, а для предоставления налогового кредита заключается договор.

#### **5. Инвестиционный налоговый кредит** предоставляется организациям, которые:

- осуществляют внедренческую или инновационную деятельность;
- проводят научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы либо техническое перевооружение производства (например, создают новые технологии);
- выполняют особо важные заказы по социально-экономическому развитию регионов.

Указанные организации имеют право в определенных пределах уменьшить свои налоговые платежи по налогу с последующей поэтапной уплатой суммы кредита и начисленных процентов. Такой кредит может быть предоставлен лишь по налогу на прибыль организаций, а также по региональным и местным налогам.

Инвестиционный налоговый кредит предоставляется на срок от одного года до 5 лет. Оформляется налоговый кредит договором, в котором определяются вид налога, сумма кредита, срок действия договора, размер процентов, порядок погашения, меры по обеспечению выполнения условий договора (залог, поручительство), ответственность сторон (ст. 67 НК РФ).

## **Вопрос 47. Порядок и сроки уплаты налогов (сборов)**

- 1. Общие положения*
- 2. Формы добровольной уплаты налога (сбора)*
- 3. Способы уплаты налога (сбора)*
- 4. Валюта налогового платежа*
- 5. Сроки исполнения обязанности по уплате налога (сбора)*
- 6. Основания непризнания обязанности по уплате налога исполненной*

**1. Уплата налога (сбора) производится добровольно или принудительно.**

*При добровольной уплате налога (сбора) она производится:*

- разовой уплатой всей суммы налога;
- по частям (уплатой авансовых платежей в течение налогового периода, по окончании которого производится перерасчет).

Конкретный порядок уплаты налога устанавливается применительно к каждому налогу. Например, гл. 22 "Акцизы" части второй НК РФ предусмотрен авансовый порядок взимания акцизов в форме продажи акцизных марок либо специальных региональных марок по подакцизным товарам, подлежащим обязательной маркировке.

Порядок уплаты федеральных налогов устанавливается НК РФ, региональных налогов - законами субъектов РФ, местных налогов - нормативными правовыми актами представительными органами местного самоуправления в соответствии с НК РФ.

**2. Налога (сборы) уплачиваются в наличной или безналичной форме.**

*Уплата налога в безналичной форме производится* путем подачи платежного поручения перечислить сумму налога с банковского счета налогоплательщика в кредитную организацию, в которой открыт данный банковский счет. Порядок оформления налогоплательщиками платежных поручений на перечисление налоговых платежей регламентирован совместным приказом Минфина РФ и МНС РФ от 29.02.2000 №№ 21н, АП-3-25/82 (вред, от 01.10.2001).

*Уплата налога в наличной форме* может производиться посредством почтового перевода, через кассу сельского или поселкового органа местного самоуправления или через сборщика налогов и сборов. Исполнение обязанности по уплате налога в

неденежной форме (например, передачей государству товаров или выполнением для государственных нужд каких-либо работ) запрещено.

**3\* Выделяют три основных методологических способа уплаты налога:**

- по декларации;
- у источника выплаты дохода;
- кадастровый способ уплаты налога.

*При уплате налога по декларации* налогоплательщик обязан представить в установленный срок в налоговый орган заполненную в установленном порядке налоговую декларацию. В декларации указываются сведения о полученных доходах и произведенных расходах, источниках доходов, налоговых льготах и исчисленной сумме налога, а также другие юридически значимые для налогообложения сведения.

*При уплате налога у источника выплаты дохода* налогоплательщик получает часть дохода за вычетом налога, рассчитанного и удержанного бухгалтерией предприятия или предпринимателем, производящим выплату дохода (зарботной платы, сумм материального поощрения и т. д.).

*Кадастр – это реестр, который устанавливает перечень типичных объектов (земель, доходов и т. п.), классифицируемых по внешним признакам, и определяет среднюю доходность объекта обложения.*

**4. Обязанность по уплате налога (сбора) исполняется в валюте России – российских рублях.**

В *иностранной валюте* налоговые платежи вправе совершать иностранные организации и физические лица, не являющиеся налоговыми резидентами РФ.

**5. Сроки уплаты налога (сбора) устанавливаются, изменяются нормативными правовыми актами о налогах и сборах применительно к каждому налогу (сбору).**

Срок уплаты налога определяется календарной датой или истечением периода времени, исчисляемого годами, кварталами, месяцами, неделями и днями, а также указанием на событие, которое должно наступить или произойти, либо действие, которое должно совершиться.

Налогоплательщик должен уплатить налог в установленный надлежащий срок или (при наличии такого желания) досрочно.

При нарушении этого правила налогоплательщиком уплачиваются пени за просрочку налогового платежа. Неуплаченная

или не полностью уплаченная сумма налога в установленный срок является *недоимкой*, наличие которой является основанием для принудительного взыскания с налогоплательщика соответствующих денежных сумм налоговым органом.

#### **6. Налог (сбор) не признается уплаченным в случаях:**

- отзыва налогоплательщиком платежного поручения<sup>4</sup> на перечисление суммы налога в бюджет (внебюджетный фонд);
- возврата банком налогоплательщику платежного поручения на перечисление суммы налога в бюджет (внебюджетный фонд);
- когда на момент предъявления налогоплательщиком в банк поручения на уплату налога имеются иные неисполненные требования, предъявленные к счету, которые в соответствии с гражданским законодательством РФ исполняются в первоочередном порядке, а налогоплательщик не имеет достаточных денежных средств на счете для удовлетворения всех требований.

### **Вопрос 48. Уплата налогов и сборов при реорганизации юридического лица**

*Ш рбШцг нбт ^сшт*

#### **2: Особенности уплаты при различных формах 1 реорганизации юридического лица**

##### **1. Обязанность по уплате налогов при реорганизации юридического лица** исполняет его правопреемник.

Такая обязанность переходит к правопреемникам независимо от того, были ли им известны до завершения реорганизации факты и (или) обстоятельства неисполнения или ненадлежащего исполнения реорганизованным юридическим лицом вышеуказанной обязанности.

В соответствии со ст. 50 НК РФ *реорганизация юридического лица не изменяет сроков исполнения его налоговых обязанностей правопреемником.*

Правопреемник (правопреемники) должен также уплатить пени, причитающиеся по перешедшим к нему налоговым обязанностям, и штрафы, наложенные на юридическое лицо за совершение налоговых правонарушений до завершения его реорганизации.

##### **2. При слиянии** нескольких юридических лиц их правопреемником в части исполнения обязанности по уплате налогов признается возникшее в результате такого слияния юридическое лицо.

*При присоединении* одного юридического лица к другому юридическому лицу правопреемником присоединенного юридического лица в части исполнения обязанности по уплате налогов признается присоединившее его юридическое лицо.

*При разделении* - юридические лица, возникшие в результате такого разделения, признаются правопреемниками реорганизованного юридического лица в части исполнения обязанности по уплате налогов.

*При выделении* из состава юридического лица одного или нескольких юридических лиц - правопреемства по отношению к реорганизованному юридическому лицу в части исполнения его обязательств по уплате налогов не возникает.

*При преобразовании одного юридического лица в другое* - преемником реорганизованного юридического лица в части исполнения обязанностей по уплате налогов признается вновь возникшее юридическое лицо.

## Вопрос 49. Уплата налогов и сборов

при ликвидации юридического лица

J. Общие положения LLJ 1Л.1 tit} l-ti  
 Ж бс^бенности уплаты налогов при ликвидации \  
 I юридического лица > \ I

1. Обязанность по уплате налогов и сборов, а также пеней и штрафов ликвидируемой организации, исполняется *ликвидационной комиссией* за счет денежных средств и имущества прекратившей свое существование организации.
2. **Очередность исполнения** обязанностей по уплате налогов и сборов при ликвидации организации среди расчетов с другими кредиторами такой организации определяется гражданским законодательством.

В случае если организация обладает достаточным количеством денежных средств - задолженность по обязательным платежам в бюджет и во внебюджетные фонды погашается *в четвертую очередь* после удовлетворения требований граждан по возмещению вреда жизни и здоровью, выплаты выходных пособий по оплате труда и требований кредиторов по обязательствам, обеспеченным залогом имущества ликвидируемого юридического лица (ст. 64 ГК РФ).

В соответствии со ст. 49 НК РФ, если ликвидируемая организация имеет суммы *излишне уплаченных* этой организацией налогов или сборов И (или) пеней, штрафов, то указанные суммы подлежат зачету в счет погашения задолженности ликвидируемой организации.

## **Вопрос 50.** Уплата налогов и сборов в случае безвестно отсутствующего физического лица

### ***1. Общеположения***

### ***2. Особенности уплаты налогов и сборов безвестноотсутствующего лица***

1. Налог за безвестно отсутствующее лицо *уплачивается лицом, которое уполномочено органом опеки и попечительства управлять имуществом безвестноотсутствующего.*
2. На лицо, которое уполномочено органом опеки и попечительства управлять имуществом безвестно отсутствующего физического лица, возлагается обязанность погашения всей задолженности гражданина, признанного безвестно отсутствующим перед бюджетом (налогов, пени, штрафов).

Указанные суммы уплачиваются за счет денежных средств физического лица, признанного безвестно, отсутствующим.

Налоговым органом может быть приостановлено исполнение обязанности уплатить налоги (сборы), пени и штрафы в случае недостаточности для этого денежных средств у физического лица.

## Вопрос 51. Принудительное исполнение обязанности по уплате налогов и сборов

1. *Общие положения о порядке принудительного исполнения*
2. *Виды требований об уплате налога (сбора)*
3. *Меры принудительного исполнения обязанности*
4. *Особенности порядка принудительного взыскания неуплаченных сумм налогов (сборов) с организаций и с физических лиц*

1. *Наличие недоимки по тому или иному налогу является основанием для принудительного взыскания налоговым органом с налогоплательщика соответствующих денежных сумм.*

Налоговым органом налогоплательщику (плательщику сбора, налоговому агенту) направляется письменное извещение о неуплаченной сумме налога, а также об обязанности уплатить в установленный срок неуплаченную сумму налога (сбора) и пени - **требование об уплате налога или сбора.**

Форма требования установлена приказом МНС РФ "Об утверждении форм налоговых уведомлений" от 14.10.99 № АП-3-08/326 (в ред. от 14.10.2002).

Требование об уплате *налога (сбора)* направляется не позднее **3-х месяцев** после наступления срока уплаты налога.

Требование об уплате *налога (сбора)* и *пеней* направляется в **10-дневный** срок со дня вынесения решения налогового органа по результатам налоговой проверки.

Требование об уплате налога или сбора вручается налоговым органом налогоплательщику (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 по месту учета этого налогоплательщика (статьи 69 - 70 НК РФ).

2. **Различают следующие виды требований об уплате:**

- недоимки по налогу (сбору) и пени, направляемые налогоплательщику после его пропуска срока для уплаты налога, если в данном случае исключается применение налоговых санкций;

- недоимки по налогу (сбору) и пени, а также налоговых санкций вследствие виновного пропуска срока уплаты налога (п. 3 ст. 101 НК РФ);
- одних налоговых санкций в случае отсутствия у налогоплательщика недоимки по налогам и задолженности по пеням (статьи 116, 117, 118, 120 НК РФ и др.);
- задолженности по налогу, пени и процентам (п. 8 ст. 68 НК РФ).

3« Если направление требования об уплате налога не возымело должного "дисциплинирующего" воздействия, налоговые органы вправе применить к недобросовестному налогоплательщику **меры принудительного исполнения налоговой обязанности** - взыскание, которое может быть обращено на:

- денежные средства, находящиеся на счетах налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) в кредитных организациях;
- имущество налогоплательщика;
- права (требования) по неисполненным денежным обязательствам (дебиторскую задолженность).

Недоимка, числящаяся за отдельными налогоплательщиками, плательщиками сборов и налоговыми агентами, взыскание которой оказалось невозможным в силу причин экономического, социального или юридического характера, признается безнадежной и списывается (ст. 59 НК РФ).

#### **4. По общему правилу, взыскание налога с организации производится в бесспорном порядке.**

Исключением является взыскание налога с организации, если обязанность по уплате налога основана на изменении налогового органа:

- юридической квалификации сделок, заключенных налогоплательщиком с третьими лицами;
- юридической квалификации статуса и характера деятельности налогоплательщика.

С учетом ч. 1 ст. 35 Конституции РФ и правовой позиции Конституционного Суда РФ о том, что "никто не может быть лишен своего имущества иначе как по решению суда" взыскание неуплаченного налога с **физического лица** производится только в судебном порядке.

## Вопрос 52\* **Обеспечение принудительного исполнения обязанности по уплате налогов и сборов**

1. <i>Понятие способов обеспечения обязанности по уплате налогов и сборов</i>	\
2. <i>Виды способов обеспечения</i>	
3. <i>Залог имущества</i>	; "\ [
4. <i>Поручительство</i>	
5. <i>Пеня</i>	П
6. <i>Приостановление операций по счетам в банке</i>	\
7* <i>Арест имущества</i>	\ \

1. Под способами обеспечения исполнения налоговой обязанности понимаются правовые средства, обеспечивающие надлежащее исполнение обязанности по уплате законно установленных налогов и сборов либо позволяющие налоговому органу осуществить принудительное взыскание налога в случае неисполнения (ненадлежащего исполнения) налогового обязательства.
2. Налоговым Кодексом РФ предусматриваются следующие **виды способов обеспечения исполнения обязанности** по уплате налогов и сборов:
  - залог имущества;
  - поручительство;
  - пеня;
  - приостановление операций налогоплательщика по счетам в банке;
  - арест имущества налогоплательщика;
  - и другие способы, установленные таможенным законодательством РФ, в части налогов (сборов), подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ.
3. **Залог имущества как способ обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов** выполняет обеспечительную функцию по отношению к основному обязательству (в данном случае - по уплате налогов и сборов) и поэтому применяется в случаях изменения сроков исполнения налогового обязательства. Залог имущества оформляется договором между налоговым органом и залогодателем. При этом залогодателем может быть как сам налогоплательщик или плательщик сбора, так и третье лицо.

В соответствии со ст. 336 ГК РФ к объектам залога относится *любое имущество*, за исключением изъятого из оборота.

Налоговый кодекс РФ вслед за ГК РФ выделяет два вида залога:

\$/ без передачи заложенного имущества залогодержателю;

- с передачей заложенного имущества залогодержателю (заклад).
4. **При поручительстве** поручитель обязывается перед налоговыми органами в полном объеме уплатить налоги (сборы) и пени за налогоплательщика *в том случае, если тот сам не исполнит свою налоговую обязанность*.

Поручительство оформляется письменным *договором* между налоговым органом и поручителем.

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

В соответствии со ст. 74 НК РФ по исполнению поручителем своих обязанностей в соответствии с договором к нему переходит право требования от налогоплательщика уплаченных им сумм, процентов по этим суммам, а также возмещения убытков, понесенных в связи с исполнением обязанности налогоплательщика.

5. **Пеней признается определенная законом денежная сумма, которую налогоплательщик (плательщик сборов) или налоговый агент обязаны уплатить в бюджет или государственный внебюджетный фонд в случае уплаты причитающихся фискальных сумм в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки.**

Налоговым законодательством предусмотрены два способа уплаты пени:

- одновременно с уплатой сумм налога и сбора;
- после уплаты таких сумм в полном объеме.

В соответствии со ст. 74 НК РФ подача заявления о предоставлении отсрочки (рассрочки), налогового кредита или инвестиционного налогового кредита не приостанавливает начисления пеней на сумму налога, подлежащую уплате.

- 6\* **Приостановление операций по счетам налогоплательщика в кредитной организации** – это временное прекращение кредитной организацией всех расходных операций по данному счету.

Такое ограничение не распространяется на платежи, очередность исполнения которых в соответствии с гражданским законодательством предшествует исполнению обязанности по уплате налогов и сборов.

*Приостановление операций по счетам применяется в отношении:*

- организаций (налогоплательщика, налогового агента, плательщика сбора);
- физических лиц (налогоплательщика, налогового агента, плательщика сбора и индивидуального предпринимателя).

Решение о приостановлении операций по счетам в кредитной организации принимается руководителем (его заместителем) налогового органа, направившим требование об уплате налога, в случае неуплаты налога - обязанным лицом в установленные сроки.

Приостановление операций по счетам в банке в отношении налогоплательщика, налогового агента, плательщика сборов - *физического лица* в случае неисполнения ими в установленный срок обязанности по уплате налога осуществляется по решению суда.

**7. Под арестом имущества в качестве способа обеспечения исполнения решения о взыскании налога (сбора) понимается действие налогового или таможенного органа с санкции прокурора по ограничению права собственности налогоплательщика-организации в отношении его имущества.**

Арест имущества производится в случае неисполнения налогоплательщиком, налоговым агентом, плательщиком сборов, являющимися организациями, в установленные сроки обязанности по уплате налога и при наличии у налоговых или таможенных органов достаточных оснований полагать, что указанное лицо предпримет меры, чтобы скрыться либо скрыть свое имущество.

*Решение* о наложении ареста на имущество обязанного лица принимается руководителем (его заместителем) налогового или таможенного органа в форме соответствующего постановления; в нем определяется место, где должно находиться имущество, на которое наложен арест.

Решение об аресте имущества действует с момента наложения ареста до отмены (в случае прекращения обязанности по уплате налога) этого решения уполномоченным должностным лицом налогового или таможенного органа, вынесшим такое решение, или вышестоящим налоговым или таможенным органом либо судом.

Арест имущества бывает двух видов:

- полный;
- частичный.

**Полным арестом имущества** признается такое ограничение прав фискально обязанного лица в отношении его имущества, при котором он не вправе распоряжаться арестованным имуществом, а владение и пользование этим имуществом осуществляются с разрешения и под контролем налогового или таможенного органа.

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

В соответствии со ст. 77 НК РФ 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.

## **Вопрос 53\* Зачет и возврат излишне уплаченных (взысканных) сумм налога (сбора, пени)**

### **1. Общие положения**

- 2. Зачет и возврат излишне уплаченного налога (сбора, пени)**
- 3. Зачет и возврат излишне взысканного налога (сбора, пени)**

### **!• Правила зачета и возврата сумм налога (сбора) и пени применяются в отношении:**

- налогоплательщиков;
- налоговых агентов;
- плательщиков сборов.

## **2, Зачет или возврат излишне уплаченного налога (сбора) и пени производится налоговым органом по месту учета налогоплательщика.**

Налоговый орган обязан сообщить налогоплательщику о каждом факте излишней уплаты им налога не позднее **одного месяца** со дня обнаружения такого факта.

Если обнаружены факты, свидетельствующие о возможной излишней уплате налога, налоговый орган вправе направить нало-

гоплательщику предложение о проведении совместной выверки уплаченных налогов. Результаты такой выверки оформляются актом, подписываемым налоговым органом и налогоплательщиком.

Сумма излишне уплаченного налога может быть:

- направлена на погашение недоимки, пеней;
  - зачтена в счет предстоящих платежей физически обязанного лица этому же или иным налогам;
  - возвращена физически обязанному лицу.
- 3. Налоговый орган, установив факт излишнего взыскания налога (сбора) или пени, обязан сообщить об этом налогоплательщику не позднее *одного месяца* со дня установления этого факта.**

По общему правилу, излишне взысканная сумма денежных средств подлежит возврату налогоплательщику. Однако при наличии у него *недоимки* по уплате налогов и сборов или задолженности по пеням, причитающимся тому же бюджету (внебюджетному фонду), возврат налогоплательщику излишне взысканной суммы производится только после зачета в счет погашения недоимки.

Налогоплательщик (плательщик сбора, налоговый агент) *вправе подать* в налоговый орган *заявление о возврате суммы излишне взысканного налога* в течение *одного месяца* со дня, когда ему стало известно о факте излишнего взыскания с него налога. Он также вправе подать *исковое заявление* в суд - в течение *3-х лет* начиная со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о факте излишнего взыскания налога.

В случае признания факта излишнего взыскания налога орган, рассматривающий заявление налогоплательщика, принимает решение (в течение *2-х недель* со дня регистрации указанного заявления) о возврате излишне взысканных сумм налога, а также соответствующих процентов.

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

Сумма излишне взысканного налога и начисленные на эту сумму проценты подлежат возврату налоговым органом не **позднее *одного месяца*** со дня принятия решения налоговым **органом, а** в случае вынесения судом решения о возврате из-

лишне взысканных сумм - в течение *одного месяца* после вынесения такого решения.

Возврат суммы излишне взысканного налога, а также начисленных процентов, производится в российских рублях.

## Вопрос 54\* **Налоговый контроль**

*L Понятиеналогового \контроля*

*% Государственные органы, осуществляющие налоговый контроль*

*% Цели налогового контроля*

*4±фортыналогового контроля*

*5. Методы осуществления налогового контроля*

*6. Защита прав проверяемых :*

*7. Издержки, связанные с осуществлением налогового контроля*

*^Контроль за соблюдением налогового законодательства РФ*

**1. Налоговый контроль** - это совокупная система действий налоговых и иных государственных органов по надзору за выполнением фискально обязанными лицами (в первую очередь налогоплательщиками, плательщиками сборов, налоговыми агентами, кредитными организациями) норм налогового законодательства РФ.

Порядок осуществления налогового контроля, формы его проведения, а также права и обязанности участников мероприятий налогового контроля, регулируются положениями гл. 14 НК РФ.

*Налоговый контроль осуществляется вышеуказанными органами в отношении следующих категорий лиц:*

- налогоплательщиков;
- плательщиков сборов;
- налоговых агентов.

Налоговый контроль направлен на *обеспечение правильного исчисления, своевременного и полного внесения налогов и сборов в бюджет (государственные внебюджетные фонды).*

**2. Налоговый контроль в РФ осуществляют следующие органы:**

- налоговые органы;
- таможенные органы;
- органы государственных внебюджетных фондов.

При этом в соответствии со ст. 82 НК РФ должностные лица таможенных органов и органов государственных внебюджет-

ных фондов наделены контрольными полномочиями в сфере налогообложения в пределах своей компетенции.

*Таможенные органы* вправе осуществлять налоговый **контроль** за полнотой и своевременностью уплаты налогов, взимаемых при перемещении товаров через таможенную границу РФ.

*Органы государственных внебюджетных фондов* осуществляют полномочия по налоговому контролю за полнотой и своевременностью уплаты налогов и сборов, поступающих в соответствующие государственные внебюджетные фонды.

Налоговые и таможенные органы, органы государственных внебюджетных фондов и органы внутренних дел информируют друг друга об имеющихся у них материалах о нарушениях законодательства о налогах и сборах и налоговых преступлениях, о принятых мерах по их пресечению, проводимых налоговых проверках, осуществляют обмен другой необходимой информацией.

### **3. Цель мероприятий налогового контроля:**

- выявление налоговых правонарушений и налоговых преступлений;
  - предупреждение их совершения в будущем;
  - обеспечение неотвратимости наступления налоговой ответственности.
4. Для достижения указанных целей налоговыми и иными контролирующими органами используются следующие основные **формы (способы) налогового контроля:**
- налоговые проверки;
  - получение объяснений фискально обязанных лиц;
  - проверки данных учета и отчетности;
  - осмотр помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли);
  - контроль за расходами физических лиц и др.

*Основной формой (способом) налогового контроля* являются налоговые проверки, которые позволяют наиболее полно выявить своевременность, полноту и правильность исчисления фискально обязанным лицом своих обязанностей.

Остальные формы налогового контроля используются в качестве вспомогательных методов выявления налоговых правонарушений.

5. **Под методами налогового контроля** следует понимать приемы, способы или средства, применяемые сотрудниками контролирурующих органов при его осуществлении.

В зависимости от того, является ли налоговый контроль документальным (камеральным) или фактическим (выездным), методы его могут различаться.

*При документальном налоговом контроле используются следующие методы:*

- формальная, логическая и арифметическая проверка документов;
- юридическая оценка хозяйственных операций, отраженных в документах;
- встречная проверка, основывающаяся на том, что проверяемая операция находит отражение в аналогичных документах организации-контрагента и в других документах и учетных записях;
- экономический анализ<sup>1</sup>.

6. **При проведении налогового контроля не допускается** причинение неправомерного вреда налогоплательщику, плательщику сбора, налоговому агенту или их представителям либо имуществу, находящемуся в их владении, пользовании или распоряжении.

Убытки, причиненные неправомерными действиями налоговых органов или их должностных лиц при проведении налогового контроля, подлежат возмещению в полном объеме, включая упущенную выгоду (неполученный доход).

7. **Состав издержек, связанных с осуществлением налогового контроля,** определяется положениями гл. 17 НК РФ.

Указанные затраты, связанные с осуществлением налогового контроля, а также производством по делу о налоговом правонарушении (возбужденного по результатам мероприятий налогового контроля), состоят из СУММ:

- выплачиваемых свидетелям, переводчикам, специалистам, экспертам и понятым налоговыми органами;
  - судебных издержек.
8. Помимо органов, осуществляющих налоговый контроль, **надзор за соблюдением налогового законодательства РФ вправе проводить:**
- финансовые органы, в частности, органы федерального казначейства в целях проверки полноты и своевременности испол-

<sup>1</sup> См. подр.: Поролло Е.В. Налоговый контроль. Принципы и методы проведения. - М., 1996. С. 14 - 15.

нения банками операций по перечислению налогов в доход соответствующего бюджета;

- Счетная палата РФ - в связи с использованием юридическими лицами налоговых льгот;
- органы финансовой разведки (комитет по финансовому мониторингу и контролю).
- Кроме того, к контролю за соблюдением налогового законодательства РФ также относятся следующие, не относящиеся к налоговому контролю контрольные мероприятия, проводимые:
- налоговыми органами в отношении сборщиков налогов и (или) сборов;
- сборщиками налогов и (или) сборов.

## Вопрос 55. Налоговые проверки

1. *Общие положения*

2. *Виды налоговых проверок*

3. *Проведение камеральных налоговых проверок и оформление ее результатов*

4. *Проведение выездных налоговых проверок и оформление ее результатов*

1. **Налоговые проверки** проводятся в отношении налогоплательщиков и плательщиков сборов (организаций, индивидуальных предпринимателей, физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями), а также налоговых агентов, которыми являются организации, индивидуальные предприниматели.

**Целью** налоговых проверок выступает осуществление контроля за полнотой и своевременностью выполнения фискально обязанными лицами обязанностей по правильному исчислению, полной и своевременной уплатой налогов, а также обязанности в сфере налоговой отчетности, представления фискально значимой информации.

Налоговые проверки могут проводиться:

- налоговыми органами;
  - таможенными органами и
  - органами государственных внебюджетных фондов.
2. Различают следующие **виды налоговых проверок:**
- камеральная (ст. 88 НК РФ);
  - выездная (ст. 89 НК РФ);
  - встречающая.

*Камеральная налоговая проверка* проводится по месту нахождения налогового органа на основе **налоговых деклараций** и документов, представленных **налогоплательщиком**, служащих основанием для исчисления и уплаты налога, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа.

*Выездная налоговая проверка* представляет собой более развернутую и подробную форму налогового контроля; она проводится с выездом к месту нахождения фискально обязанного лица. Во время проведения проверки налоговые органы вправе исследовать документы, связанные с налогообложением, а также использовать иные формы и методы налогового контроля. В экономической и специальной литературе налоговые проверки называют также фактическими.

*Встречная налоговая проверка* проводится в случае, если при камеральных и выездных налоговых проверках у налоговых органов возникает необходимость получения информации о деятельности, связанной с иными лицами. При проведении такой проверки налоговые органы получают от этих иных лиц (например, - экономически связанных с проверяемым единичными технологическими цепочками производства поставщиков оборудования, комплектующих) документы, относящиеся к деятельности проверяемого.

- 3. По общему правилу, налоговой проверкой** могут быть охвачены только **3 года** деятельности налогоплательщика, плательщика сбора и налогового агента, непосредственно предшествовавшие году проведения проверки.

*Камеральная налоговая проверка* проводится уполномоченными должностными лицами налогового органа в соответствии с их служебными обязанностями без какого-либо специального решения руководителя налогового органа. Срок такой проверки **не** должен превышать **3-х месяцев** со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации и документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налога. При проведении камеральной проверки налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения, получить объяснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты налогов.

Если в ходе проверки обнаружены какие-либо ошибки налогоплательщика, признаки налогового правонарушения, то сотрудник, проводящий проверку, выполняет следующие действия:

- уведомляет налогоплательщика об этом;

- направляется *необходимый документ* руководителю налогового органа.

В последнем случае на основании указанного документа *руководитель налогового органа или его заместитель решает вопрос.*

- о привлечении фискально обязанного лица к налоговой ответственности;
- направлении проверенному лицу требования об уплате доначисленной суммы налога и пени и др.

#### **4. Выездная налоговая проверка проводится** на основании решения руководителя (его заместителя) налогового органа.

*Решение о назначении выездной налоговой проверки* в соответствии с приказом МНС РФ от 08.10.99 № АП-3-16/318 (в ред. от 07.02.2000) *должно содержать:*

- наименование налогового органа;
- номер решения и дату его вынесения;
- наименование фискально обязанного лица и его идентификационный номер налогоплательщика;
- период финансово-хозяйственной деятельности фискально обязанного лица, за который проводится проверка;
- виды налогов, по которым проводится проверка;
- Ф.И.О., должности и классные чины проверяющих;
- подпись лица, вынесшего решение, с указанием его Ф.И.О., должности и классного чина.

Выездная налоговая проверка в отношении одного налогоплательщика может проводиться по одному или нескольким налогам. При этом срок проведения налоговой проверки не должен превышать **2-х месяцев** (срок проведения проверки включает в себя время фактического нахождения проверяющих на территории проверяемого фискально обязанного лица). Однако в исключительных случаях вышестоящий налоговый орган может увеличить продолжительность выездной налоговой проверки до **3-х месяцев**.

Должностные лица налоговых органов перед началом проведения проверки *обязаны* предъявить свои удостоверения и ознакомить проверяемых лиц с решением о назначении проверки. В случае отсутствия документов налогоплательщик вправе отказать им в допуске на территорию и в помещения, а также в предоставлении документов.

Доступ должностных лиц налоговых органов, проводящих проверку, в жилые **помещения** помимо или против воли проживающих в них лиц возможен только в случаях, установленных федеральным законом или на основании судебного решения.

При необходимости проверяющие могут проводить инвентаризацию имущества фискально обязанного лица, производить осмотр помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода, истребовать необходимые для проверки документы. Отказ налогоплательщика представить документы влечет наступление ответственности, а также выемку документов.

По окончании выездной налоговой проверки проверяющий составляет соответствующую *справку*, в которой фиксируются предмет проверки и сроки ее проведения. Затем не позднее **2-х месяцев** после составления справки о проведенной проверке уполномоченными должностными лицами налоговых органов должен быть составлен в установленной форме *акт выездной налоговой проверки*.

*Акт выездной налоговой проверки состоит из трех частей:*

- вводной;
- описательной;
- итоговой.

К акту выездной налоговой проверки прилагаются соответствующие документы, и он подписывается уполномоченными должностными лицами налогового органа, проводившими проверку, и фискально обязанным лицом.

*Проверяемое лицо вправе:*

- подписать акт без оговорок;
- подписать акт с возражениями;
- отказаться подписывать акт.

В случае отказа проверяемого лица подписать акт, проверяющий делает соответствующую запись на последней странице акта. Оформленный акт вручается налогоплательщику.

Если налогоплательщик не согласен с изложенными в акте проверки фактами, а также с выводами и предложениями проверяющих, он может в 2-недельный срок со дня получения акта представить в налоговый орган письменное объяснение мотивов отказа подписать акт или возражения по акту *целом* или по его отдельным положениям.

После этого руководитель или заместитель руководителя налогового органа в течение не более **14 дней** рассматривает акт и документы (материалы), представленные налогоплательщиком.

Руководитель или заместитель налогового органа принимает решение по результатам выездной налоговой проверки о:

- привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности;
- отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности;
- **проведении дополнительных мероприятий налогового контроля.**

*Решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности* должно содержать обстоятельства совершенного налогового правонарушения, установленные проверкой, документы и иные сведения, подтверждающие указанные обстоятельства, доводы, приводимые налогоплательщиком, и результаты проверки этих доводов, а также решение о привлечении к ответственности с указанием конкретных нарушений и применяемых мер ответственности.

На основании вынесенного решения в **10-дневный** срок с момента его вынесения налогоплательщику направляется требование об уплате недоимки по налогу и пени (ст. 101 НК РФ).

## Вопрос 56. Учет налогоплательщиков

tf\* *Общие положения* [4-ч  
 2. *Правовые основы учета налогоплательщиков* ^ \  
 3. *Порядок учета налогоплательщиков* • f  
 Ж *Идентификационный номер*  
 \ *налогоплательщика (ИНН)* ; QH

1. Постановка налогоплательщиков на учет в налоговых органах является обязательной и осуществляется для целей эффективности налогового контроля.
2. Учет налогоплательщиков регулируется НК РФ и подзаконными актами Правительства РФ и МНС РФ (например, приказы МНС РФ "Об утверждении Порядка определения особенностей постановки на учет крупнейших налогоплательщиков - российских организаций" от 31.08.2001 № БГ-3-09/319 (в ред. от 08.04.2003); "Об утверждении Положения об особенностях учета в налоговых органах иностранных организаций" от 07.04.2000 № АП-3-06/124 и др.).
3. Налогоплательщики подлежат постановке на учет в налоговых органах:
  - по месту нахождения организаций;

- месту нахождения их обособленных подразделений;
- месту жительства физических лиц;
- месту нахождения принадлежащего им налогооблагаемого недвижимого имущества и транспортных средств.

Постановка налогоплательщика на учет осуществляется соответствующим налоговым органом в течение 5 дней со дня подачи им всех необходимых документов, и в тот же срок выдается соответствующее *свидетельство*.

Постановка на учет и снятие с учета осуществляются бесплатно. Сведения о налогоплательщике с момента постановки на учет являются *налоговой тайной*.

Согласно Постановлению Правительства РФ "Об уполномоченном федеральном органе исполнительной власти, осуществляющем государственную регистрацию юридических лиц, крестьянских (фермерских) хозяйств, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей" от 17.05.2002 № 319 (в ред. от 16.09.2003) с 1 июля 2002 года МНС РФ переданы полномочия по государственной регистрации юридических лиц, а с 1 января 2004 года — физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей, а также крестьянских (фермерских) хозяйств. Эта мера призвана повысить эффективность учета налогоплательщиков.

4. При постановке на первичный учет каждому налогоплательщику присваивается единый по всем видам налогов и сборов, в т. ч. подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу, и на всей территории **РФ идентификационный номер налогоплательщика** (далее - ИНН).

Идентификационный номер налогоплательщика может быть изменен в случае снятия налогоплательщика с учета в одном налоговом органе и последующей постановки его на первичный учет в другом налоговом органе.

При реорганизации налогоплательщика-организации вновь образованной организации присваивают новый номер.

В случае ликвидации налогоплательщика-организации ИНН признается недействительным.

## Вопрос 57. Налоговая декларация

*I, Понятие налоговой декларации*

*% Порядок и способы представления налоговой декларации*

- 1. Налоговая декларация** - письменное заявление налогоплательщика о полученных доходах и произведенных расходах, источниках доходов, налоговых льготах и исчисленной сумме налога и (или) другие данные, связанные с исчислением и уплатой налога.
- 2. Налоговая декларация представляется** каждым налогоплательщиком по каждому налогу, подлежащему уплате этим налогоплательщиком, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах.

Налоговая декларация представляется в налоговый орган по месту учета налогоплательщика на бланке установленной формы.

В случаях, установленных НК РФ, налоговая декларация может представляться на дискете или ином носителе, допускающем компьютерную обработку, в электронной форме, в т. ч. посредством электронной почты.

Бланки налоговых деклараций предоставляются налоговыми органами бесплатно.

Налоговая декларация может быть представлена в налоговый орган лично или направлена по почте.

*Налоговый орган не вправе:*

- отказать в принятии декларации. Налоговый орган обязан по просьбе налогоплательщика проставить отметку на копии налоговой декларации о принятии и дату ее представления. При отправке налоговой декларации по почте днем ее представления считается дата отправки заказного письма с описью вложения;
- требовать от налогоплательщика включения в налоговую декларацию сведений, не связанных с исчислением и уплатой налогов.

## Вопрос 58. Взыскание налоговых санкций

*ж/. Понятие налоговой санкции ~ - . • LI |  
Ту Порядок взыскания налоговой санкции \ \ц',]*

1. Порядок взыскания с нарушителей налогового законодательства РФ изобличенных в ходе налогового контроля налоговых санкций установлен ст. 114 НК РФ.

**Налоговая санкция** - это мера ответственности за совершение налогового правонарушения, как правило, - штраф.

- 2, Наложение налоговой санкции носит имущественный характер и связано с принудительным изъятием у нарушителя части его собственности. Поэтому в соответствии с требованиями Конституции РФ и НК РФ взыскание штрафов, предусмотренных за совершение налогового правонарушения, осуществляется только в **судебном порядке**.

Для этого, после вынесения решения о привлечении проверявшегося лица к ответственности, налоговый орган вправе обратиться в суд с иском о взыскании налоговой санкции.

До обращения в суд налоговый орган обязан предложить налогоплательщику добровольно уплатить сумму налоговой санкции.

**Исковое заявление в отношении организации или индивидуального предпринимателя** подается в арбитражный суд.

**Исковое заявление в отношении физического лица**, не являющегося индивидуальным предпринимателем, подается в суд общей юрисдикции.

По общему правилу, налоговые органы вправе обратиться в суд с иском о взыскании санкции не позднее **6 месяцев** со дня обнаружения налогового правонарушения и составления соответствующего акта (статьи 104, 105, 115 НК РФ). Этот срок является *пресекательным*, а не сроком исковой давности, и восстановлению не подлежит<sup>1</sup>.

## Вопрос 59. Налоговая тайна

**1. Понятие** налоговой тайны !

**2. Доступ к сведениям**, составляющим налоговую тайну ;

1. Согласно ст. 102 НК РФ **налоговую тайну** составляют любые полученные налоговым органом, органами внутренних дел, органом государственного внебюджетного фонда и таможенным органом сведения о налогоплательщике, за исключением сведений, разглашенных налогоплательщиком самостоятельно или с его согласия, сведений об ИНН, сведений о нарушениях законодательства РФ о налогах и сборах и мерах ответственности за эти нарушения и сведений, предоставляемых налоговым (таможенным) или правоохранительным органам других государств в соответствии с ме-

<sup>1</sup> См.: п. 20 постановления Пленума ВС РФ и Пленума ВАС РФ от 11.06.99 № 41/9.

двусторонними договорами (соглашениями), одной из сторон которых является РФ, о взаимном сотрудничестве между налоговыми (таможенными) или правоохранительными органами (в части сведений, предоставленных этим органам).

Налоговая тайна не подлежит разглашению налоговыми органами, органами внутренних дел, органами государственных внебюджетных фондов и таможенными органами, их должностными лицами и привлекаемыми специалистами, экспертами, за исключением случаев, предусмотренных федеральным законом.

К разглашению налоговой тайны относится, в частности, использование или передача другому лицу производственной или коммерческой тайны налогоплательщика, ставшей известной должностному лицу налогового органа, органа внутренних дел, органа государственного внебюджетного фонда или таможенного органа, привлеченному специалисту или эксперту при исполнении ими своих обязанностей.

2. Доступ к сведениям, составляющим налоговую тайну, имеют исключительно должностные лица налоговых органов, органов государственных внебюджетных фондов, органов внутренних дел и таможенных органов по перечням, определяемым соответственно МНС РФ, органами государственных внебюджетных фондов, МВД РФ и ГТК РФ.

Поступившие в налоговые органы, органы внутренних дел, органы государственных внебюджетных фондов или таможенные органы сведения, составляющие налоговую тайну, имеют *специальный режим* хранения и доступа.

## Вопрос 60. Нарушения налогового законодательства РФ

и ответственность за их совершение

*1 Понятие и признаки* ^Ща^Б^с^^щ^)^-^I\X-\Л--\

2. Понятие налогового правонарушения ]

3\* Виды налоговых правонарушений и !

Г ответственность за их совершение

1. **Правонарушение** - это *противоправное (неправомерное), общественно вредное, виновное деяние (действие или бездействие) дееспособного субъекта, в результате которых нарушаются закрепленные законодательством права и законные интересы участников каких-либо общественных отношений, за которые в действующем праве установлена юридическая ответственность.*

Основные юридические характеристики (признаки) правонарушения:

- противоправность;
  - общественная вредность;
  - виновность деяния;
  - наличие в законодательстве ответственности за такое деяние.
- 2\* **Налоговое правонарушение** - это *противоправное виновное наказуемое деяние, совершенное в сфере налогообложения, выражающееся в нарушении норм налогового законодательства РФ, вне зависимости от того, нормами какой отрасли законодательства установлена ответственность за совершение такого противоправного деяния.*

Основные признаки налогового правонарушения:

- это противоправное виновное действие или бездействие;
  - оно направлено на нарушение норм именно налогового законодательства РФ (НК РФ или иных нормативных правовых актов в сфере налогообложения);
  - ответственность за его совершение предусмотрена (установлена) налоговым, административным либо уголовным законодательством.
3. **Различают три вида налоговых правонарушений:**

- налоговые правонарушения, ответственность за совершение которых установлена НК РФ;
- правонарушения в сфере налогообложения, ответственность за совершение которых установлена Кодексом РФ об административных правонарушениях;
- налоговые преступления, то есть уголовные преступления в сфере налогообложения, ответственность за совершение которых установлена Уголовным кодексом РФ.

***Налоговые правонарушения, ответственность за совершение которых установлена НК РФ, делятся:***

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

Таким образом, основным критерием классификации видов налоговых правонарушений выступает то, каким нормативно-правовым актом (налоговым, административным либо уголовным законом) установлена ответственность за совершение такого правонарушения.

по \_\_\_\_\_

## Вопрос 6 1 . Налоговые правонарушения, ответственность за которые установлена НК РФ

- 1, "Общие положения
2. *Элементы налогового правонарушения*
- 3\ *Субъекты, привлекаемые к ответственности*
4. *Принципы применения ответственности*
5. *Обстоятельства уисключающие привлечение лица к ответственности*
6. *Налоговые санкции*
- 7«*Смягчающие ответственность обстоятельства*
8. *Давность взыскания налоговых санкций* ...И

1. Общие положения об ответственности за совершение налоговых правонарушений регламентируются нормами в гл. 15 части первой НК РФ.

Легальное определение **налогового правонарушения** содержится в ст. 106 НК РФ, согласно которой это *виновно противоправное (то есть совершенное в нарушение законодательства РФ о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и их представителей, за которое НК РФ установлена ответственность.*

2. **Элементами налогового правонарушения являются:**

^ Объект налогового правонарушения (*публичный порядок в сфере налогообложения* - урегулированные и защищенные действующим правом общественные ценности и блага, которым наносится вред соответствующим противоправным действием или бездействием).

- Объективная сторона налогового правонарушения (противоправное действие либо бездействие субъекта правонарушения, за которое нормами НК РФ установлена ответственность, его юридически нежелательные результаты для публичного порядка в сфере налогообложения и юридически значимая причинная связь между ними). Такое действие либо бездействие именуется также *событием налогового правонарушения*.
- Субъективная сторона налогового правонарушения (юридическая вина правонарушителя в форме умысла или неосторожности).

%/ Субъект налогового правонарушения (деликтоспособное лицо, совершившее правонарушение, - налогоплательщик, налого-

вый агент, лица, содействующие осуществлению налогового контроля (эксперт, переводчик, специалист) и т. д.).

В дальнейшем данное лицо, совершившее правонарушение, и становится *субъектом ответственности*.

- 3\* Круг субъектов, которые могут быть привлечены к ответственности за нарушение налогового законодательства РФ, очерчен ст. 107 НК РФ. Это:
- физические лица (вменяемый и достигший 16-летнего возраста);
  - организации.
4. **Важнейшие принципы установления и применения к участникам налоговых правоотношений ответственности** за совершение налоговых правонарушений:
- принцип законности;
  - принцип однократности наказания;
  - принцип персональной ответственности руководителя организации за нарушение налогового законодательства РФ;
  - принцип неотвратимости уплаты законно установленного налога;
  - презумпция невиновности налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента).
5. **В соответствии со ст. 109 НК РФ лицо не может быть привлечено к ответственности** за совершение налогового правонарушения при наличии хотя бы одного из следующих обстоятельств:
- отсутствует событие налогового правонарушения;
  - отсутствует вина лица в совершении налогового правонарушения;
  - совершено деяние, содержащее признаки налогового правонарушения, физическим лицом, не достигшим к моменту совершения деяния 16-летнего возраста;
  - истечение сроков давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.
6. **Мерой ответственности за совершение налогового правонарушения являются налоговые санкции** в виде денежных взысканий (*штрафов*) в размерах, предусмотренных за конкретное правонарушение статьями глав 16 и 18 части первой НК РФ.
- При наличии хотя бы одного *смягчающего ответственность обстоятельства* размер штрафа подлежит уменьшению не меньше, чем в два раза по сравнению с размером, установленным соответствующей статьей НК РФ за совершение налогового правонарушения.

## 7. **Обстоятельства, смягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения:**

- \* / совершение правонарушения вследствие стечения тяжелых личных или семейных обстоятельств (применяется только к ответственности налогоплательщика - физического лица);
- совершение правонарушения под влиянием угрозы или принуждения либо в силу материальной, служебной или иной зависимости (угроза и принуждение могут рассматриваться в качестве обстоятельств, смягчающих ответственность организации в случае, если под влиянием этих обстоятельств действовал, например, руководитель организации);
- иные обстоятельства, которые налоговым органом или судом могут быть признаны смягчающими ответственность.

Признавать обстоятельства смягчающими вправе как налоговый орган при применении налоговой санкции, так и суд при рассмотрении иска о ее взыскании. Но учет смягчающих обстоятельств не должен привести к полному освобождению правонарушителя от ответственности.

## 8. **Срок исковой давности** взыскания налоговой санкции по требованиям налоговых органов составляет **3 месяца**.

По общему правилу, этот срок исчисляется со дня составления акта о налоговом правонарушении (или дня, когда такой акт должен был быть составлен).

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.

## **Вопрос 62.** Виды налоговых правонарушений

- 1. \ *Общие положения*
- 2. *Классификация видов по НК РФ*
- 3. *Общие налоговые правонарушения и их виды*
- 4. *Специальные налоговые правонарушения и их виды*

1. Виды налоговых правонарушений и размеры налоговых санкций ответственности за совершение налоговых правонарушений установлены главами 16 и 18 части.первой НК РФ.

2. При классификации видов налоговых правонарушений на основе норм НК РФ, как правило, исходят из двух основных критериев: %/ субъектного состава;

- направленности объекта, на которое посягают такие правонарушения.

Налоговые правонарушения, ответственность за совершение которых установлена НК РФ, делятся:

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

3. **Общие налоговые правонарушения** именуют также налоговыми правонарушениями налогоплательщиков, налоговых агентов, экспертов, переводчиков, специалистов.

Такие налоговые правонарушения *направлены* на нарушение указанными субъектами основных обязанностей, возложенных на них налоговым законодательством, и уклонение от выполнения возложенных на них законодательством функций (например, для налогоплательщиков это неисполнение обязанностей по уплате налогов и сборов, а для экспертов, переводчиков - уклонение от выполнения экспертиз, перевода и т. д.).

***В настоящее время НК РФ предусмотрено 12 видов налоговых правонарушений этих субъектов:***

- нарушение срока постановки на учет в налоговом органе;
- уклонение от постановки на учет в налоговом органе;
- нарушение срока представления сведений об открытии и закрытии счета в банке;
- непредставление налоговой декларации;
- грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения;
- неуплата или неполная уплата сумм налога;
- невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов;
- несоблюдение порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест;
- непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля;
- неправомерная неявка свидетеля, а также неправомерный отказ свидетеля от дачи показаний или дача заведомо ложных показаний;

- отказ эксперта, переводчика или специалиста от участия в проведении налоговой проверки, дача заведомо ложного **заключения** или осуществление заведомо ложного перевода;
- неправомерное несообщение сведений налоговому органу.

**4, Специальные налоговые правонарушения** именуют иначе налоговыми правонарушениями банков.

*Банки (кредитные организации)* - особые субъекты налогового правонарушения.

С одной стороны, кредитные организации - такие же налогоплательщики, как и другие юридические лица. С другой стороны, кредитные организации участвуют в системе национального хозяйства страны в роли финансовых посредников и осуществляют расчеты между хозяйствующими субъектами. Поэтому НК РФ возлагает на них (кроме общих для всех налогоплательщиков обязанностей по уплате законно установленных налогов) специальные обязанности:

- открывать клиентам банковский счет только после предъявления ими свидетельства о постановке на налоговый учет;
- в срок исполнять поручения своих клиентов (налогоплательщиков и плательщиков сборов) о перечислении сумм налога или сбора в бюджет;
- по решению налоговых органов приостанавливать операции по счетам своего клиента (налогоплательщика или налогового агента);
- в течение одного операционного дня исполнить инкассовое поручение (распоряжение) налогового органа о списании со счета (при достаточности средств на соответствующем счете) клиента банка - недобросовестного налогоплательщика суммы налога (включая пеню).

*Ответственность* за неисполнение этих обязанностей установлена отдельно и закреплена в гл. 18 НК РФ "Виды нарушений банком обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, и ответственность за их совершение".

***Предусмотрено пять видов налоговых правонарушений этих субъектов:***

- нарушение банком порядка открытия счета налогоплательщику;
- нарушение срока исполнения поручения о перечислении налога или сбора;
- неисполнение банком решения налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента;

- неисполнение банком решения о взыскании налога и сбора, а также пени;
- непредставление налоговым органам сведений о финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков - клиентов банка.

## **Вопрос 63.** Нарушение срока постановки на учет в налоговом органе

### **7. Общие положения**

#### **2. Ответственность за нарушение сроков постановки на учет в налоговом органе**

#### **3. Характеристика состава налогового правонарушения**

1. В соответствии с п. 3 ст. 83 НК РФ организации и индивидуальные предприниматели обязаны подать в соответствующий налоговый орган заявление о постановке на налоговый учет в течение **10 дней** после их государственной регистрации. Нарушение этого срока влечет ответственность, размер которой установлен ст. 116 НК РФ.

Данное правонарушение относят к *общим* налоговым правонарушениям.

2. При нарушении налогоплательщиком срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе на срок **менее чем на 90 дней** влечет взыскание штрафа *в размере 5000 руб.*

Нарушение налогоплательщиком срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе на срок **более чем 90 дней** влечет взыскание штрафа *в размере 10000 руб.*

3. **Объектом** правонарушения является установленный законодательством порядок учета налогоплательщиков в целях налогового контроля.

**Субъект** правонарушения • - налогоплательщик, которым является:

- организация;
- индивидуальный предприниматель;
- частный нотариус (нотариус, занимающийся частной практикой);
- частный детектив или частный охранник.

**Объективная сторона** правонарушения выражается в форме бездействия - в наличии юридического факта неподачи налогоплательщиком заявления о постановке на учет в сроки, предусмотренные в пунктах 3, 4, 5 ст. 83 НК РФ.

**Субъективная сторона** правонарушения - *прямой умысел* или *неосторожность*. Лицо либо осознает противоправный характер своего бездействия и желает бездействовать, либо не осознает противоправный характер своего бездействия, хотя должно и могло его осознавать.

## Вопрос 64. Уклонение от постановки на учет в налоговом органе

*/. Общие положения*

*2. Характеристика состава налогового Л Л правонарушения*

### 1. Ответственность за уклонение от постановки на учет в налоговом органе предусмотрена ст. 117 НК РФ.

Данное правонарушение относят к *общим* налоговым правонарушениям.

Ведение организацией или индивидуальным предпринимателем экономической деятельности без постановки на учет в налоговом органе наказывается *штрафом в размере 10% от доходов, полученных в результате такой деятельности, но не менее 20000 руб.*

При ведении деятельности организацией или индивидуальным предпринимателем без постановки на учет в налоговом органе *более 3-х месяцев* взыскивается *штраф в размере 20% доходов, полученных в период деятельности без постановки на учет более 90 дней.*

### 2. **Объектом** правонарушения является публичный порядок в сфере постановки на налоговый учет.

**Субъект** правонарушения - налогоплательщик (организация или индивидуальный предприниматель).

**Объективная сторона** этого налогового правонарушения выражается в бездействии - *неподача налогоплательщиком заявления о постановке на учет в течение более 90 дней со дня истечения срока, предусмотренного в п. 3 ст. 83 НК.*

**Субъективная сторона** - прямой умысел.

## Вопрос 65\* Уклонение от постановки на учет

/ . *Общие положения*

2. *Характеристика состава налогового*

г; *правонарушения*

1 \* **Ответственность за нарушение срока представления сведений об открытии и закрытии счета в банке** предусмотрена ст. 117 НК РФ.

Данное правонарушение относят к *общим* налоговым правонарушениям.

В соответствии с п. 2 ст. 23 НК РФ налогоплательщики обязаны сообщать в налоговый орган об открытии и закрытии счетов **в 10-дневный** срок.

Нарушение налогоплательщиком установленного НК РФ срока представления в налоговый орган информации об открытии или закрытии им счета в каком-либо банке карается *штрафом* в размере 5000 руб.

2. **Объектом** правонарушения является установленный в целях налогового контроля порядок учета банковских счетов налогоплательщиков.

**Субъект** правонарушения - организация или индивидуальный предприниматель.

**Объективная сторона** правонарушения заключается в противоправном бездействии - неисполнении индивидуальным предпринимателем или организацией установленной в п. 2 ст. 23 НК РФ обязанности сообщать в налоговый орган по месту своего учета информацию об открытии и закрытии счета в какой-либо кредитной организации.

**Субъективная сторона** - прямой умысел или неосторожность.

## Вопрос 66. Непредставление налоговой декларации

/ . *Общие положения* ; *Характеристика состава налогового*  
*ШЗШ* *правонарушения* ; , ,

1 • **Ответственность за непредставление налоговой декларации** предусмотрена ст. 119 НК РФ.

Данное правонарушение относят к *общим* налоговым правонарушениям. Обязанность представления налоговой декларации предусмотрена ст. 80 НК РФ.

Ответственность по п. 1 ст. 119 НК РФ наступает, если просрочка составляет не более **180 дней** с момента наступления срока подачи декларации, а по п. 2 ст. 119 НК РФ - в случае, если просрочка превышает **180 дней**.

Непредставление налогоплательщиком в налоговый орган по месту учета налоговой декларации в срок до **180 дней** наказывается *штрафом в размере 5% суммы налога, подлежащей уплате (доплате) на основе этой декларации, за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления, но не более 30% указанной суммы и не менее 100руб.*

Непредставление налогоплательщиком налоговой декларации в налоговый орган в течение более **180 дней** по истечении установленного законодательством о налогах срока представления такой декларации влечет взыскание *штрафа в размере 30% суммы налога, подлежащей уплате на основе этой декларации, и 10% суммы налога, подлежащей уплате на основе этой декларации, за каждый полный или неполный месяц начиная со 181-го дня.*

- 2, **Объект** этого налогового правонарушения - установленный порядок налоговой отчетности, публичный порядок в сфере налогового контроля.

**Субъект** правонарушений - налогоплательщик (физическое лицо или организация) либо законный представитель физического лица - налогоплательщика.

**Объективная сторона** - непредставление налогоплательщиком или его законным представителем налоговой декларации в установленный законодательством о налогах и сборах срок.

**Субъективная сторона** - прямой или косвенный умысел либо неосторожность.

**Вопрос 67\*** Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения

-;/. Обицц положения И . У 1 | Ш Щ 4 4

**Ж; Характеристика состава налогового Ц'Х**  
**Н пр^врНйру^н^ \ \ \ | | | f | Щ И | | } j Г**

1. **Ответственность за грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения** предусмотрена ст. 120 НК РФ.

Данное правонарушение относят к *общим* налоговым правонарушениям.

Грубое нарушение организацией правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения, если эти деяния совершены в течение одного налогового периода, наказывается *штрафом в размере 5000 руб.*

Если такие противоправные деяния совершены в течение более одного налогового периода, взыскивается *штраф в размере 15000 руб.*

Если они повлекли занижение налоговой базы - налагается *штраф в размере 10% от суммы неуплаченного налога, но не менее 15000 руб.*

2. **Объект** этих правонарушений - публичный порядок в сфере ведения учета объектов налогообложения.

**Субъект** правонарушений - налогоплательщик.

**Объективная сторона** - грубое нарушение организацией правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения, а также нарушение правил составления налоговой декларации, выражающееся в несвоевременном или неправильном отражении в декларации доходов и расходов налогоплательщика, источников доходов, исчисленной суммы налога и других данных, связанных с исчислением и уплатой налога.

Под грубым нарушением правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения понимается отсутствие первичных документов или отсутствие счетов-фактур, или регистров бухгалтерского учета, систематическое (то есть два и более раза в течение календарного года) несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений налогоплательщика.

**Субъективная сторона** правонарушений, предусмотренных в пунктах 1 и 2 ст. 120 НК РФ, - прямой умысел или неосторожность, а в п. 3 ст. 120 НК РФ - прямой или косвенный умысел, а также неосторожность.

## Вопрос 68. Неуплата или неполная уплата налога

- 1. Общие положения* :  
*2. Характеристика состава налогового правонарушения*

1. Ответственность за неуплату или неполную уплату сумм налога предусмотрена ст. 122 НК РФ.

Данное правонарушение относят к *общим* налоговым правонарушениям.

Неуплата или неполная уплата сумм налога в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога или других неправомерных действий (бездействия) *наказывается штрафом в размере 20% от неуплаченных сумм налога.*

Если указанное нарушение совершалось умышленно, взыскивается *штраф в размере 40% от неуплаченных сумм налога.*

2. **Объект** этого правонарушения - публичный порядок в сфере налогообложения, а равно - финансовые интересы государства, субъектов РФ и муниципальных образований.

*Субъект* правонарушения - налогоплательщик (организация или индивидуальный предприниматель).

**Объективная сторона** - занижение налогооблагаемой базы или неправильное исчисление налога по итогам налогового периода, выявленные при выездной налоговой проверке налоговым органом и повлекшие неуплату или неполную уплату сумм налога.

**Субъективная сторона** правонарушения, предусмотренного ч. 1 ст. 122 НК РФ, выражается в неосторожности.

## Вопрос 69. Неудержание и (или) перечисление налогов налоговым агентом

- 1. Общие положения* • I Г- \* • •  
 ф. *Характеристика состава налогового*  
 ) *правонарушения* \* . . . . . >

1. **Ответственность за невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов** предусмотрена ст. 123 НК РФ.

Данное правонарушение относят к *общим* налоговым правонарушениям.

Неправомерное перечисление (неполное перечисление) сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению налоговым

агентом, наказывается штрафом *в размере 20% от суммы, подлежащей перечислению.*

2. *Объектом* данного правонарушения является публичный порядок в сфере взимания налога, а также финансовые интересы государства, субъектов РФ и муниципальных образований.

*Субъект* правонарушения - налоговый агент.

*Объективная сторона* правонарушения состоит в невыполнении налоговым агентом возложенных на него налоговым законодательством обязанностей по удержанию с налогоплательщика и перечислению в бюджет удержанных сумм налогов.

*Субъективная сторона* правонарушения - умысел или неосторожность.

## **Вопрос 70\*** Несоблюдение порядка владения, пользования и (или) распоряжения арестованным имуществом

### *1. Общеположения*

#### *2. Характеристика состава налогового правонарушения*

1. **Ответственность за несоблюдение порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест**, предусмотрена ст. 125 НК РФ.

Данное правонарушение относят к *общим* налоговым правонарушениям.

Несоблюдение установленного НК РФ порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест, наказывается взысканием *штрафа в размере 10000 руб.*

2. *Объектом* правонарушения являются финансовые интересы государства, субъектов РФ и муниципальных образований.

*Субъект* правонарушения - налогоплательщик или налоговый агент, которому вверено арестованное имущество.

*Объективная сторона* правонарушения - несоблюдение налогоплательщиком или налоговым агентом установленного НК РФ порядка владения, пользования и распоряжения имуществом, на которое наложен арест.

*Субъективная сторона* - прямой умысел.

## Вопрос "71. Непредставление сведений, необходимых для налогового контроля

### *1. Общеположения*

### *2. Характеристика состава налогового правонарушения*

1. **Ответственность за непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля**, предусмотрена ст. 126 НК РФ.

Данное правонарушение относят к *общим* налоговым правонарушениям.

При непредставлении в установленный срок налогоплательщиком (налоговым агентом) в налоговые органы документов и (или) иных сведений, предусмотренных НК РФ и иными актами законодательства РФ о налогах и сборах, взыскивается *штраф в размере 50 руб. за каждый непредставленный документ.*

Непредставление налоговому органу сведений о налогоплательщике, выразившееся в отказе организации предоставить имеющиеся у нее документы, предусмотренные НК РФ, со сведениями о налогоплательщике по запросу налогового органа, а равно иное уклонение от предоставления таких документов либо предоставление документов с заведомо недостоверными сведениями, если такое деяние не содержит признаков нарушения законодательства РФ о налогах и сборах, предусмотренного ст. 135.1 НК РФ *{непредставление налоговым органам сведений о финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков - клиентов банка}*, наказывается *штрафом в размере 5000 руб.*

2. **Объект** таких правонарушений - публичный порядок в сфере осуществления налоговыми органами налогового контроля.

**Субъект** правонарушений - организация.

**Объективная сторона** правонарушений состоит в совершении определенных НК РФ деяний, направленных на непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля.

**Субъективная сторона** правонарушений характеризуется прямым умыслом.

## Вопрос 72» Неявка свидетеля, неправомерный отказ от дачи показаний или дача заведомо ложных показаний

1. *Общие положения*
2. *Характеристика состава налогового правонарушения* )

### 1. Ответственность за неявку свидетеля, неправомерный отказ свидетеля от дачи показаний или дачу заведомо ложных показаний предусмотрена ст. 128 НК РФ.

Данное правонарушение относят к *общим* налоговым правонарушениям.

Неявка либо уклонение от явки без уважительных причин лица, вызываемого по делу о налоговом правонарушении в качестве свидетеля, наказывается *штрафом в размере 1000 руб.*

Неправомерный отказ свидетеля от дачи показаний, а равно дача заведомо ложных показаний, наказывается *штрафом в размере 3000 руб.*

### 2. **Объект** правонарушения - публичный порядок в сфере осуществления налоговыми органами налогового контроля.

**Субъектом** правонарушений выступает лицо, вызываемое в качестве свидетеля.

**Объективная сторона** правонарушения заключается в следующих проявлениях бездействия'.

- неявка без уважительных причин лица, вызываемого по делу о налоговом правонарушении в качестве свидетеля;
- уклонение от явки без уважительных причин лица, вызываемого по делу о налоговом правонарушении в качестве свидетеля;
- отказ свидетеля от дачи показаний;
- дача свидетелем заведомо ложных показаний.

**Субъективная сторона** неявки свидетеля - умысел или неосторожность, а уклонения от явки - прямой умысел. Отказ свидетеля от дачи показаний и дача свидетелем заведомо ложных показаний совершаются с прямым умыслом.

### **Вопрос 73.** Отказ эксперта, переводчика или специалиста от участия в проведении налоговой проверки, дача заведомо ложного заключения, перевода

- /.
- |  |  |
|--|--|
| <i>Общие штрихи</i>  |  |
| 2. <i>Характеристика состава налогового правонарушения</i> |  |

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

Данное правонарушение относят к *общим* налоговым правонарушениям.

Отказ эксперта, переводчика или специалиста от участия в проведении налоговой проверки наказывается *штрафом в размере 500руб.*

Дача экспертом заведомо ложного заключения или осуществление переводчиком заведомо ложного перевода наказывается *штрафом в размере 1000руб.*

- 2. Объект правонарушений** - публичный порядок в сфере осуществления налоговыми органами налогового контроля.

**Субъектами** правонарушений выступают:

- эксперт;
- переводчик;
- специалист.

**Объективная сторона** правонарушения заключается в отказе эксперта, переводчика или специалиста от участия в проведении налоговой проверки либо даче экспертом заведомо ложного заключения или осуществление переводчиком заведомо ложного перевода в ходе налоговой проверки.

**Субъективной стороной** является прямой умысел.

## Вопрос 74. Неправомерное несообщение сведений налоговому органу

### *I Общие положения*

#### *2, Характеристика состава налогового правонарушения*

#### **1. Ответственность за неправомерное несообщение сведений налоговому органу** предусмотрена ст. 129.1 НК РФ.

Данное правонарушение относят к *общим* налоговым правонарушениям.

Неправомерное несообщение (несвоевременное сообщение) лицом сведений, которые в соответствии с НК РФ это лицо должно сообщить налоговому органу, при отсутствии признаков налогового правонарушения, предусмотренного ст. 126 НК РФ (непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля), влечет взыскание *штрафа в размере 1000руб.*

Те же деяния, совершенные повторно в течение календарного года, наказываются *штрафом в размере 5000руб.*

#### **2. Объект правонарушений** - публичный порядок в сфере осуществления налоговыми органами налогового контроля.

*Субъектами* правонарушений выступают лица, участвующие в мероприятиях налогового контроля в качестве свидетелей.

*Объективная сторона* правонарушения заключается в непредставлении необходимых для проведения налогового контроля сведений.

*Субъективной стороной* является умысел или неосторожность.

## Вопрос 75. Нарушение банком порядка открытия счета налогоплательщику

### *III Общие положения*

#### *2. Характеристика состава налогового правонарушения*

#### **1. Ответственность за неправомерное несообщение сведений налоговому органу** предусмотрена ст. 132 НК РФ.

Данное правонарушение относят к *специальным* налоговым правонарушениям - налоговым правонарушениям банков (кредитных организаций).

Открытие банком счета организации или индивидуальному предпринимателю без предъявления ими свидетельства о постановке на учет в налоговом органе, а также открытие счета при наличии у банка решения налогового органа о приостановлении операций по счетам этого лица, влечет *наложение штрафа в размере 10000 руб.*

Несообщение банком налоговому органу сведений об открытии или закрытии счета организацией или индивидуальным предпринимателем наказывается *штрафом в размере 20000 руб.*

- 2. Объект правонарушений** - публичный порядок в сфере налогообложения.

**Субъектами** правонарушений выступают кредитные организации (банки).

**Объективная сторона** правонарушения заключается в действии (открытии счета в нарушение установленного порядка) или в бездействии (непредставлении налоговым органам сведений).

**Субъективной стороной**, как правило, является умысел.

## Вопрос 76. Нарушение срока исполнения поручения о перечислении налога или сбора

**И**

\ *Характеристика состава налогового*

- 1. Ответственность за нарушение срока исполнения поручения о перечислении налога или сбора** предусмотрена ст. 133 НК РФ.

Данное правонарушение относят к *специальным* налоговым правонарушениям банков (кредитных организаций).

При нарушении банком установленного НК РФ срока исполнения поручения налогоплательщика (плательщика сбора) или налогового агента о перечислении налога или сбора в бюджет - взыскивается *пеня в размере 1/150 ставки рефинансирования ЦБ РФ, но не более 0,2% за каждый день просрочки.*

- 2. Объект правонарушения** - финансовые интересы государства, субъектов РФ и муниципальных образований.

**Субъектом** правонарушения выступает кредитная организация (банк).

*Объективная сторона* правонарушения, предусмотренного п. 1 ст. 133 НК РФ, - **нарушение** банком установленного законодательством срока исполнения поручения налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента о перечислении налога или сбора. В соответствии с п. 2 ст. 60 НК РФ поручение на перечисление налога или решение о взыскании налога исполняется банком в течение одного операционного дня, следующего за днем получения такого поручения или решения. Нарушение срока может быть допущено как умышленно, так и по неосторожности.

*Объективная сторона* правонарушения, предусмотренного п. 2 ст. 133 НК РФ, - совершение банком действий, породивших ситуацию отсутствия денежных средств на счете налогоплательщика, в отношении которого в соответствии со ст. 46 НК РФ в банке находится инкассовое поручение налогового органа. Положения ст. 46 НК РФ предусматривают принудительное обращение взыскания на денежные средства на счетах налогоплательщика в банках.

Действия по созданию ситуации отсутствия денежных средств могут выражаться в совершении между банком и налогоплательщиком мнимых или притворных сделок. Например, банк, получив инкассовое поручение налогового органа, продает налогоплательщику свои векселя и производит списание этой суммы с его счета.

*Субъективная сторона* - прямой умысел.

## **Вопрос 77.** Неисполнение банком решения налогового органа о приостановлении операций по счетам

*1. Общие положения*

*2.; Характеристика состава налогового*

*• | 1 правонарушения*

- 1. Ответственность за неисполнение банком решения налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента предусмотрена ст. 134 НК РФ.**

Данное правонарушение относят к *специальным* налоговым правонарушениям - налоговым правонарушениям банков (кредитных организаций).

Исполнение банком при наличии у него решения налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента их поручения на перечисление средств другому лицу, не связанного с исполнением обязанностей по уплате налога или сбора либо иного платежного поручения, имеющего в соответствии с законодательством РФ преимущество в очередности исполнения перед платежами в бюджет (внебюджетный фонд), карается взысканием с кредитной организации *штрафа в размере 20% от незаконно перечисленной суммы, но не более суммы задолженности.*

2. **Объект правонарушения** - финансовые интересы государства, субъектов РФ и муниципальных образований, публичный порядок в сфере налогообложения.

**Субъектом** правонарушения выступает кредитная организация (банк).

**Объективная сторона** правонарушения состоит в исполнении банком (при наличии у него решения налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика или налогового агента) поручения на перечисление средств другому лицу, если такое поручение не имеет установленного законодательством приоритета перед требованиями налогового органа об уплате недоимки по налогу.

**Субъективная сторона** правонарушения выражается в умысле или неосторожности.

## **Вопрос 78. Неисполнение банком решения о взыскании налога, сбора и пени**

### **1. Общие положения**

### **2. Характеристика состава налогового правонарушения**

1. **Ответственность за неисполнение банком решения о взыскании налога и сбора, а также пени**, предусмотрена ст. 135 НК РФ.

Данное правонарушение относят к *специальным* налоговым правонарушениям - налоговым правонарушениям банков (кредитных организаций).

Неправомерное неисполнение банком в установленный законодательством срок решения налогового органа о взыскании налога или сбора, а также пени, наказывается взысканием *пени*



Непредставление банками по мотивированному запросу налогового органа справок по операциям и счетам организации или граждан, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, в срок, установленный НК РФ, карается *штрафом в размере 20000 руб.*

2. *Объект правонарушения* - публичный порядок в сфере налогообложения.

*Субъектом* правонарушения выступает кредитная организация (банк).

*Объективная сторона* правонарушения состоит в бездействии - неправомерном неисполнении банком в установленный законодательством срок требований налогового органа.

*Субъективная сторона* - прямой умысел.

## **Вопрос 80\*** Административные правонарушения в сфере налогообложения

*1. Понятие административного правонарушения*

*2. Понятие административного правонарушения в сфере налогообложения*

*3. Общие принципы привлечения к административной ответственности*

*4\* Элементы административного*  
*71 правонарушения*

*5: Субъекты административной*  
*ответственности*

*6. Виды административных правонарушений*

- 1\*** *Административные правонарушения - это противоправные, виновные действия (бездействия) физических или юридических лиц, за которые Кодексом Российской Федерации об административных правонарушениях или законами субъектов РФ об административных правонарушениях установлена административная ответственность.*

Новый Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях (далее - КоАП РФ) введен в действие с 1 июля 2002 года.

2. Под административными правонарушениями в сфере налогообложения понимаются налоговые правонарушения (нарушения

законодательства РФ о налогах и сборах), *ответственность* за совершение которых установлена КоАП РФ<sup>1</sup>.

Кодекс РФ об административных правонарушениях устанавливает исчерпывающий перечень видов административных наказаний и правил их применения, порядок производства по делам об административных правонарушениях и исполнения постановлений о назначении административных наказаний; содержит много новых норм и положений, разработанных с учетом общепризнанных принципов и норм международного права, действующей Конституции. РФ, законодательства РФ.

Задачами законодательства РФ об административных правонарушениях в области налогообложения являются защита установленного порядка осуществления государственной власти в данной сфере, а также защита законных экономических интересов общества и государства от административных правонарушений, а также предупреждение административных правонарушений, в т. ч. административных правонарушений в сфере налогообложения.

**3\* Основные принципы привлечения к административной ответственности** за нарушение норм налогового законодательства РФ:

- принцип законности;
- принцип равенства субъектов административного правонарушения перед законом и
- презумпция невиновности.

**4. Элементы административного правонарушения в сфере налогообложения** (как и элементы любого правонарушения):

- объект правонарушения;
- субъект правонарушения;
- объективная сторона правонарушения;
- субъективная сторона правонарушения.

**5. Субъектами административной ответственности** за совершение нарушений норм законодательства РФ о налогах и сборах, как правило, являются *должностные лица* (например, - руководитель, главный бухгалтер) организаций.

В отдельных случаях КоАП РФ указывает в качестве субъектов административной ответственности *физических лиц (индивидуальных предпринимателей)* (ст. 15.6 "Непредставление сведений,

необходимых для осуществления налогового контроля") и *организации* (банки - в п. 2 ст. 15.10 "Неисполнение банком поручения государственного внебюджетного фонда").

Физические лица могут быть привлечены к административной ответственности с 16-летнего возраста.

**6. В соответствии с положениями статей 15.3 - 15.9 КоАП РФ предусмотрено семь видов административных правонарушений в сфере налогообложения:**

- нарушение срока постановки на учет в налоговом органе;
- нарушение срока представления сведений об открытии или о закрытии счета в банке или иной кредитной организации;
- нарушение сроков представления налоговой декларации;
- непредставление сведений, необходимых для осуществления налогового контроля;
- нарушение порядка открытия счета налогоплательщику;
- нарушение срока исполнения поручения о перечислении налога или сбора;
- неисполнение банком решения о приостановлении операций по счетам налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента.

**Вопрос 81** • **Нарушение срока постановки на учет в налоговом органе**

*1. Общеположения*

*2\* Характеристика состава административного правонарушения*

**1. Административная ответственность за нарушение срока постановки на учет в налоговом органе** предусмотрена ст. 15.3 КоАП РФ.

Нарушение установленного срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе или органе государственного внебюджетного фонда карается наложением на должностных лиц организации-налогоплательщика административного штрафа *в размере от 5 до 10 минимальных размеров оплаты труда* (далее - МРОТ).

Нарушение установленного срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе или органе государственного внебюджетного фонда, сопряженное с ведением деятельности без постановки на учет в налоговом органе или органе госу-

дарственного внебюджетного фонда, наказывается административным штрафом *в размере от 20 до 30 МРОТ*.

2. **Объект правонарушения** - публичный порядок в сфере налогообложения.

\*/ **Субъектом** правонарушения выступают должностные лица организации-налогоплательщика.

• **Объективная сторона** правонарушения состоит в бездействии - неправомерной неподаче в срок заявления о постановке на учет в налоговом органе.

\*/ **Субъективная сторона** - как правило, умысел.

## **Вопрос 82.** Нарушение срока представления сведений об открытии или о закрытии счета в банке (кредитной организации)

/.1 **Общие положения**

2. **Характеристика состава административного правонарушения**

1. Административная ответственность должностных лиц налогоплательщика за нарушение срока представления сведений об открытии или о закрытии счета в банке или иной кредитной организации предусмотрена ст. 15.4 КоАП РФ.

Нарушение установленного срока представления в налоговый орган или орган государственного внебюджетного фонда информации об открытии или о закрытии счета в банке или иной кредитной организации карается наложением на должностных лиц административного штрафа *в размере от 10 до 20 МРОТ*.

2. **Объект** правонарушения - публичный порядок в сфере налогообложения.

**Субъектом** правонарушения выступают должностные лица организации-налогоплательщика.

**Объективная сторона** правонарушения состоит в бездействии - неправомерном непредставлении в срок информации об открытии или о закрытии счета в банке или иной кредитной организации.

**Субъективная сторона** - умысел.

## Вопрос 83\* Нарушение сроков представления налоговой декларации

1. *Общие положения*
2. *Характеристика состава административного правонарушения*

### 1. Административная ответственность должностных лиц налогоплательщика за нарушение сроков представления налоговой декларации предусмотрена ст. 15.5 КоАП РФ.

Нарушение установленных законодательством о налогах и сборах сроков представления налоговой декларации в налоговый орган по месту учета карается наложением административного штрафа *в размере от 3 до 5 МРОТ*.

### 2. *Объект* правонарушения - публичный порядок в сфере налогообложения.

*Субъектом* правонарушения выступают должностные лица организации-налогоплательщика.

*Объективная сторона* правонарушения состоит в бездействии - неправомерном непредставлении в срок налоговой декларации в налоговый орган по месту учета.

*Субъективная сторона* - умысел.

## Вопрос 84. Непредставление сведений для налогового контроля

1. *Общие положения*
2. *Характеристика состава административного правонарушения*

### 1. Административная ответственность за непредставление сведений, необходимых для осуществления налогового контроля предусмотрена ст. 15.6 КоАП РФ.

Непредставление в установленный законодательством о налогах и сборах срок либо отказ от представления в налоговые органы, таможенные органы и органы государственного внебюджетного фонда оформленных в установленном порядке документов и (или) иных сведений, необходимых для осуществления налогового контроля, а равно представление таких сведений в неполном объеме или в искаженном виде, наказывается наложением административного штрафа на граждан *в размере от 1 до 3 МРОТ*, а на должностных лиц - *от 3 до 5 МРОТ*.

Непредставление должностным лицом органа, осуществляющего государственную регистрацию юридических лиц, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей, выдачу физическим лицам лицензий на право занятия частной практикой, регистрацию лиц по месту жительства, регистрацию актов гражданского состояния, учет и регистрацию имущества, сделок с ним, либо нотариусом или должностным лицом, уполномоченным совершать нотариальные действия, в установленный срок в налоговые органы сведений, необходимых для осуществления налогового контроля, а равно представление таких сведений в неполном объеме или в искаженном виде, карается административным штрафом *в размере от 5 до 10 МРОТ*.

2. **Объект** правонарушения - публичный порядок в сфере налогообложения и, в частности, в сфере налогового контроля.

**Субъектом** правонарушения выступают физические лица и должностные лица органов регистрации юридических лиц, индивидуальных предпринимателей, лиц по месту жительства, актов гражданского состояния, имущества и сделок с ним и т. д.

**Объективная сторона** правонарушения состоит в бездействии - неправомерном непредставлении в срок сведений, необходимых для осуществления налогового контроля.

**Субъективная сторона** - умысел.

## **Вопрос 85.** Нарушение кредитными организациями порядка открытия счета

№; **Общие положения**

*2V Характеристика состава административного правонарушения*

1. **Административная ответственность должностных лиц кредитных организаций за нарушение порядка открытия счета налогоплательщику** предусмотрена ст. 15.7 КоАП РФ.

При открытии кредитной организацией счета организации или индивидуальному предпринимателю без предъявления ими свидетельства о постановке на учет в налоговом органе или органе государственного бюджетного фонда должностные лица этой кредитной организации наказываются административным штрафом *в размере от 20 до 30 МРОТ*.

Открытие кредитной организацией счета организации или индивидуальному предпринимателю при наличии у кредитной организации решения налогового органа либо таможенного органа о приостановлении операций по счетам этого лица карается административным штрафом *в размере от 20 до 30 МРОТ*.

2. *Объект* правонарушения - публичный порядок в сфере налогообложения.

*Субъектом* правонарушения выступают должностные лица кредитной организации.

*Объективная сторона* правонарушения состоит в действии - неправомерном открытии кредитной организацией счета организации или индивидуальному предпринимателю без предъявления ими свидетельства о постановке на учет в налоговом органе или органе государственного бюджетного фонда, или при наличии у кредитной организации решения налогового органа о приостановлении операций по счетам этого лица.

*Субъективная сторона* - прямой умысел.

## **Вопрос 86.** Нарушение кредитной организацией срока исполнения поручения о перечислении налога или сбора

### *III Общие положения*

#### *2i Характеристика состава административного правонарушения*

- 1 \* **Административная ответственность должностных лиц кредитных организаций за нарушение срока исполнения поручения о перечислении налога или сбора** предусмотрена ст. 15.8 КоАП РФ.

Нарушение кредитной организацией установленного срока исполнения поручения налогоплательщика (плательщика сбора) или налогового агента о перечислении налога или сбора, а равно инкассового поручения (распоряжения) налогового органа, таможенного органа или органа государственного внебюджетного фонда о перечислении налога или сбора, соответствующих пеней и (или) штрафов в бюджет (государственный внебюджетный фонд), карается административным штрафом *в размере от 40 до 50 МРОТ*.

2. *Объект* правонарушения - публичный порядок в сфере налогообложения и имущественные интересы государства.

*Субъектом* правонарушения выступают должностные лица кредитной организации.

*Объективная сторона* правонарушения состоит в бездействии - неправомерном неисполнении в срок поручения налогоплательщика (плательщика сбора) или налогового агента о перечислении в бюджет суммы налога или сбора.

*Субъективная сторона* - прямой умысел.

## **Вопрос 87. Неисполнение кредитной организацией решения о приостановлении операций по счетам**

*1. Общие положения*

*2. Характеристика состава административного правонарушения*

- 1 • Административная ответственность должностных лиц кредитных организаций за неисполнение банком решения о приостановлении операций по счетам налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента** предусмотрена ст. 15.9 КоАП РФ.

Осуществление кредитной организацией расходных операций, не связанных с исполнением обязанностей по уплате налога или иного платежного поручения, имеющего в соответствии с законодательством РФ преимущество в очередности исполнения перед платежами в бюджет (внебюджетный фонд), по счетам \* налогоплательщика, плательщика сбора, налогового агента, сборщика налогов и (или)- сборов или иных лиц при наличии у банка или иной кредитной организации решения налогового органа, таможенного органа или органа государственного внебюджетного фонда о приостановлении операций по таким счетам наказывается административным штрафом *в размере от 20 до 30 МРОТ*.

- 2. Объект** правонарушения - публичный порядок в сфере налогообложения и имущественные интересы государства.

*Субъектом* такого административного правонарушения выступают должностные лица кредитной организации.

*Объективная сторона* правонарушения состоит в действии - неправомерном осуществлении кредитной организацией расходных операций, не связанных с исполнением обязанностей по уплате налога по счетам налогоплательщика при наличии у

кредитной организации решения налогового органа о приостановлении операций по этим счетам.

*Субъективная сторона* - прямой умысел.

## **Вопрос 88 \* Налоговые преступления (уголовные преступления в сфере налогообложения) и ответственность за их совершение**

**II Понятие и преступления**

**2. Понятие налогового преступления**

**3 < Характеристика признаков налогового  
! преступления**

**4\* Виды налоговых преступлений**

**5. Юридические особенности уголовной  
ответственности за совершение  
налоговых преступлений**

**! • Преступление** - это виновно совершенное общественно опасное деяние, запрещенное Уголовным кодексом Российской Федерации (далее - УК РФ) под угрозой наказания. Не является преступлением действие (бездействие), хотя формально и содержащее признаки какого-либо деяния, предусмотренного УК РФ, но в силу малозначительности не представляющее общественной опасности.

**2. Под налоговым преступлением** понимается виновное общественно опасное деяние (действие или бездействие) в сфере налогообложения, за совершение которого УК РФ предусмотрено наказание.

**3. Налоговое преступление характеризуется** исчерпывающим перечнем его признаков:

- общественная опасность;
- противоправность;
- виновность;
- наказуемость.

Все эти признаки должны быть обязательно присущи совершенному деянию, признаваемому налоговым преступлением.

**Общественная опасность** налогового преступления проявляется в том, что это деяние причиняет вред или создает угрозу причинения вреда как напрямую государству - в ущерб государственной казне, так и опосредованно - создает угрозу при-

чинения вреда личности и обществу (государственный бюджет является средством финансового обеспечения государством его функций перед обществом и человеком - охранительных, организационных и социальных).

**Противоправность** означает запрещенность деяния уголовным законом. Значение признака противоправности состоит в том, что от его соблюдения зависит реализация провозглашенного в Конституции РФ и ст. 3 УК РФ принципа законности.

**Виновность** означает, что общественно опасное деяние признается преступлением лишь с учетом психического отношения лица к действию (бездействию) и преступным последствиям в форме умысла или неосторожности (статьи 24 - 27 УК РФ).

**Наказуемость** означает, что только запрещенное уголовным законом под угрозой наказания деяние признается преступлением.

**4. Уголовная ответственность является самым, тяжелым видом ответственности за нарушение налогового законодательства РФ.** В России уголовная ответственность за совершение налоговых преступлений была введена в 1992 году, когда Уголовный кодекс РСФСР был дополнен статьями 162.1 "Уклонение от подачи декларации о доходах"<sup>1</sup> и 162.2 "Соккрытие доходов (прибыли) или иных объектов налогообложения"<sup>4</sup>.

Уголовным кодексом РФ предусмотрено три вида налоговых преступлений в сфере налогообложения:

- уклонение от уплаты таможенных платежей, взимаемых с организаций или физического лица (ст. 194 УК РФ);
- уклонение физического лица от уплаты налога или страхового взноса в государственные внебюджетные фонды (ст. 198 УК РФ);
- уклонение от уплаты налогов с организаций (ст. 199 УК РФ).

Уголовным законом эти налоговые преступления отнесены к преступлениям в сфере экономики.

**5. В качестве основных юридических особенностей уголовной ответственности за совершение налоговых преступлений выделяют следующие:**

- \* / субъектами уголовной ответственности могут быть только *физические лица*;
- уголовная ответственность осуществляется *в судебном порядке*;
- применяется за наиболее общественно опасные деяния - *преступления*;

- предусматривает *самые строгие* виды государственного принуждения;
- производство по делам о налоговых преступлениях осуществляется следственными подразделениями ФСНП России.

## Вопрос 89\* **Налоговые споры и защита прав налогоплательщиков**

*1л Понятие налогового спора и его участники*

*2. Понятие защиты прав налогоплательщиков*

*Ж. Виды (способы) защиты прав налогоплательщиков* j

*4\* Право на обжалование актов налоговых органов и действий или бездействия их должностных лиц* j

- 1, В последнее десятилетие в нашей стране качественно обновился и расширился массив правовых норм, регламентирующих права и свободы граждан; право граждан на защиту от неправомерных действий государственных органов и их должностных лиц.

**Под налоговым спором** понимаются *юридические 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.*

**Участниками налогового спора** могут выступать все участники налоговых правоотношений, но одной стороной спора всегда является государственный орган.

*Инициаторами* налогового спора могут выступать как налогоплательщики (например, при обжаловании действий должностного лица налогового органа), так и налоговые органы (например, когда возможность применения мер принуждения в отношении налогоплательщика предоставлена только на основании судебного решения).

Разрешение налогового спора должно осуществляться в рамках юридических процедур.

Стороны налогового спора находятся в неравных положениях, поэтому в налоговом законодательстве в первую очередь специально регламентируются организационные и правовые гарантии прав и законных интересов фискально обязанных лиц, в т. ч. порядок защиты таких прав.

**2. Понятие защиты прав налогоплательщиков** имеет как широкую, так и узкую трактовку.

В первом случае под *защитой прав налогоплательщиков* понимается вся существующая в государстве система юридических и организационных гарантий соблюдения установленных национальным и международным правом прав и законных интересов налогоплательщиков и других субъектов налоговых правоотношений, функционирование которой призвана обеспечить соразмерность ограничения прав конкретного налогоплательщика и интересов общества в целом.

Во втором случае под *защитой прав налогоплательщиков* понимаются конкретные действия участников налоговых правоотношений и их представителей, направленные на обеспечение своих интересов в процессе налоговых споров.

**3. Виды (способы) защиты прав налогоплательщиков:**

- административный;
- судебный.

**4. Право на обжалование актов налоговых органов и действий или бездействия их должностных лиц** является одной из важнейших гарантий защиты прав налогоплательщиков. Одновременно использование этого права является главным методом такой защиты в процессе налоговых споров.

Порядок обжалования актов налоговых органов и действий или бездействия их должностных лиц регламентируется главами 19 и 20 НК РФ. В качестве недостатка этих глав НК РФ можно отметить то обстоятельство, что рассматриваемым правом наделены только налоговые агенты и налогоплательщики, а не все субъекты налоговых правоотношений.

Согласно ст. 137 НК РФ налогоплательщик или налоговый агент имеет право обжаловать:

- ненормативные акты налоговых органов;
- действия должностных лиц налоговых органов;
- бездействие должностных лиц налоговых органов.

Налогоплательщик вправе обратиться с жалобой, если считает, что ненормативными актами, другими действиями (бездействиями) должностных лиц налоговых органов нарушены его права.

## Вопрос 90» Административный способ защиты прав налогоплательщиков

- /. Порядок подачи административной жалобы  
на налогоплательщика  
??. Правовые последствия подачи  
административной жалобы ]  
3. Порядок рассмотрения жалобы и принятие  
решения пднёц

1. Административная защита прав налогоплательщиков (налоговых агентов) осуществляется путем подачи на акт налогового органа, действия или бездействие его должностного лица **письменной жалобы** в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу этого органа.

Жалоба подается в **3-месячный срок** со дня, когда налогоплательщик узнал или должен был узнать о нарушении своих прав.

Если указанный срок был пропущен по **уважительной причине**, то по заявлению лица, подающего жалобу, он может быть восстановлен соответственно вышестоящим должностным лицом налогового органа или вышестоящим налоговым органом.

Жалоба должна содержать:

- наименование налогового органа (должностное положение и Ф.И.О. должностного лица), которому адресуется жалоба;
- наименование (Ф.И.О. и статус) и адрес заявителя жалобы, наименование налогового органа (должностное положение и Ф.И.О. должностного лица);
- акт или действия (бездействия), которые обжалуются;
- заголовок с указанием объекта жалобы. Например, "Жалоба на ... (такой-то акт, такие-то действия, бездействие в такой-то ситуации)";
- основания жалобы, то есть факты нарушений, обстоятельства и мотивы, вызвавшие необходимость защиты нарушенных прав и законных интересов заявителя в фискальной сфере;
- содержание требования налогоплательщика (налогового агента).

Лицо, подавшее жалобу, до принятия решения по этой жалобе может *отозвать* ее, написав соответствующее заявление. В этом случае повторная подача жалобы по тем же основаниям в тот же налоговый орган (тому же должностному лицу) не допускается.

Повторная подача жалобы на тот же акт (действия или бездействия) в тот же налоговый орган (тому же должностному лицу) возможна только в том случае, когда при неизменном предмете обжалования (составе и характере содержащихся в жалобе требований) изменяются основания (факты, мотивы, обстоятельства и т. п.) такого обжалования.

## 2. Правовые последствия подачи жалобы регламентируются в ст. 141 НК РФ.

По общему правилу, подача жалобы в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) не приостанавливает исполнения обжалуемого акта или действия.

Однако если налоговый орган (должностное лицо), рассматривающий жалобу, имеет достаточные основания полагать, что обжалуемые акт или действие не соответствуют законодательству РФ, 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.

## 3\* Порядок рассмотрения жалобы и принятия решения по ней установлен ст. 140 НК РФ. Жалоба рассматривается вышестоящим налоговым органом (вышестоящим должностным лицом) в *месячный срок* со дня получения жалобы ее адресатом.

Рассмотрение жалобы осуществляется *заочно* (без вызова на рассмотрение заявителя) вышестоящим налоговым органом или вышестоящим должностным лицом.

**По итогам рассмотрения жалобы** на акт налогового органа вышестоящий налоговый орган (вышестоящее должностное лицо) принимает одно из следующих решений:

- оставить жалобу без удовлетворения. Жалоба оставляется без удовлетворения в случае ее необоснованности;
- отменить акт налогового органа и назначить дополнительную проверку. Такое решение принимается вышестоящим налоговым органом в тех случаях, когда обжалуемый акт вынесен без достаточных оснований; по неисследованным материалам; когда событие налогового правонарушения, вина лица в его совершении не доказаны (но и не исключены) вынесшим обжалуемый акт налоговым органом, либо в тех случаях, когда обжалуемый акт вынесен с нарушением процедурных норм (например, подписан ненадлежащим лицом или не мотивирован);

- отменить решение **и** прекратить производство по делу о налоговом правонарушении. Такое решение принимается вышестоящим налоговым органом в тех случаях, когда само дело о налоговом **правонарушении** по формальным причинам не подлежало возбуждению;
- изменить решение;
- вынести новое решение.

***Вышестоящим налоговым органом изменяется решение или выносится новое в том случае, когда:***

- / обстоятельства дела были установлены органом, вынесшим обжалуемое решение, полно и точно, но какая-либо часть выводов и (или) предписаний, содержащихся в решении, не соответствует обстоятельствам дела и (или) нормам законодательства РФ о налогах и сборах;
- заявителем жалобы представлены вышестоящему налоговому органу новые доказательства, свидетельствующие о частичной ошибочности выводов об обстоятельствах дела, содержащихся в обжалуемом решении.

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

Решение налогового органа (должностного лица) по жалобе принимается в течение **месяца**. О принятом решении в течение **3-х дней** со дня его принятия сообщается жалобщику (в письменной форме).

## **Вопрос 9 1 . Судебный способ защиты прав налогоплательщиков**

***Порядок судебного обжалования актов налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц***

***2\ Судебное обжалование нормативных актов налоговых органов***

- 1 • Судебное обжалование актов (в т. ч. нормативных) налоговых органов, действий или бездействия их должностных и их организационных и индивидуальных предпринимателями** производится путем подачи **искового заявления** в **арбитражный суд в соответствии** с арбитражным процессуальным законодательством.

Физические лица, не являющиеся индивидуальными предпринимателями, производят судебное обжалование актов (в т. ч. нормативных) налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц путем подачи *искового заявления в суд общей юрисдикции* в соответствии с законодательством об обжаловании в суд неправомерных действий государственных органов и должностных лиц.

В соответствии со ст. 142 НК РФ такие иски рассматриваются и разрешаются судом в порядке, установленном гражданским процессуальным, арбитражным процессуальным законодательством и иными федеральными законами.

Для целей повышения эффективности судебной защиты налогоплательщиков во многих арбитражных судах в соответствии с Указом Президента РФ "О первоочередных мерах по совершенствованию налоговой системы Российской Федерации" от 21.07.95 № 746 (в ред. от 21.04.96) учреждены коллегии по рассмотрению споров в сфере налогообложения и так называемые "налоговые составы судей"<sup>1</sup>.

2. Помимо ненормативных актов **в судебном порядке обжалуются и нормативные акты налоговых органов.** Порядок такого обжалования имеет следующие особенности:
  - организациями и индивидуальными предпринимателями обжалуются акты, изданные МНС РФ, **в Московский городской арбитражный суд,**
  - физическими лицами обжалуются акты, изданные МНС РФ, **в Верховный Суд РФ.**

<sup>1</sup> См. подр.: *Жевакин СВ.* Налоговые составы арбитражных судов как гарантия прав налогоплательщиков. Правопорядок, 1997, № 3. С. 56 - 70.

## Вопрос 92» Правовое регулирование в сфере международно-правовых налоговых отношений

1. *Понятие, цели международного налогообложения и виды охватываемых им налоговых отношений*

2. *Особенности правового регулирования налоговых правоотношений с участием иностранного элемента*

*Mr Многократное налогообложением способы его устранения*

1. **Международное налогообложение** как один из институтов международного налогового права представляет собой несколько обобщенное понятие, охватывающее сферу следующих отношений публично-характера'.

- между государствами и физическими и юридическими лицами других государств по исчислению, уплате налогов, а также контролю за их уплатой;
- между юридическими и физическими лицами различных государств при удержании налоговыми агентами налога с дохода иностранного лица у источника выплаты.

Возникновение института международного налогообложения обусловлено происходящими процессами развития международных хозяйственных связей, глобализацией экономики и соответственно необходимостью установления правил налогообложения как результатов деятельности, которую ведут субъекты международного хозяйственного оборота, не являющиеся резидентами соответствующего государства, на его территории, так и результатов деятельности субъектов национального права, осуществляемой ими на территории иностранных государств.

*Отношения в сфере международного налогообложения возникают в следующих случаях.*

- когда государство взимает налог с налогоплательщика (непосредственно или через налогового агента), являющегося субъектом иностранного права;
- когда осуществляется налогообложение объекта, возникшего у субъекта национального права за рубежом.

2. **Особенности предмета правового регулирования** (указанных выше отношений) института международного налогообложе-

ния предопределяют и специфику инструментария правового регулирования данного института, который представляет комплекс правовых норм как внутригосударственного (в частности, налогового), так и международного права. Именно поэтому в юридической литературе указывают на наличие так называемых материально-правовых и коллизионных норм в сфере правового регулирования международного налогообложения.<sup>1</sup>

*Материально-правовые нормы* устанавливают непосредственно правила налогообложения в том или ином государстве.

*Коллизионные нормы* определяют, материально-правовые нормы какого государства регулируют те или иные налоговые правоотношения и применяются к тем или иным элементам налогообложения.

И материально-правовые, и коллизионные нормы могут содержаться как в национальном законодательстве, так и в международных договорах. Если установление коллизионных норм в международных соглашениях преследует цель прямо закрепить применимость к соответствующим налоговым отношениям национального законодательства того или иного государства, то в национальном законодательстве наличие коллизионных норм обусловлено необходимостью учитывать определенные институты, понятия, термины, используемые законодательствами иностранных государств.

Коллизионные нормы могут касаться различных элементов налогообложения. Так, ст. 19 НК РФ устанавливает две категории налогоплательщиков:

- организации;
- физические лица.

*Под организациями в налогово-правовом смысле* понимаются помимо российских и "корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств" (п. 2 ст. 11 НК РФ). Иными словами, для определения статуса иностранного налогоплательщика - организации налоговое законодательство РФ отсылает к гражданскому законодательству соответствующего иностранного государства.

<sup>1</sup> Налоговое право. Учебное пособие / Под ред. С.Г.Пепеляева.- М.: ИД ФБК - ПРЕСС, 2000. С. 338.

Национальный законодатель использует коллизионные нормы также для определения иных элементов налогообложения. К примеру, п. 1 ст. 43 НК РФ к дивидендам относит любые доходы, получаемые от источников за пределами РФ, относящиеся к дивидендам в соответствии с законодательством иностранных государств. В данном случае национальный законодатель отсылает к законодательству иностранного государства для определения такого элемента налогообложения, как объект налогообложения.

*В качестве основного метода правового регулирования международно-правовых налоговых отношений национальное законодательство использует материально-правовые нормы, которые:*

- устанавливают основания возникновения обязанности по уплате налога, порядок ее исполнения;
  - определяют иные основные элементы налогообложения;
  - закрепляют права и обязанности субъектов иностранного права в сфере международного налогообложения.
- 3. Многократное (двойное и более) налогообложение** можно определить как *обложение сопоставимыми налогами в двух и более государствах одного и того же налогоплательщика, в отношении одного и того же объекта за один и тот же период времени (налоговый период)*.<sup>2</sup> Оно может возникать в следующих случаях, *eam.*<sup>2</sup>
- по национальному законодательству нескольких государств налогоплательщик признается резидентом и соответственно несет неограниченные налоговые обязательства перед каждым из них в отношении установленных национальным законодательством объектов налогообложения;
  - у резидента одного государства возникает объект налогообложения также на территории другого государства, и оба государства взимают налог с этого объекта налогообложения;
  - несколько государств подвергают одно и то же лицо, не являющееся резидентом ни одного из них, налогообложению по объекту, который возникает у налогоплательщика в этих государствах.

Следует отметить, что многократное налогообложение имеет место главным образом в отношении так называемых "прямых" налогов (налогов на доходы, прибыль, имущество, капитал).

<sup>1</sup> Double Taxation and International Tax Law. Philip Baker, of Gray's Inn Barrister, - L, 1994. P. 11.

<sup>2</sup> Ibid. P. 366

К примеру, ст. 209 НК РФ прямо указывает, что для физических лиц - резидентов РФ объектом налогообложения налогом на доходы является доход, полученный как из источников в РФ, так и из источников за ее пределами. Применительно к косвенным налогам (налог на добавленную стоимость) многократное налогообложение не свойственно, поскольку для последних характерен признак территориальности обложения. Так, п. 1 ст. 146 НК РФ закрепляет, что объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость является реализация товаров (работ, услуг) на территории РФ независимо от национальности продавца.

Устранение многократного налогообложения осуществляется как на национальном уровне, так и на уровне международных соглашений. Национальное законодательство государств предусматривает меры по устранению многократного налогообложения только для своих резидентов. Пункт 3 ст. 311 НК РФ прямо закрепляет правило, согласно которому суммы налога, выплаченные в соответствии с законодательством иностранных государств российской организацией, засчитываются при уплате этой организацией налога в РФ.

Национальное законодательство не всегда и в отношении не всех видов доходов предусматривает возможность *зачета*. Так, не допускается налогоплательщикам - российским организациям, получающим доходы в виде дивидендов от долевого участия в иностранных организациях, зачесть при уплате налога на прибыль в РФ суммы налога, уплаченные с таких доходов по месту нахождения источника их выплаты (п. 1 ст. 275 НК РФ), налогоплательщикам - физическим лицам зачесть суммы налогов, уплаченных в соответствии с законодательством зарубежных государств, при уплате налога на доходы в РФ (п. 1 ст. 232 НК РФ), если иное не предусмотрено международным договором.

Таким образом, наиболее универсальным способом устранения многократного налогообложения является заключение *межгосударственных дву- и многосторонних соглашений об избежании многократного налогообложения*. На практике подобные документы, как правило, представлены в виде двусторонних соглашений (конвенций, договоров), которые предусматривают коллизионные нормы, полностью или частично отсылающие решение определенных вопросов, касающихся налогообложения, к национальному законодательству одного из договаривающихся государств.

Основным критерием распределения налоговых обязательств между договаривающимися государствами выступают:

- признаки резидентства (налогообложение субъекта производится в государстве его резидентства);
- национальность источника происхождения объекта налогообложения (налогообложение объекта в стране его происхождения).

Россия выступает участницей более 28 международных соглашений об избежании двойного налогообложения. Полный перечень таких соглашений содержит письмо Госналогслужбы РФ от 24.04.97 № ВЕ-6-06/318.

Информация о начале применения вновь подписанных и ратифицированных Россией соглашений об избежании двойного налогообложения периодически по мере их вступления в силу дополнительно доводится актами МНС РФ (например, письмами МНС от 21.01.99 № ИС-6-06/60, от 11.01.2000 № ВГ-6-06/11 (в ред. от 13.04.2000), от 02.02.2001 № ВГ-6-06/95).

В настоящее время Россия является участницей более 50 международных соглашений по вопросам двойного налогообложения.

## **Вопрос 93. Иностранный элемент в налоговых правоотношениях**

*Ж. Характеристика налоговых правоотношении "*

*с иностранным элементом*

*:*

*2ц Постоянное представительство и его формы*

*1|.; Территориальная принадлежность объекта!*

*налогообложения*

**Ч**

**1. Появление иностранного элемента в налоговых правоотношениях** обусловлено следующими признаками:

- субъектным составом соответствующего правоотношения;
- национальностью источника происхождения объекта налогообложения;
- территориальной принадлежностью объекта налогообложения.

Важное значение при квалификации налоговых правоотношений на предмет наличия иностранного элемента имеет ***определение территории, на которую распространяется налоговая юрисдикция государства.***

Налоговая юрисдикция государства действует в:

- отношении нерезидентов - только в пределах его территории;

- отношении резидентов - и за ее пределами. При этом резидентство субъекта налогового отношения определяется на основе его постоянного местонахождения.

**Определение территории государства обуславливает квалификацию:**

- лиц в качестве резидентов или нерезидентов;
- объектов налогообложения, как возникающих или не возникающих на территории соответствующего государства.

**Выделяют следующие виды отношений с иностранным элементом:**

- отношения по уплате налогов в РФ налогоплательщиками - резидентами РФ - по доходам (имуществу), полученным (находящемуся) за пределами РФ;
- отношения по уплате налогов в РФ лицами, не являющимися налоговыми резидентами РФ, в связи с осуществлением ими деятельности в РФ (в т. ч. через постоянное представительство), а также в связи с получением ими доходов в РФ по иным обстоятельствам или владением имуществом на территории РФ.

В отношениях первого вида иностранным элементом выступает *объект* налогообложения - соответствующий доход или имущество. Например, ст. 209 НК РФ распространяет на физических лиц - резидентов РФ обязанности по уплате налога на доходы, полученные как в РФ, так и за рубежом.

В отношениях второго вида иностранным элементом выступает *субъект* налогового правоотношения - иностранная организация или физическое лицо. При этом спектр возникающих в этой связи налоговых правоотношений довольно разнообразен. В данную группу входят отношения как по уплате налогов иностранными организациями, осуществляющими деятельность в РФ через постоянное представительство, так и отношения по уплате налога не имеющей постоянного представительства иностранной организацией по таким доходам, полученным в РФ, как доходы по ценным бумагам, от долевого участия в других организациях и др. Кроме того, к числу указанных отношений относятся отношения по уплате не имеющей постоянного представительства в РФ иностранной организацией косвенных налогов при реализации ею товаров (работ, услуг) на территории РФ (например, отношения по уплате налога на добавленную стоимость).

- 2. Значение постоянного представительства** заключается в том, что доходы, полученные резидентом одного государства через постоянное представительство в другом государстве, подлежат

налогообложению в таком другом государстве. Важно лишь, чтобы источник доходов возникал в связи с деятельностью постоянного представительства в государстве налогообложения.

Для возникновения постоянного представительства определяющим условием является фактическая деятельность резидента одного государства на территории другого; соблюдение формальных требований (например, регистрации) не имеет принципиального значения.

По общему правилу, постоянное представительство считается созданным с момента фактического осуществления деятельности. В целях налогообложения постоянное представительство рассматривается как обособленный субъект, осуществляющий самостоятельную предпринимательскую деятельность и несущий в связи с такой деятельностью в государстве ее осуществления полную налоговую ответственность.

В соответствии с п. 2 ст. 306 НК РФ *под постоянным представительством иностранной организации в РФ для целей налогообложения понимается филиал, представительство, отделение, бюро, контора, агентство, любое другое обособленное подразделение или иное место деятельности этой организации (отделение), через которое организация регулярно осуществляет предпринимательскую деятельность на территории РФ, связанную с:*

- использованием недрами и (или) использованием других природных ресурсов;
- проведением предусмотренных контрактами работ по строительству, установке, монтажу, сборке, наладке, обслуживанию и эксплуатации оборудования, в т. ч. игровых автоматов;
- продажей товаров с расположенных на территории РФ и принадлежащих этой организации или арендуемых ею складов;
- осуществлением иных работ, оказанием услуг, ведением иной деятельности, за исключением работ вспомогательного и подготовительного характера, виды которых определены в п. 4 ст. 306 НК РФ.

Постоянное представительство создает возможность осуществления иностранной организацией деятельности на строительной площадке в РФ, а также через лицо, которое на основании договорных отношений с этой иностранной организацией представляет ее интересы в РФ, действует на территории РФ от имени этой иностранной организации, имеет и регулярно использует полномочия на заключение контрактов или согла-

сование их существенных условий (в частности, цену контракта, условия поставки) от имени данной организации, создавая при этом правовые последствия для данной иностранной организации (зависимый агент).

Присутствие иностранного элемента в налоговых правоотношениях с участием иностранных организаций и физических лиц может быть связано не только с фактами осуществления деятельности в РФ через постоянное представительство, получения дохода (владения имуществом) в РФ, но и фактами единовременного осуществления такими субъектами операций по реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ.

Иностранном элементом в таких отношениях также выступает *субъект правоотношения* - иностранная организация, реализующая товары, оказывающая услуги либо выполняющая работы на территории РФ. Примером отношений такого рода являются отношения по уплате налога на добавленную стоимость при реализации товаров (работ, услуг) в РФ иностранной организацией, не осуществляющей в РФ деятельность через постоянное представительство. Статья 146 НК РФ в качестве объекта налогообложения налогом на добавленную стоимость прямо называет реализацию товаров (работ, услуг) на территории РФ. Правила признания России местом реализации товаров (работ, услуг) содержатся в статьях 147 - 148 НК РФ, а порядок исполнения обязанности по уплате названного налога налогоплательщиками - иностранными лицами, не состоящими на учете в РФ в качестве налогоплательщиков, установлен в ст. 161 НК РФ.

При закреплении в национальном законодательстве подобных правил налогообложения субъектов иностранного права законодатель исходит из международно-правового принципа территориального верховенства государства над своей территорией. Данный принцип предполагает право соответствующего государства регулировать и контролировать иностранные инвестиции, а также деятельность иностранных организаций в пределах национальной территории, в т. ч. по распространению своей налоговой юрисдикции в отношении нерезидентов, имеющих объекты налогообложения на территории данного государства.

## Вопрос 94. Основы налогового планирования на предприятии

1. *Понятие и характерные черты налогового планирования* [ ,
- 2, *Этапы налогового планирования*
3. *Пределы налогового планирования*

1. **Налоговое планирование** можно определить как организацию деятельности налогоплательщика таким образом, чтобы минимизировать его налоговые обязательства на стабильный период без нарушения норм законодательства.<sup>1</sup> Иными словами, оно предполагает выбор между различными вариантами деятельности организации и размещения его активов для достижения возможно более низкого уровня возникающих при этом налоговых последствий.<sup>2</sup>

Поскольку налог представляет собой изъятие в доход государства части имущества налогоплательщика и связан с ограничением права собственности, налогоплательщик вправе избрать вариант уплаты налогов, позволяющий сохранить собственность, минимизировав налоговые потери.

В основе налогового планирования лежит максимально полное использование всех установленных законом льгот, преимуществ, а также пробелов законодательства. Налоговое планирование подразумевает целую систему комплексных мер, объединяющих все направления деятельности налогоплательщика. Это процесс, охватывающий бухгалтерский, налоговый, финансовый и другие виды обработки данных для определения того, следует ли, а если следует, то где и каким образом осуществлять операции для достижения целей бизнеса при минимальном налоговом бремени.

Главная задача налогового планирования на микроуровне - максимизация совокупного дохода хозяйствующего субъекта за счет облегчения его налогового бремени, изыскания наиболее рациональных способов снижения налоговой нагрузки.

2. Налоговое планирование неотделимо от предпринимательской деятельности и должно осуществляться на всех ее этапах.

<sup>1</sup> Raymond R.N., Clifford M. Hicks, Income Tax influences on forms of organization for small business. - L., 1990. P. 45.

<sup>2</sup> Кашин В.А. Рубль + Доллар (как создать совместное предприятие) - М., 1989. ~. 89 - 91.

Так, на этапе образования предприятия определяются такие важнейшие для дальнейшей деятельности моменты, как:

- цели, задачи, сфера производства и обращения;
- направления деятельности;
- организационно-правовая форма;
- форма собственности;
- место расположения и др.

Все они напрямую связаны с налогообложением. Выбор того или иного варианта влечет различные налоговые последствия. От того, как будет организовано предприятие, какие формы и направления деятельности оно выберет, зависит уровень его налогообложения, а следовательно, и формирование его финансовых ресурсов и финансовых результатов деятельности.

*Первый этап налогового планирования* получил название **стратегического**.

На данном этапе проводится анализ налоговых последствий, а также предоставляемых законодательством налоговых льгот, поиск альтернативных вариантов деятельности.

*Главная задача этапа* - определить наиболее эффективные с позиции налогообложения условия предпринимательской деятельности образующегося предприятия (виды и направления деятельности, организационно-правовая форма, структура, установление оптимальных вариантов налогового учета).

*Второй этап* носит название **оперативного налогового планирования**. Оперативное налоговое планирование осуществляется в процессе текущей деятельности предприятия. Один из основных его элементов - расчетный анализ и управление налоговыми базами по группам налогов, объединенных по тем или иным признакам, а также составление на этой основе долгосрочных и краткосрочных планов налоговых платежей. В соответствии со спецификой деятельности организации это могут быть пяти-, трех-, двухгодичные планы, которые разбиваются на более короткие периоды. Например, предприятиям, осуществляющим издательскую деятельность и распространяющим издания по подписке, целесообразно составлять полугодовые планы - в соответствии со сроками подписки.

Важной частью оперативного налогового планирования являются составление налоговых моделей при рассмотрении и принятии тех или иных управленческих решений и определенные критерии выбора оптимальных вариантов.

Налоговое планирование предполагает проведение анализа всех сделок на стадии их оформления и заключения. От того, как изложены те или иные условия хозяйственных договоров, во многом зависит величина возникающих налоговых обязательств.

*Третий этап* налогового планирования - *оценка его эффективности.*

На данном этапе ставятся следующие задачи:

- определение величины отклонения фактических данных от плановых, выявление и анализ причин отклонения;
  - разработка системы показателей, позволяющих определить эффективность применяемых методов налогового планирования, а также степень их воздействия на финансовые показатели предприятия;
  - проведение анализа полученной информации, на основе которого принимается решение о необходимости корректировки действующей системы налогового планирования, а также об отказе от нерезультативных методов и разработка новых.
3. Специфика налогового планирования заключается в использовании правомерных методов при оптимизации налогообложения. Именно та грань, за которой деятельность по уменьшению налоговых обязательств налогоплательщика перестает быть правомерной, предопределяет **пределы налогового планирования.**

Иными словами, деятельность по минимизации налоговых последствий признается налоговым планированием до тех пор, пока не направлена на нарушение законодательства РФ о налогах и сборах и не содержит признаков состава уклонения от уплаты налогов.

Уклонение от уплаты налогов, как правило, осуществляется в виде:

- \* / незаконного использования налоговых льгот;
- несвоевременной уплаты налогов;
- непредставления (несвоевременного представления) документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов.

Иными словами, уклонение от уплаты налогов имеет место тогда, когда налогоплательщики *занижают свои налоговые обязательства.* Способы занижения налоговых обязательств:

- либо путем прямого нарушения законодательного запрета (не уплачивают налог);
- либо путем невыполнения нормативного предписания (уплачивают не должным образом).

Именно элемент незаконного уменьшения налоговых обязательств позволяет разграничить понятия *налогового планирования* и *уклонения от уплаты налогов*.

## ОСОБЕННАЯ ЧАСТЬ

### Вопрос 95\* Налог на добавленную стоимость

1. *Общеположения*
2. *Плательщики НДС*
3. *Объект налогообложения*
4. *Налоговая база*
5. *Налоговый период*
6. *Налоговые ставки*
7. *Освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика*
8. *Исчисление и уплата налога*

1. В настоящее время *налог на добавленную стоимость* (далее - НДС) установлен положениями гл. 21 "Налог на добавленную стоимость" части второй НК РФ (в ред. от 07.07.2003, действующей с 01.01.2004). До 2001 года налогообложение НДС осуществлялось в соответствии с Законом РФ "О налоге на добавленную стоимость" от 06.12.91 (с изменениями и дополнениями).

Методические рекомендации по применению гл. 21 "Налог на добавленную стоимость" НК РФ утверждены приказом МНС РФ от 20.12.2000 № БГ-3-03/447 (в ред. от 17.09.2002).

Налог на добавленную стоимость - это *федеральный косвенный* налог, взимаемый на всех стадиях производства и реализации товаров (работ, услуг).

#### 2. Плательщики НДС:

- организации;
- индивидуальные предприниматели;
- лица, признаваемые плательщиками *НДС в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ*, определяемые в соответствии с Таможенным кодексом РФ.

При этом указанные выше лица - налогоплательщики - должны встать на учет в налоговом органе в соответствии с общими правилами, установленными частью первой НК РФ, и с учетом особенностей, предусмотренных гл. 21 части второй НК РФ.

Иностранные организации встают на учет в налоговых органах в качестве налогоплательщиков *по месту нахождения своих постоянных представительств* РФ.

Постановка на учет в качестве налогоплательщика осуществляется налоговым органом на основании *письменного заявления* иностранной организации.

### 3. Объект налогообложения:

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

При этом не признаются объектом налогообложения, например:

- изъятие имущества путем конфискации;
- операции, связанные с обращением валюты;
- инвестиционные операции;
- выполнение работ (оказание услуг) органами, входящими в систему органов государственной власти и органов местного самоуправления, в рамках выполнения возложенных на них исключительных полномочий в определенной сфере деятельности в случае, если обязательность выполнения указанных работ (оказания услуг) установлена законодательством РФ, законодательством субъектов РФ, актами органов местного самоуправления и т. д.

### 4. Налоговая база при реализации товаров (работ, услуг) определяется налогоплательщиком в зависимости от особенностей реализации произведенных им или приобретенных на стороне товаров ("работ, услуг).

При ввозе товаров на таможенную территорию РФ налоговая база определяется налогоплательщиком в соответствии с гл. 21 НК РФ и Таможенным кодексом РФ.

Кроме того, гл. 21 НК РФ (статьи 155 - 160) предусмотрены особенности определения налоговой базы и особенности по-

рядка исчисления НДС при реализации отдельных видов товаров (работ, услуг), а также особенности определения налоговой базы налоговыми агентами (ст. 161).

В случаях когда при реализации (передаче, выполнении, оказании для собственных нужд) товаров (работ, услуг) *налогоплательщиками применяются различные налоговые ставки*, налоговая база определяется *отдельно по каждому виду товаров (работ, услуг), облагаемых по разным ставкам*. При *одинаковых ставках налога* налоговая база определяется *суммарно по всем видам операций, облагаемых по этой ставке*.

**5. Налоговым периодом** по НДС (в т. ч. для налогоплательщиков, исполняющих обязанности налоговых агентов) является календарный месяц.

Но если у налогоплательщика ежемесячно в течение квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета НДС (и до 01.01.2004 налога с продаж) не превышает 1 млн. руб., налоговым периодом для него является квартал.

**6. По НДС предусмотрены дифференцированные налоговые ставки:**

- льготная налоговая ставка 0% (применяется, например, при реализации большинства товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта; услуг по перевозке пассажиров и багажа при условии, что пункт отправления или пункт назначения пассажиров и багажа расположены за пределами территории РФ, при оформлении перевозок на основании единых международных перевозочных документов и т. д.).
- 10% (применяется при реализации широкого круга продовольственных товаров, товаров для детей, медицинских товаров, книжной продукции, связанной с образованием, наукой и культурой, а также редакционных и издательских работ по их производству).
- 18% (в иных случаях); при этом до 2004 года - 20%.

При получении денежных средств, связанных с оплатой товаров (работ, услуг), предусмотренных ст. 162 НК РФ, при удержании налога налоговыми агентами в соответствии со ст. 161 НК РФ, при реализации имущества, приобретенного на стороне и учитываемого с налогом в соответствии с п. 3 ст. 154 НК РФ, при реализации сельскохозяйственной продукции и продуктов ее переработки в соответствии с п. 4 ст. 154 НК РФ, а также в иных случаях, когда в соответствии с НК РФ сумма налога должна определяться *расчетным методом*, налоговая

ставка определяется как процентное отношение налоговой ставки (соответственно - 10 или 18%) к налоговой базе, принятой за 100% и увеличенной на соответствующий размер налоговой ставки.

- 7. Право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога,** имеют те налогоплательщики, у которых за 3 предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета налога не превысила в совокупности 1 млн. руб.

Лица, претендующие на такое освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, *должны представить соответствующее письменное уведомление и документы*, подтверждающие право на такое освобождение, в налоговый орган по месту своего учета.

Право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога, *не имеют* организации и индивидуальные предприниматели:

- реализующие подакцизные товары в течение 3-х предшествующих последовательных календарных месяцев;
- осуществляющие ввоз товаров на таможенную территорию РФ, подлежащих налогообложению в соответствии с подп. 4 п. 1 ст. 146 НК РФ.

Кроме того, положениями гл. 21 части второй НК РФ предусмотрен обширный перечень операций, не подлежащих налогообложению (*освобождаемых от налогообложения*), например, реализация (а также передача, выполнение, оказание для собственных нужд):

- медицинских товаров по перечню, утверждаемому Правительством РФ;
- медицинских услуг, оказываемых медицинскими организациями и (или) учреждениями, в т. ч. врачами, занимающимися частной медицинской практикой (за исключением косметических, ветеринарных и санитарно-эпидемиологических услуг);
- услуг по содержанию детей в дошкольных учреждениях, проведению занятий с несовершеннолетними детьми в кружках, секциях (включая спортивные) и студиях;
- услуг по сохранению, комплектованию и использованию архивов, оказываемых архивными учреждениями и организациями;

- услуг по предоставлению в пользование жилых помещений в жилищном фонде всех форм собственности и т. д.
8. Сумма подлежащего уплате НДС исчисляется как *соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы*.

Общая сумма подлежащего уплате налога исчисляется по итогам каждого налогового периода применительно ко всем операциям, являющимся объектом налогообложения, дата реализации (передачи) которых относится к соответствующему налоговому периоду.

По общему правилу, уплата налога производится по итогам каждого налогового периода не позднее **20-го числа месяца**, следующего за истекшим налоговым периодом.

Кроме того, гл. 21 НК РФ предусмотрены особенности исчисления и уплаты налога по месту нахождения обособленных подразделений организации.

## Вопрос 96. Акцизы

*1. Общие положения LL..L*

*2. Налогоплательщики*

*~3: Объект налогообложения*

*!/: Налоговая база*

*5. Налоговый период*

*6. Налоговые ставки*

*7. Льготы по налогу*

*8. Порядок исчисления, уплаты*

j : P

r + f | j ;

L 1 J ; | H 1 j

Изо ... Л |

1. В настоящее время **акцизы** установлены положениями гл. 22 "Акцизы" части второй НК РФ (в ред. от 07.07.2003, действующей с 01.01.2004). До 2001 года акцизы взимались на основе Закона РФ "Об акцизах" от 06.12.91 (с изменениями и дополнениями).

Методические рекомендации по применению гл. 22 "Акцизы" части второй НК РФ утверждены приказом МНС РФ от 09.09.2002 № ВГ-3-03/481. Инструкция о порядке применения таможенными органами РФ акцизов в отношении товаров, ввозимых на таможенную территорию РФ, утверждена приказом ГТК РФ от 26.11.2001 № 1127 (в ред. от 28.03.2003).

Как и НДС, акцизы являются федеральным косвенным налогом, который включается в цену товара и поэтому оплачивается в конечном итоге потребителем.

## 2. Плательщики акцизов:

- организации;
- индивидуальные предприниматели;
- лица, признаваемые налогоплательщиками в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ, определяемые в соответствии с Таможенным кодексом РФ.

3\* **Объектом налогообложения** признаются операции (в основном - по реализации) с подакцизными товарами (за исключением реализации нефтепродуктов).

### Подакцизные товары:

- 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% (кроме разлитых в емкости в соответствии с требованиями государственных стандартов лекарственных средств (фармакопейных статей), утвержденных уполномоченным федеральным органом исполнительной власти; лекарственных, лечебно-профилактических, диагностических средств; препаратов ветеринарного назначения; парфюмерно-косметической продукции; товаров бытовой химии в металлической аэрозольной упаковке и т. д.);
- алкогольная продукция (спирт питьевой, водка, ликероводочные изделия, коньяки, вино и иная пищевая продукция с объемной долей этилового спирта более 1,5%, за исключением виноматериалов);
- пиво;
- табачная продукция;
- автомобили легковые и мотоциклы с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л. с.);
- автомобильный бензин;
- дизельное топливо;
- моторные масла для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей;
- прямогонный бензин.

4. **Налоговая база** определяется *отдельно* по каждому виду подакцизного товара.

**Налоговая база при реализации** (передаче, признаваемой объектом налогообложения, или получении) произведенных налого-

плательщиком подакцизных товаров в зависимости от установленных в отношении этих товаров налоговых ставок определяется:

- объем реализованных (переданных) подакцизных товаров в натуральном выражении - по подакцизным товарам, в отношении которых установлены твердые (специфические) налоговые ставки (в абсолютной сумме на единицу измерения);
  - стоимость реализованных (переданных) подакцизных товаров, исчисленная исходя из цен, определяемых с учетом положений ст. 40 НК РФ, без учета акциза, НДС - по подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные (в процентах) налоговые ставки;
  - стоимость переданных подакцизных товаров, исчисленная исходя из средних цен реализации, действовавших в предыдущем налоговом периоде, а при их отсутствии исходя из рыночных цен без учета акциза, НДС - по подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные (в процентах) налоговые ставки. В аналогичном порядке определяется налоговая база по подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные (в процентах) налоговые ставки, при их реализации на безвозмездной основе, при совершении товарообменных (бартерных) операций, а также при передаче подакцизных товаров по соглашению о предоставлении отступного или новации и передаче подакцизных товаров при натуральной оплате труда;
  - объем полученных (оприходованных) нефтепродуктов в натуральном выражении;
  - объем переданных нефтепродуктов в натуральном выражении.
- 5. Налоговым периодом** по акцизам является календарный месяц.
- 6. Налоговые ставки** по акцизам бывают двух видов - твердые (их именуют также специфическими) и процентные (адвалорные). Поэтому налогообложение подакцизных товаров осуществляется по следующим единым на территории РФ твердым **налоговым ставкам**, которые колеблются, например, от 2460 - 3360 руб. за 1 т бензина автомобильного до нулевой налоговой ставки за 1 т прямогонного бензина.
- 7. Не подлежат налогообложению** (освобождаются от налогообложения), например, следующие операции:
- передача подакцизных товаров одним структурным подразделением организации,- не являющимся самостоятельным нало-

гоплательщиком, для производства других подакцизных товаров другому такому же структурному подразделению этой организации;

- реализация организациями денатурированного этилового спирта из всех видов сырья в установленном Федеральным законом "О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции" порядке;
- реализация организациями денатурированной спиртосодержащей продукции в установленном Федеральным законом "О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции" порядке;
- реализация подакцизных товаров (за исключением нефтепродуктов), помещенных под таможенный режим экспорта, за пределы территории РФ с учетом потерь в пределах норм естественной убыли;
- первичная реализация (передача) конфискованных и (или) бесхозных подакцизных товаров, подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства и которые подлежат обращению в государственную и (или) муниципальную собственность, на промышленную переработку под контролем таможенных и (или) налоговых органов либо уничтожение;
- реализация нефтепродуктов налогоплательщиком и т. д.

Причем перечисленные выше операции не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) при наличии следующих условий:

- ведение и наличие отдельного учета операций по производству и реализации (передаче) таких подакцизных товаров;
- предоставление в налоговые органы необходимых документов (контракт, платежные документы, грузовая таможенная декларация и т. д.);
- фактический вывоз подакцизных товаров за пределы территории РФ.

Согласно ст. 184 НК РФ освобождение от налогообложения операций по реализации подакцизных товаров за пределы территории РФ производится только при вывозе подакцизных товаров за пределы территории РФ в таможенном режиме экспорта.

## **8. Порядок исчисления и уплаты акцизов** установлен статьями 194 - 206 НК РФ.

Сумма акцизов, в отношении которых установлены *твердые (специфические) налоговые ставки*, исчисляется как произведение соответствующей налоговой ставки и налоговой базы.

Сумма акцизов, в отношении которых установлены *адвалорные (в процентах) налоговые ставки*, исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

Сумма акцизов по подакцизным товарам, 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 (таможенной стоимости) таких товаров*.

Общая сумма акцизов при реализации (передаче) подакцизных товаров представляет собой сумму, полученную в результате сложения исчисленных таким образом сумм акцизов для каждого вида подакцизного товара, облагаемых акцизом по разным налоговым ставкам.

Затем суммы акцизов, исчисленные налогоплательщиком и предъявленные покупателю в цене товара, относятся у налогоплательщика на расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций.

Сроки и порядок уплаты акциза при реализации подакцизных товаров установлены положениями ст. 204 НК РФ. Уплата акциза при совершении операций в отношении *нефтепродуктов* производится не позднее *25-го числа месяца*, следующего за истекшим налоговым периодом, если иное не предусмотрено ст. 204 НК РФ. Налогоплательщики, имеющие только свидетельство на *оптовую реализацию*, уплачивают акциз *не позднее 25-го числа второго месяца*, следующего за истекшим налоговым периодом. Налогоплательщики, имеющие только свидетельство на *розничную реализацию*, уплачивают акциз *не позднее 10-го числа месяца*, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налогоплательщики обязаны представлять в налоговые органы по месту своего нахождения, а также по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения, налоговую декларацию за налоговый период в части осуществляемых ими операций, признаваемых объектом налогообложения, не позднее *25-го*

числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом; при осуществлении и деятельности по реализации алкогольной продукции с акцизных складов оптовой торговли - не позднее 15-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. Формы Декларации по акцизам на подакцизные товары и Инструкция по ее заполнению утверждены приказом МНС РФ от 17.12.2002 № БГ-3-03/716 (в ред. от 16.06.2003),

## Вопрос 97. Налог на прибыль организаций

1. *Общие положения*

2. *Налогоплательщики*

3. *Объект налогообложения*

4. *Налоговая база* ; L X;

5. *Налоговый учет* \ г

6. *Налоговый период*

7. *Налоговые ставки* м

8. *Порядок исчисления и уплаты налога* \ \

1 • В настоящее время *налог на прибыль организаций* установлен положениями гл. 25 "Налог на прибыль организаций" части второй НК РФ (в ред. от 07.07.2003, действующей с 01.01.2004).

### 2. **Налогоплательщики налога на прибыль организаций:**

- российские организации;
- иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в РФ через постоянные представительства и (или) получающие доходы от источников в РФ.

### 3. **Объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком.**

При этом прибылью в целях налогообложения по налогу на прибыль организаций признается:

- для российских организаций - полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, которые определяются в соответствии с положениями статей 252 - 270 НК РФ;
- для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в РФ через постоянные представительства, - полученные через эти постоянные представительства доходы, уменьшенные на величину произведенных этими постоянными представительствами расходов;
- для иных иностранных организаций - доходы, полученные от источников в РФ (определяются в соответствии со ст. 309 НК РФ).

///:// этом к доходам для целей налогообложения по налогу на прибыль организаций относятся:

- доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав (далее - доходы от реализации);
- внереализационные доходы.

Доходы от реализации определяются в порядке, установленном ст. 249 НК РФ, внереализационные доходы - в порядке, установленном ст. 250 НК РФ.

При определении доходов из них исключаются суммы косвенных налогов, предъявленные налогоплательщиком покупателю (приобретателю) товаров (работ, услуг, имущественных прав).

Доходы определяются на основании *первичных документов и документов налогового учета*. Доходы, стоимость которых выражена в иностранной валюте или в условных единицах, учитываются в совокупности с доходами, стоимость которых выражена в рублях.

Пересчет указанных доходов производится налогоплательщиком в зависимости от выбранного в учетной политике для целей налогообложения метода признания доходов в соответствии со статьями 271 и 273 НК РФ.

- 4. Налоговой базой** по налогу на прибыль организаций является ***денежное выражение прибыли***, определяемой в соответствии со ст. 247 НК РФ, подлежащей налогообложению (см. выше).

Доходы при определении налоговой базы учитываются исходя из цены сделки с учетом положений ст. 40 НК РФ в случае:

- доходов, полученных в натуральной форме в результате реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав (включая товарообменные операции);
- полученных в натуральной форме внереализационных доходов.

При определении налоговой базы прибыль, подлежащая налогообложению, определяется *нарастающим итогом* с начала налогового периода. В случае если в отчетном (налоговом) периоде получен *убыток* (отрицательная разница между доходами и расходами, учитываемыми в целях налогообложения в порядке, предусмотренном гл. 25 НК РФ), налоговая база признается равной нулю. Убытки, полученные налогоплательщиком в отчетном (налоговом) периоде, принимаются в целях налогообложения в порядке и на условиях, установленных ст. 283 НК РФ.

Кроме того, положениями гл. 25 НК РФ регламентируются особенности определения налоговой базы следующими категориями хозяйствующих субъектов, по видам операций и видам доходов:

- банками (статьи 290 - 292 НК РФ);
  - страховщиками (статьи 293 и 294 НК РФ);
  - негосударственными пенсионными фондами (статьи 295 и 296 НК РФ);
  - профессиональными участниками рынка ценных бумаг (статьи 298 и 299 НК РФ);
  - по операциям с ценными бумагами (ст. 280 с учетом положений статей 281 и 282 НК РФ);
  - по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок и при уступке (переуступке) права требования (статьи 301 - 305 и ст. 279 НК РФ) и т. д.
5. Важной практической проблемой для большинства налогоплательщиков с введением гл. 25 НК РФ стало требование законодателя о введении нового вида учета - *налогового учета*.

Общие положения налогового учета установлены ст. 313 НК РФ

**Налоговый учет** - система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным НК РФ.

6. **Налоговым периодом** по налогу для организаций является календарный год.
7. **Базовая ставка налога на доходы организаций** установлена в размере 24%. При этом поступления от налогообложения юридических лиц по этой ставке распределяются между бюджетами в следующих пропорциях:
- сумма налога, исчисленная по налоговой ставке в размере 5%, зачисляется в федеральный бюджет;
  - сумма налога, исчисленная по налоговой ставке в размере 17%, зачисляется в бюджеты субъектов РФ;
  - сумма налога, исчисленная по налоговой ставке в размере 2%, зачисляется в местные бюджеты.

Законами субъектов РФ предусмотренные ставки налога могут быть понижены для отдельных категорий налогоплательщиков в отношении налогов, зачисляемых в бюджеты субъектов РФ. При этом указанная ставка *не может быть ниже 13%*.

Так же предусмотрены размеры производных ставок (по категориям плательщиков, видам доходов).

*Налоговые ставки на доходы иностранных организаций, не связанные с деятельностью в РФ через постоянное представительство, устанавливаются в следующих размерах:*

- ставка 20% (с любых доходов, кроме указанных ниже);
- ставка 10% (от использования, содержания или сдачи в аренду (фрахта) судов, самолетов или других подвижных транспортных средств или контейнеров (включая трейлеры и вспомогательное оборудование, необходимое для транспортировки) в связи с осуществлением международных перевозок).

***К налоговой базе, определяемой по доходам, полученным в виде дивидендов, применяются следующие ставки:***

- 6% (применяется по доходам, полученным в виде дивидендов от российских организаций российскими организациями и физическими лицами - налоговыми резидентами РФ);
- 15% (применяется по доходам, полученным в виде дивидендов от российских организаций иностранными организациями, а также по доходам, полученным в виде дивидендов российскими организациями от иностранных организаций).

***К налоговой базе, определяемой по операциям с отдельными видами долговых обязательств, применяются следующие налоговые ставки:***

- 15% (по доходу в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам (кроме указанных ниже видов ценных бумаг), условиями выпуска и обращения которых предусмотрено получение дохода в виде процентов);
- 0% (по доходу в виде процентов по государственным и муниципальным облигациям, эмитированным до 20 января 1997 года включительно, а также по доходу в виде процентов по облигациям государственного валютного облигационного займа 1999 года, эмитированным Яри осуществлении новации облигаций внутреннего государственного валютного займа серии III, эмитированным в целях обеспечения условий, необходимых для урегулирования внутреннего валютного долга бывшего Союза ССР, внутреннего и внешнего валютного долга России).

Прибыль, полученная ЦБ РФ от осуществления деятельности, связанной с выполнением им функций, предусмотренных Федеральным законом "О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)", облагается налогом по ставке 0%; при

этом остальная прибыль ЦБ РФ облагается налогом по ставке - 24%. Сумма налога, исчисленная по указанным налоговым ставкам, подлежит зачислению в федеральный бюджет.

8. Налог на прибыль организаций исчисляется как *соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы*.

По общему правилу, сумма налога по итогам налогового периода определяется налогоплательщиком самостоятельно.

*По итогам каждого отчетного (налогового) периода* налогоплательщики уплачивают ежемесячные авансовые платежи.

Сумма авансового платежа исчисляется исходя из ставки налога и прибыли, подлежащей налогообложению, рассчитанной нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания отчетного периода.

Сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате, принимается равной:

- в I квартале текущего налогового периода - сумме ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате в последнем квартале предыдущего налогового периода;
- во II квартале - одной трети суммы авансового платежа, исчисленного за первый отчетный период текущего года;
- в III квартале - одной трети разницы между суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам полугодия, и суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам I квартала;
- в IV квартале - одной трети разницы между суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам *9 месяцев* и суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам полугодия.

Если рассчитанная таким образом сумма ежемесячного авансового платежа отрицательна или равна нулю, указанные платежи в соответствующем квартале не осуществляются.

По итогам отчетного периода налогоплательщики представляют *налоговые декларации упрощенной формы* не позднее **28 дней** со дня окончания соответствующего отчетного периода.

Налоговые декларации (налоговые расчеты) по итогам налогового периода представляются налогоплательщиками (налоговыми агентами) не позднее **28 марта** года, следующего за истекшим налоговым периодом. Организация, имеющая в своем составе обособленные подразделения, по окончании каждого отчетного и налогового периодов представляет в налоговые органы по месту своего нахождения налоговую декларацию в целом по организации с распределением по обособленным подразделениям.

## Вопрос 98. Налог на доходы физических лиц

*h Общие положения*

*2; Налогоплательщики*

*3. Объект налогообложения*

*4. Налоговая база*

*5. Налоговый период* |

*6. Налоговые ставки*

*• 7\* Льготы по налогу*

*Щ Порядок исчисления и уплаты налога > \*

1. Данный федеральный налог установлен гл. 23 "Налог на доходы физических лиц" части второй НК РФ (в ред. от 07.07.2003, действующей с 01.01.2004).

Методические рекомендации налоговым органам о порядке применения гл. 23 "Налог на доходы физических лиц" части второй НК РФ утверждены приказом МНС РФ от 29.11.2000 № БГ-3-08/415 (в ред. от 05.03.2001). Разъяснения по вопросам порядка исчисления и уплаты налога на доходы физических лиц доведены письмом МНС РФ от 14.08.2001 № ВБ-6-04/619 (в ред. от 27.04.2002).

### **2. Налогоплательщики налога на доходы физических лиц:**

- физические лица, являющиеся налоговыми резидентами РФ;
- \$/ физические лица, получающие доходы от источников в РФ, но не являющиеся налоговыми резидентами РФ.

### **3. Объектом налогообложения** признается доход, полученный налогоплательщиками от:

- источников в РФ и (или) от источников за пределами РФ (для физических лиц, являющихся налоговыми резидентами РФ);
- источников в РФ (для физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами РФ).

К доходам от источников в РФ относятся, например:

- дивиденды и проценты, полученные от российской организации, а также проценты, полученные от российских индивидуальных предпринимателей и (или) иностранной организации в связи с деятельностью ее постоянного представительства в РФ;
- страховые выплаты при наступлении страхового случая, полученные от российской организации и (или) от иностранной организации в связи с деятельностью ее постоянного представительства в РФ;

- доходы, полученные от использования в РФ авторских или иных смежных прав;
- доходы, полученные от сдачи в аренду или иного использования имущества, находящегося в РФ и т. д.

К доходам, полученным от источников за пределами РФ, относятся, например:

- дивиденды и проценты, полученные от иностранной организации, а также проценты, полученные от российских индивидуальных предпринимателей и (или) иностранной организации в связи с деятельностью ее постоянного представительства в РФ;
- страховые выплаты при наступлении страхового случая, полученные от иностранной организации, за исключением отдельных видов страховых выплат;
- доходы от использования за пределами РФ авторских или иных смежных прав;
- доходы, полученные от сдачи в аренду или иного использования имущества, находящегося за пределами РФ;
- пенсии, пособия, стипендии и иные аналогичные выплаты, полученные налогоплательщиком в соответствии с законодательством иностранных государств и т. д.

**4, При определении налоговой базы** учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды.

Какие-либо удержания, производимые из дохода налогоплательщика по его распоряжению, по решению суда или иных органов *не уменьшают* налоговую базу. *Налоговая база определяется* отдельно по каждому виду доходов, в отношении которых установлены различные налоговые ставки.

Следует отметить, что для доходов, в отношении которых предусмотрена базовая налоговая ставка (13%), налоговая база определяется как денежное выражение таких доходов, подлежащих налогообложению, за минусом сумм налоговых вычетов, предусмотренных статьями 218 - 221 НК РФ. К ним относятся следующие налоговые вычеты:

- стандартные (400 руб. (если налогоплательщик не относится к льготным категориям, по которым вычитается 3000 руб. или 500 руб.), а также 300 руб. на каждого ребенка при нахождении его на обеспечении у налогоплательщика. Данные вычеты из дохода производятся по письменному заявлению налогопла-

тельщика и действуют до месяца, в котором доход, исчисленный **нарастающим** итогом с начала налогового периода налоговым агентом, предоставляющим данный стандартный налоговый вычет, не превысит 20000 руб.);

- профессиональные;
- имущественные (например, при приобретении жилья);
- социальные (например, на благотворительность, лечение, образование).

Для доходов, в отношении которых предусмотрены иные налоговые ставки, приведенные выше налоговые вычеты не применяются.

Кроме того, следует отметить, что положениями статей 211 - 215 НК РФ предусмотрены особенности определения налоговой базы при получении отдельных видов доходов (например, - в натуральной форме, в виде материальной выгоды, по договорам страхования и договорам негосударственного пенсионного обеспечения, от долевого участия в организации) и особенности определения доходов отдельных категорий иностранных граждан (например, - глав, а также персонала представительств иностранного государства, имеющих дипломатический и консульский ранг, членов их семей, проживающих вместе с ними, если они не являются гражданами РФ и т. д.).

**5. Налоговым периодом** по данному налогу признается календар-

**6. Налоговые ставки** по налогу на доходы физических лиц установлены в размере: 6, 13, 30 и 35%.

Базовая ставка налога - 13%. Налоговые ставки, отличные от базовой, предусмотрены для конкретных видов доходов налогоплательщика, например:

- 6% - в отношении доходов от долевого участия в деятельности организаций, полученных в виде дивидендов;
- 30% - в отношении всех доходов, получаемых физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами РФ;
- ^ 35% - в отношении отдельных видов дохода, таких как:
  - стоимость любых выигрышей и призов, получаемых в проводимых конкурсах, ифах и других мероприятиях в целях рекламы товаров, работ и услуг, в части превышения 2000 руб.;
  - страховые выплаты по договорам добровольного страхования в части превышения указанных в НК РФ максимальных размеров;

- процентные доходы 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 на срок менее 6 месяцев) и 9% годовых по вкладам в иностранной валюте;
  - суммы экономии на процентах по вкладам в банках и при получении налогоплательщиками заемных средств в части превышения размеров, указанных в п. 2 ст. 212 НК РФ.
7. От налогообложения освобождаются доходы физических лиц, определенные в ст. 217 НК РФ, среди которых:
- государственные пособия (кроме пособий по временной нетрудоспособности) и пенсии;
  - компенсационные выплаты;
  - различные вознаграждения, как то: донорам за сданную кровь, материнское молоко;
  - алименты;
  - стипендии студентов и аспирантов;
  - некоторые виды единовременной материальной помощи и т. д.
- При этом некоторые доходы не подлежат обложению до тех пор, пока не превысят определенные размеры.

**8\* Подлежащая уплате сумма налога исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.**

Общая сумма налога исчисляется по итогам налогового периода применительно ко всем доходам налогоплательщика, дата получения которых относится к соответствующему налоговому периоду.

При этом исчисление, удержание у налогоплательщика и перечисление в бюджет суммы налога, как правило, осуществляются налоговым агентом непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате.

Налог исчисляется и удерживается предприятиями по истечении каждого месяца *нарастающим итогом с начала календарного года с суммы совокупного дохода граждан*, уменьшенного на установленные законом стандартные налоговые вычеты. Кроме стандартных налоговых вычетов, законодательством установлены социальные и имущественные вычеты, которые предоставляются налоговым органом по окончании года.

Впоследствии отдельные категории налогоплательщиков (перечень которых установлен законодательством) в срок не позднее *30 апреля* года, следующего за истекшим налоговым периодом, обязаны представить в **налоговый** орган по месту своего учета соответствующую *налоговую декларацию*. Формы деклараций по налогу на доходы физических лиц и Инструкция по ее заполнению утверждены приказом МНС РФ от 01.11.2000 № БГ-3-08/378.

Налоговую декларацию обязаны представлять, например:

- индивидуальные предприниматели и иные частнопрактикующие лица;
- лица, получившие доход от физических лиц, не являющихся налоговыми агентами;
- лица, получившие доход за пределами РФ;
- физические лица - исходя из сумм, полученных от продажи имущества, принадлежащего им на праве собственности, а также получающие выигрыши от основанных на риске игр;
- физические лица, при получении доходов у которых не был удержан налог налоговыми агентами.

## Вопрос 99. Единый социальный налог (ЕСН)

*1. Общие положения \* j | | . U444J. 1 11444-J  
 К 1^\огонплательщики N J j | 1 j ) j | j j \\  
 Щ Щ Объект налогообложения И И i I*

*щйпериодуотчетныйпериод,  
 поговые ставки J j j j Им  
 ^>ты по налог} \ | jШ | j | | j |  
 ЩЩ^щщ,^^щщАиЯ^и уплаты налоги*

1\_Г

**Единый социальный налог** (далее - ЕСН) является *федеральным налогом*. Он установлен гл. 24 "Единый социальный налог" части второй НК РФ (в ред. от 07.07.2003, действующей с 01.01.2004) и другими федеральными законами в области социального обеспечения граждан, в частности, Федеральным законом "Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации" от 15.12.2001 № 167-ФЗ (в ред. от 31.12.2002).

*Основная цель* введения этого налога - мобилизация денежных средств и направление их на реализацию права граждан на государственное пенсионное и социальное обеспечение (страхование) и медицинскую помощь. Поэтому правовыми основами ЕСН являются положения части первой НК РФ.

*Поступления* от данного налога зачисляется в государственные внебюджетные фонды:

%/ Фонд социального страхования РФ;

- Фонд обязательного медицинского страхования РФ (федеральный и территориальные).

Основная часть ЕСН зачисляется в федеральный бюджет для обеспечения пенсионного страхования.

Методические рекомендации по порядку исчисления и уплаты ЕСН утверждены приказом МНС РФ от 05.07.2002 № БГ-3-05/344 (в ред. от 26.05.2003). Методические указания о порядке взыскания задолженности плательщиков по страховым взносам в государственные социальные внебюджетные фонды, зачету (возврату) переплаты сумм страховых взносов в эти фонды и ЕСН, утверждены приказом МНС РФ от 29.12.2000 № БГ-3-07/466. Разъяснения по отдельным вопросам, связанным с применением законодательства РФ о ЕСН, доведены письмом МНС РФ от 19.06.2001 № СА-6-07/463.

## 2. Налогоплательщики ЕСН:

- лица, производящие выплаты физическим лицам (организации; индивидуальные предприниматели; физические лица, не признаваемые индивидуальными предпринимателями);
- индивидуальные предприниматели, адвокаты (члены крестьянского (фермерского) хозяйства приравниваются к индивидуальным предпринимателям).

При отнесении к нескольким категориям налогоплательщиков он исчисляет и уплачивает налог по каждому основанию.

## 3. В зависимости от категории, к которой принадлежит налогоплательщик, выделяются **два вида объектов налогообложения**.

**Для работодателей** объектом налогообложения являются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые налогоплательщиками в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг (за исключением вознаграждений, выплачиваемых индивидуальным предпринимателям), а также по авторским договорам.

**Для налогоплательщиков второй категории** объектом налогообложения признаются доходы от предпринимательской либо иной профессиональной деятельности за вычетом расходов, связанных с их извлечением.

При этом для налогоплательщиков - членов крестьянского (фермерского) хозяйства (включая главу крестьянского (фермерского) хозяйства) из дохода исключаются фактически произведенные указанным хозяйством расходы, связанные с развитием крестьянского (фермерского) хозяйства.

**4. Порядок определения налоговой базы по ЕСН** тоже зависит от категории налогоплательщика.

Налоговая база налогоплательщиков-работодателей определяется как *сумма выплат и иных вознаграждений, предусмотренных законодательством, начисленных работодателями за налоговый период в пользу физических лиц.*

При этом налоговая база определяется отдельно по каждому работнику с начала налогового периода по истечении каждого месяца нарастающим итогом.

Налоговая база налогоплательщиков - физических лиц, не признаваемых для целей налогообложения по ЕСН индивидуальными предпринимателями, определяется как *сумма выплат и вознаграждений за налоговый период в пользу физических лиц.* При этом учитываются любые выплаты и вознаграждения (за исключением сумм, не подлежащих налогообложению), начисленные в денежной или натуральной форме или полученные в виде иной материальной выгоды.

В ст. 238 НК РФ специально оговорен закрытый перечень из 14 видов выплат, суммы которых *не подлежат налогообложению.* К таким, не облагаемым ЕСН выплатам относятся, например:

- государственные пособия;
- компенсационные выплаты (возмещение вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья, бесплатное предоставление жилых помещений и коммунальных услуг, питания и продуктов, топлива или соответствующего денежного возмещения и т. д.);
- доходы членов крестьянского (фермерского) хозяйства, получаемые в этом хозяйстве от производства и реализации сельскохозяйственной продукции, а также от производства сельскохозяйственной продукции, ее переработки и реализации - в течение 5 лет начиная с года регистрации хозяйства и т. д.

**5, Налоговым периодом** по ЕСН является календарный год.

*Отчетные периоды - / квартал, полугодие и 9 месяцев календарного года.*

- 6. Налоговый кодекс РФ устанавливает регрессивную шкалу налоговых ставок по ЕСН, то есть подлежащая уплате сумма налога уменьшается по мере возрастания размеров облагаемых выплат. Ставки ЕСН определены ст. 241 НК РФ. При этом установлена отдельная шкала для:**
- работодателей (при этом отдельно для выступающих в качестве работодателей-налогоплательщиков - сельскохозяйственных товаропроизводителей и родовых, семейных общин малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования);
  - индивидуальных предпринимателей;
  - адвокатов.
- 7. В соответствии с положениями гл. 24 НК РФ от уплаты налога освобождаются** различные министерства и ведомства РФ, а также *отдельные категории лиц*, например:
- организации любых организационно-правовых форм - с сумм выплат и иных вознаграждений, не превышающих в течение налогового периода 100000 руб. на каждого работника, являющегося инвалидом I, II или III группы;
  - общественные организации инвалидов (в т. ч. созданные как союзы общественных организаций инвалидов), среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80%, их региональные и местные отделения;
  - налогоплательщики - индивидуальные предприниматели, являющиеся инвалидами I, II или III группы, в части доходов от их предпринимательской деятельности и иной профессиональной деятельности в размере, не превышающем 100000 руб. в течение налогового периода и т. д.
- 8. Предусмотрен различный порядок исчисления и уплаты ЕСН** налогоплательщиками-работодателями (ст. 243 НК РФ) и налогоплательщиками, не являющимися работодателями (ст. 244 НК РФ).

*При исчислении и уплате ЕСН работодателями* сумма налога самостоятельно исчисляется налогоплательщиком и уплачивается отдельно в федеральный бюджет и каждый фонд. При этом эта сумма определяется как соответствующая процентная доля налоговой базы.

Уплата *ежемесячных авансовых платежей* производится не позднее **15-го числа** следующего месяца.

Затем по итогам отчетного периода налогоплательщики исчисляют *разницу* между суммой налога, исчисленной исходя из налоговой базы, рассчитанной нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответствующего отчетного периода, и суммой уплаченных за тот же период ежемесячных авансовых платежей.

Не позднее **30 марта** года, следующего за истекшим налоговым периодом, налогоплательщики представляют в налоговый орган *налоговую декларацию* по ЕСН.

*При исчислении и уплате ЕСН налогоплательщиками, не являющимися работодателями*, расчет сумм авансовых платежей, подлежащих уплате этими налогоплательщиками в течение налогового периода, производится налоговым органом.

Отметим, что особенности порядка исчисления и уплаты ЕСН отдельными категориями налогоплательщиков определены ст. 245 НК РФ.

## Вопрос 100. Налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ)

2. **Налогоплательщики**  
 3. **Объект** налогообложения  
 4. **Налоговая база**  
 5. **Налоговый период**  
 4- **Налоговые ставки** \\ \ • ; / \ \ ± П  
 7. **Льготы по налогу** , I 1 1 1 ; I . . ; | ; i

- С 2002 года данный *федеральный налог* установлен гл. 26 "Налог на добычу полезных ископаемых" части второй НК РФ (в ред. от 07.07.2003, действующей с 01.01.2004). Методические рекомендации по применению данной главы НК РФ утверждены приказом МНС РФ от 02.04.2002 БГ-3-21/170 (в ред. от 03.09.2002).
- Налогоплательщиками** налога на добычу полезных ископаемых являются *организации и индивидуальные предприниматели, признаваемые пользователями недр в соответствии с законодательством РФ*.

В соответствии с общим правилом они подлежат постановке на учет в качестве налогоплательщика налога на добычу полезных ископаемых по месту нахождения участка недр или по

своему месту нахождения.<sup>1</sup> При этом местом нахождения участка недр, предоставленного налогоплательщику в пользование, признается территория субъекта (субъектов) РФ, на которой (которых) расположен участок недр.

### **3, Объект налогообложения налогом на добычу полезных ископаемых (далее - НДПИ):**

- полезные ископаемые, добытые из недр на территории РФ на участке недр, предоставленном налогоплательщику в пользование в соответствии с законодательством РФ;
- полезные ископаемые, извлеченные из отходов (потерь) добывающего производства, если такое извлечение подлежит отдельному лицензированию в соответствии с законодательством РФ о недрах;
- полезные ископаемые, добытые из недр за пределами территории РФ, если эта добыча осуществляется на территориях, находящихся под юрисдикцией РФ (а также арендуемых у иностранных государств или используемых на основании международного договора) на участке недр, предоставленном налогоплательщику в пользование.

#### **Исключение из этого правила составляют:**

- общераспространенные полезные ископаемые и подземные воды, не числящиеся на государственном балансе запасов полезных ископаемых, добытые индивидуальным предпринимателем для личного потребления;
- добытые (собранные) минералогические, палеонтологические и другие геологические коллекционные материалы;
- полезные ископаемые, добытые из недр при образовании, использовании, реконструкции и ремонте особо охраняемых геологических объектов, имеющих научное, культурное, эстетическое, санитарно-оздоровительное или иное общественное значение;
- полезные ископаемые, извлеченные из собственных отвалов или отходов (потерь) горнодобывающего и связанных с ним перерабатывающих производств, если их добыча ранее подлежала налогообложению в общеустановленном порядке;
- дренажные подземные воды, не учитываемые на государственном балансе запасов полезных ископаемых, извлекаемых при

<sup>1</sup> О порядке постановки налогоплательщиков на учет в налоговом органе в качестве налогоплательщика налога на добычу полезных ископаемых см. приказ МНС РФ от 14.12.2001 № БГ-3-09/551.

разработке месторождений полезных ископаемых или при строительстве и эксплуатации подземных сооружений.

4. Налоговая база по НДС определяется налогоплательщиком *самостоятельно* в отношении каждого добытого полезного ископаемого (в т. ч. полезных компонентов, извлекаемых из недр попутно при добыче основного полезного ископаемого) как стоимость добытых полезных ископаемых, за исключением попутного газа и газа горючего природного из всех видов месторождений углеводородного сырья (в этом случае налоговая база определяется как количество добытых полезных ископаемых в натуральном выражении).

Налоговая база определяется отдельно по каждому добытому полезному ископаемому, определяемому в соответствии со ст. 337 НК РФ. В отношении добытых полезных ископаемых, для которых установлены различные налоговые ставки либо налоговая ставка рассчитывается с учетом коэффициента, налоговая база определяется применительно к каждой налоговой ставке.

5. **Налоговым периодом** признается календарный месяц.
6. **Установлены дифференцированные по видам добытых полезных ископаемых процентные налоговые ставки:** от 17,5% - при добыче газового конденсата из всех видов месторождений углеводородного сырья до 3,8% - при добыче калиевой соли, а также твердые ставки налога.
7. **Льготная налоговая ставка.** 0% (или 0 рублей в случае, если в отношении добытого полезного ископаемого налоговая база определяется как количество добытых полезных ископаемых в натуральном выражении) применяется при налогообложении добычи: полезных ископаемых в части нормативных потерь полезных ископаемых; попутного газа; подземных вод, содержащих полезные ископаемые (промышленных вод); при разработке некондиционных или ранее списанных запасов полезных ископаемых (за исключением случаев ухудшения качества запасов полезных ископаемых в результате выборочной отработки месторождения); минеральных вод, используемых налогоплательщиком исключительно в лечебных и курортных целях без их непосредственной реализации и т. д.
8. Подлежащая уплате сумма налога по добытым полезным ископаемым исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы, если иное не установлено ст. 343 НК РФ.

Общая сумма налога рассчитывается исходя из доли полезного ископаемого, добытого на каждом участке недр, в общем количестве добытого полезного ископаемого соответствующего вида.

Налог подлежит уплате по месту **нахождения** каждого участка недр, предоставленного налогоплательщику в пользование в соответствии с законодательством РФ. Сумма налога, исчисленная по полезным ископаемым, добытым за пределами территории РФ, подлежит уплате по месту нахождения организации или месту жительства индивидуального предпринимателя.

Налог уплачивается не позднее *25-го числа* месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Начиная с того налогового периода, в котором состоялась фактическая добыча полезных ископаемых, в налоговый орган по месту нахождения (месту жительства) налогоплательщика подается *налоговая декларация*. Она должна быть представлена не позднее последнего дня месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

## Вопрос 101. Транспортный налог

1. *Общие положения*
2. *Налогоплательщики*
3. *Объект налогообложения*
4. *Налоговая база*
5. *Налоговый период*
6. *Налоговые ставки*
7. *Порядок исчисления налога*
8. *Порядок и сроки уплаты налога*

1. **Транспортный налог** (далее - ТН) является региональным налогом: он введен в налоговую систему РФ Федеральным законом от 24.07.2002 № 110-ФЗ (в ред. от 31.12.2002), дополнившим НК РФ главой 28 "Транспортный налог". Приказом МНС РФ от 09.04.2003 № БГ-3-21/177 утверждены Методические рекомендации по применению гл. 28 НК РФ.

Данный налог устанавливается и вводится в действие на территории соответствующего региона законодательными (представительными) органами субъектов РФ, обязателен к уплате на территории соответствующих субъектов.

Устанавливая налог, законодательные (представительные) органы субъектов РФ самостоятельно определяют:

- ставку налога;

- порядок и сроки уплаты налога;
- форму отчетности по **данному** налогу.

При установлении налога законами субъектов РФ могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком.

2. **Налогоплательщиками ТН** являются лица, на которых в соответствии с законодательством РФ зарегистрированы транспортные средства, признаваемые объектом налогообложения.

По транспортным средствам, зарегистрированным на физических лиц, приобретенным и переданным ими на основании доверенности на право владения и распоряжения транспортным средством до 30 июля 2002 года, налогоплательщиком является лицо, указанное в такой доверенности.

3. **Объектом налогообложения по ТН** признаются автомобили, мотоциклы, мотороллеры, автобусы и другие самоходные машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу, самолеты, вертолеты, теплоходы, яхты, парусные суда, катера, снегоходы, мотосани, моторные лодки, гидроциклы, несамоходные (буксируемые суда) и другие водные и воздушные транспортные средства (далее - транспортные средства), зарегистрированные в установленном порядке в соответствии с законодательством РФ.

Неявляются объектом налогообложения:

- весельные лодки, а также моторные лодки с двигателем мощностью не свыше 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;
- пассажирские и грузовые морские, речные и воздушные суда, находящиеся в собственности (на праве хозяйственного ведения или оперативного управления) организаций, основным видом деятельности которых является осуществление пассажирских и (или) грузовых перевозок;
- тракторы, самоходные комбайны всех марок, специальные автомашины (молоковозы, скотовозы, специальные машины для перевозки птицы), машины для перевозки и внесения минеральных удобрений, ветеринарной помощи, технического обслуживания), зарегистрированные на сельскохозяйственных

- товаропроизводителей и используемые при сельскохозяйственных работах для производства сельскохозяйственной продукции;
- транспортные средства, принадлежащие на праве хозяйственного ведения или оперативного управления федеральным органам исполнительной власти, где законодательно предусмотрена военная и (или) приравненная к ней служба;
  - транспортные средства, находящиеся в розыске, при условии подтверждения факта их угона (кражи) документом, выдаваемым уполномоченным органом;
  - самолеты и вертолеты санитарной авиации и медицинской службы.
4. **Налоговая база** определяется отдельно по каждому транспортному средству:
- в отношении транспортных средств, имеющих двигатели, - как мощность двигателя транспортного средства в л. с;
  - в отношении водных несамоходных (буксируемых) транспортных средств, для которых определяется валовая вместимость, - как валовая вместимость в регистровых тоннах.

В отношении остальных водных и воздушных транспортных средств налоговая база определяется отдельно - как единица транспортного средства.

5. **Налоговый период** по ТН - *календарный год*.

6. **Налоговая ставка** устанавливается законами субъектов РФ соответственно в зависимости от мощности двигателя или валовой вместимости транспортных средств, категории транспортных средств в расчете на 1 л. с. мощности двигателя транспортного средства, одну регистровую тонну транспортного средства или единицу транспортного средства в размерах от 2 до 200 руб. (могут быть увеличены (уменьшены) законами субъектов РФ, но не более чем в пять раз).

Допускается установление дифференцированных налоговых ставок в отношении каждой категории транспортных средств, а также с учетом срока полезного использования транспортных средств.

7. Подлежащая уплате налогоплательщиками, являющимися физическими лицами, сумма налога исчисляется налоговыми органами на основании сведений, которые представляются в налоговые органы органами, осуществляющими государственную регистрацию транспортных средств на территории РФ.



При этом к российским организациям относятся:

- предприятия, учреждения (включая банки и другие кредитные организации) и организации, в т. ч. с иностранными инвестициями, считающиеся юридическими лицами по законодательству РФ;
- филиалы и другие аналогичные подразделения указанных предприятий, учреждений и организаций, имеющие отдельный баланс и расчетный (текущий) счет.

Иностранные организации - компании, фирмы, любые другие организации (включая полные товарищества), образованные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации и объединения, а также их обособленные подразделения, имеющие имущество на территории РФ, континентальном шельфе России и в исключительной экономической зоне России.

### **3. Налогом облагаются:**

- основные средства;
- нематериальные активы;
- запасы и затраты, находящиеся на балансе плательщика.

Основные средства, нематериальные активы, малоценные предметы учитываются для целей налогообложения по *остаточной стоимости*.

Стоимость имущества, объединенного предприятиями в целях осуществления совместной деятельности без образования юридического лица, для целей налогообложения принимается в расчет участниками договоров о совместной деятельности, внесшими это имущество, а созданного (приобретенного) в результате этой деятельности - участниками договоров о совместной деятельности в соответствии с установленной долей ответственности по договору.

Для целей налогообложения определяется *среднегодовая стоимость* имущества предприятия.

- 4. Налоговая база** по налогу на имущество организаций - *стоимость подлежащего налогообложению имущества организации-налогоплательщика, исчисленная для целей налогообложения и уменьшенная на балансовую (нормативную) стоимость отдельных видов имущества* (объектов жилищно-коммунальной и социально-культурной сферы, полностью или частично находящихся на балансе налогоплательщика; объектов, используемых исключительно для охраны природы, пожарной безопасности или гражданской обороны; имущества, используемого для произвол-

ства, переработки и хранения сельскохозяйственной продукции, выращивания, лова и переработки рыбы; ледоколов, судов с ядерными энергетическими установками и судов атомно-технологического обслуживания; магистральных трубопроводов, железнодорожных путей сообщения, автомобильных дорог общего пользования, линий связи и энергопередачи, а также сооружений, предназначенных для поддержания в эксплуатационном состоянии указанных объектов; спутников связи; земли и т. д.).

**5. Предельный размер налоговой ставки** по налогу на имущество организаций - 2%.

Конкретные ставки налога, определяемые в зависимости от видов деятельности организаций, устанавливаются законодательными (представительными) органами субъектов РФ. При этом устанавливать индивидуальные ставки налога для отдельных предприятий не разрешается.

При отсутствии решений законодательных (представительных) органов субъектов РФ об установлении конкретных ставок налога на имущество организаций применяется максимальная ставка налога.

**6. Налогом не облагается** имущество различных категории лиц, в т. ч., например:

- бюджетных учреждений и организаций, органов законодательной (представительной) и исполнительной власти, органов местного самоуправления, Пенсионного фонда РФ, Фонда социального страхования РФ, федерального Фонда обязательного медицинского страхования;
- коллегий адвокатов, адвокатских бюро, адвокатских палат субъектов РФ (их учреждений), Федеральной палаты адвокатов;
- учреждений образования и культуры, используемое исключительно для целевых нужд;
- религиозных объединений и организаций, национально-культурных обществ;
- государственных научных центров, а также научно-исследовательских, конструкторских учреждений (организаций), опытных и опытно-экспериментальных предприятий независимо от организационно-правовых форм и форм собственности, в объеме работ которых научно-исследовательские, опытно-конструкторские и экспериментальные работы составляют не менее 70% и т. д.

**7. Подлежащая уплате сумма налога исчисляется** нарастающим итогом и вносится в бюджет *поквартально*, а в конце года производится перерасчет.

Уплата налога производится по квартальным расчетам в **5-дневный** срок со дня, установленного для представления бухгалтерского отчета за квартал, а по годовым расчетам - в **10-дневный** срок со дня, установленного для бухгалтерского отчета за год.

Сумма платежей по налогу на имущество предприятий зачисляется равными долями в бюджет субъекта РФ и муниципальный бюджет по месту нахождения налогоплательщика.

## Вопрос 103. Налог на игорный бизнес

### 1. *Общеположения*

### 2. *Налогоплательщики*

### 3. *Объект налогообложения*

### 4. *Налоговый период*

### 5. *Налоговые ставки* ! \ ; \*

### 6. *Порядок исчисления и уплаты налога*

1. **Налог на игорный бизнес** - региональный налог. До введения в действие главы 29 раздела IX "Региональные налоги и сборы" части второй НК РФ данный налог взимался на основании положений Закона РФ "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" от 27.12.91 № 2118-1 (в ред. от 07.07.2003, действующей с 01.01.2004) и Федерального закона "О налоге на игорный бизнес" от 31.07.98 № 142-ФЗ (в ред. от 27.12.2002)К
2. **Плательщиками** налога являются *организации* или *индивидуальные предприниматели*, осуществляющие предпринимательскую деятельность в области игорного бизнеса.

*Под игорным бизнесом* понимается 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.

*Пари* — основанное на риске соглашение о выигрыше, заключенное двумя или несколькими участниками между собой либо с организатором игорного заведения (организатором тотализатора), исход которого зависит от события, относительно которого неизвестно, наступит оно или нет.

*Азартная игра* — основанное на риске соглашение о выигрыше, заключенное двумя или несколькими участниками между собой либо с организатором игорного заведения (организатором тотализа-

<sup>1</sup> Прим. ред. - утрачивает силу с 01.01.2004.

тора) по правилам, установленным организатором игорного заведения (организатором тотализатора).

### 3. Объектами налогообложения признаются:

- игровые столы;
- игровые автоматы;
- кассы тотализаторов;
- кассы букмекерских контор.

*Под игровым столом* понимается специально оборудованное у организатора игорного заведения место с одним или несколькими игровыми полями, предназначенное для проведения азартных игр с любым видом выигрыша, в которых организатор игорного заведения через своих представителей участвует как сторона или как организатор.

*Игровой автомат* - специальное оборудование (механическое, электрическое, электронное или иное техническое оборудование), установленное организатором игорного заведения и используемое для проведения азартных игр с любым видом выигрыша без участия в указанных играх представителей организатора игорного заведения.

*Под кассами тотализатора или букмекерской конторы* понимается специально оборудованное место у организатора игорного заведения (организатора тотализатора), где учитывается общая сумма ставок и определяется сумма выигрыша, подлежащая выплате.

### 4\* Налоговый период по налогу на игорный бизнес - календарный месяц.

### 5. **Налоговые ставки** устанавливаются законами субъектов РФ в следующих пределах:

- за один игровой стол - от 25000 до 125000 рублей;
- за один игровой автомат - от 1500 до 7500 рублей;
- за одну кассу тотализатора или одну кассу букмекерской конторы - от 25000 до 125000 рублей.

Если ставки налогов не предусмотрены законами субъектов РФ, налог устанавливается в следующих размерах:

- за один игровой стол - 25000 рублей;
- за один игровой автомат - 1500 рублей;
- за одну кассу тотализатора или одну кассу букмекерской конторы - 25000 рублей.

### 6. Налогоплательщик самостоятельно **исчисляет сумму налога** как произведение налоговой базы, предусмотренной по каждому объекту налогообложения, и ставки налога, установленной для

каждого объекта налогообложения. Если один игровой стол имеет более одного игрового поля, ставка налога по указанному игровому столу *увеличивается кратно* количеству игровых полей.

Налоговая декларация за истекший налоговый период представляется налогоплательщиком в налоговый орган по месту его учета ежемесячно **не позднее 20-го числа месяца**, следующего за истекшим налоговым периодом.

При установке нового объекта налогообложения до 15-го числа текущего налогового периода сумма налога исчисляется как произведение общего количества соответствующих объектов налогообложения (включая установленный новый объект налогообложения) и ставки налога, предусмотренной для этих объектов налогообложения.

Если новый объект налогообложения установлен *после 15-го числа* текущего налогового периода, сумма налога исчисляется как произведение общего количества соответствующих объектов налогообложения (включая новый объект) и 1/2 ставки налога.

## **Вопрос 104. Земельный налог**

*/.* **Общие положения**

12. **Налогоплательщики**

"- 'з3. **Объект налогообложения**

14. **Налоговый период**

;;;5. **Налоговые ставки ; jJ ;**

6. **Льготы по налогу - >**

7. **Порядок исчисления и уплаты налога**

±

**1. Земельный налог** - местный налог, являющийся формой платы за использование земли, взимается в соответствии с Законом РФ "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" от 27.12.91 №2118-1 (в ред. от 07.07.2003, действующей с 01.01.2004) и Земельным кодексом РФ от 25.10.2001 № 136-ФЗ (в ред. от 30.06.2003) до введения в действие на территории соответствующего субъекта РФ налога на недвижимость.

До принятия соответствующей главы части второй НК РФ порядок исчисления и уплаты земельного налога установлен положениями Закона РФ "О плате за землю" от 11.10.91 № 1738-1 (в ред. от 24.12.2002), на основании которого издана Инструкция МНС РФ "По применению Закона Российской Федерации "О плате за землю" от 21.02.2000 № 56 (в ред. от 21.04.2003), носящая рекомендательный характер.

## 2. Плательщики земельного налога:

- собственники земли;
- землевладельцы;
- землепользователи (за исключением арендаторов).

*Арендаторы* уплачивают за землю не **земельный** налог, а арендную плату.

## 3. Объект налогообложения по земельному налогу - *земля*.

При этом *земля подразделяется на:*

- земли сельскохозяйственного назначения;
- земли несельскохозяйственного назначения.

При налогообложении земель этих двух видов используются разные налоговые ставки.

## 4. Налоговым периодом по земельному налогу является *календарный год*.

### 5«*При налогообложении земель сельскохозяйственного назначения размер ставки земельного налога* не зависит от результатов хозяйственной деятельности собственников земли, землевладельцев, землепользователей и устанавливается в виде *стабильных платежей за единицу земельной площади в расчете на год*.

Минимальные ставки земельного налога за 1 га пашни и других сельскохозяйственных угодий устанавливаются органами законодательной (представительной) власти субъектов РФ.

Налоговые ставки земельного налога на *сельскохозяйственные угодья* устанавливаются с учетом состава угодий, их качества, площади и местоположения. Поэтому при исчислении сумм земельного налога для плательщиков вводятся коррективы на местоположение их земельных участков. При этом налог за земли городов, рабочих, курортных и дачных поселков взимается по ставкам, устанавливаемым для городских земель органами местного самоуправления на основе средних ставок, определенных в Законе "О плате за землю".

## 6. Законодательством предусмотрен широкий круг лиц, освобожденных от уплаты земельного налога (собственники земель заповедников; учреждения культуры, физической культуры и спорта, туризма, спортивно-оздоровительной направленности и спортивные сооружения; Герои Советского Союза, Герои России, Герои Социалистического Труда и полные кавалеры орденов Славы, Трудовой Славы и "За службу Родине в Вооруженных Силах СССР" и т. д.).

7. **Исчисление подлежащих уплате сумм земельного налога** осуществляется налогоплательщиками-организациями *самостоятельно*.

Расчет сумм налога по каждому земельному участку подается ими в налоговые органы ежегодно не позднее / июля.

Исчисление сумм земельного налога, подлежащих уплате физическими лицами, производится налоговыми органами, которые ежегодно не позднее **1 августа** вручают налогоплательщикам извещения об уплате налога.

Суммы налога уплачиваются равными долями не позднее **15 сентября и 15 ноября**.

## Вопрос 105. Налог на имущество физических лиц

1. *Общеположения*

2. *Налогоплательщики*

3. *Объект налогообложения*

4. *Налоговая база*

5. *Налоговые ставки*

6. *Налоговый период*

7. *Льготы по налогу*

4. *Щфядокщс Чис.ЛёнЫкуНитыналога*

\\  
\\  
М

\*

- 1 • **Налог на имущество физических лиц** является местным налогом и взимается на основании положений части первой НК РФ, Закона РФ "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" от 27.12.91 № 2118-1 (в ред. от 07.07.2003, действующей с 01.01.2004) и Закона РФ "О налогах на имущество физических лиц" от 09.12.91 № 2003-1 (в ред. от 24.07.2002).
2. **Налогоплательщиками** являются физические лица - собственники имущества, признаваемого объектом налогообложения.
3. **Объектом налогообложения по данному налогу выступают** жилые дома, квартиры, дачи, гаражи и иные строения, помещения и сооружения.
4. **Налог на строения, помещения и сооружения** исчисляется на основании данных об их *инвентаризационной стоимости* по состоянию на 1 января каждого года
5. **Налоговые ставки** на строения, помещения и сооружения устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления в зависимости от *суммарной инвентаризационной стоимости*. Ставки налога могут

дифференцироваться (в установленных законом пределах) в зависимости от суммарной инвентаризационной стоимости, типа использования и по иным критериям.

Если стоимость имущества составляет до 300 тыс. рублей, ставка налога равна 0,1%. В отношении имущества стоимостью от 300 до 500 тыс. рублей ставка налога составляет от 0,1 до 0,3%. Если стоимость имущества превышает 500 тыс. рублей, ставка варьируется в пределах от 0,3 до 2,0%.

6. **Налоговым периодом** по налогу на имущество физических лиц является *календарный год*.
7. **Налоговые льготы** по данному налогу носят преимущественно социальный характер.

От уплаты налога на имущество физических лиц освобождаются, например:

- Герои Советского Союза и Герои Российской Федерации, а также лица, награжденные орденом Славы трех степеней;
  - инвалиды I и II групп, инвалиды с детства;
  - участники гражданской и Великой Отечественной войн, других боевых операций и др.
8. **Подлежащую уплате сумму налога исчисляют** налоговые органы и не позднее / *августа* направляют налогоплательщику налоговое уведомление.

Уплата налога производится налогоплательщиками равными долями в два срока - не позднее *15 сентября* и *15 ноября*.

## Вопрос 106. Налог на рекламу

1. *Общие положения* . . .
2. *Налогоплательщики* . . .
3. *Объект налогообложения* Ц-
4. *Налоговая база* [
5. *Налоговые ставки* . . .
6. *Налоговый период* . . .
7. *Льготы по налогу* . . .
- 8\* *Порядок исчисления и уплаты налога*

1. **Налог на рекламу** - *местный налог* - взимается в соответствии с Законом РФ "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" от 27.12.91 № 2118-1 (в ред. от 07.07.2003, действующей с 01.01.2004) и нормативным правовым актом представительного органа местного самоуправления о введении налога на территории соответствующего муниципального образования.

Письмом Минфина РФ, ГНС РФ и Комиссии Совета республик Верховного Совета РФ по бюджету, планам, налогам и ценам "Официальные материалы по местным налогам и сборам" от 02.06.92 и 04.06.92 №№4-5-20, ИЛ-6-04/176, 5-1/693 доведено *Положение о порядке исчисления и уплаты налога на рекламу*. Разъяснения порядка исчисления и уплаты налога на рекламу содержатся так же в совместном письме и письме ГНС РФ "О местных налогах, сборах, пошлине и неналоговых платежах" от 03.02.93 № ВЗ-6-04/62. Указанные акты носят рекомендательный характер.

## **2. Плательщики налога на рекламу:**

- организации;
- индивидуальные предприниматели, являющиеся рекламоделами.

Обязанность по уплате налога у конкретного налогоплательщика возникает, если *организация-рекламодатель зарегистрирована в пределах муниципального образования, в котором введен налог, а индивидуальный предприниматель проживает в данном муниципальном образовании либо, как указывается в Положении о порядке исчисления и уплаты налога на рекламу, "осуществляет свою деятельность на территории города"*.

Рекламодатель - организация или индивидуальный предприниматель, от имени которого осуществляется реклама.

## **3\* Объектом налогообложения** является стоимость услуг по изготовлению и распространению рекламы.

*Под рекламой* понимаются все виды объявлений, извещений и сообщений, передающие информацию с коммерческой целью при помощи средств массовой информации (печати, эфирного, спутникового и кабельного телевидения, радиовещания), каталогов, прейскурантов, справочников, листовок, афиш, плакатов, рекламных щитов, календарей, световых газет (бегающая строка, световая фиксированная строка), имущества юридических и физических лиц, одежды.

*Под рекламными агентствами* понимаются организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие изготовление рекламы по заявке рекламодателя или размещающие указанную рекламу на рекламных носителях.

*Место, на котором размещается реклама, именуется рекламным носителем.*

4. **Налоговая ставка** устанавливается в размере, не превышающем 5% к стоимости услуги, оказанной предприятию или физическому лицу по рекламированию его продукции.
5. **Льготы по налогу на рекламу могут быть установлены представительными органами местного самоуправления на:**
- рекламу, не преследующую коммерческие цели;
  - рекламу благотворительных мероприятий;
  - информационные вывески, размещаемые в помещениях и используемые для реализации товаров, включая витрины;
  - объявления и извещения об изменении местонахождения предприятия, учреждения, организации, номеров телефонов, телефаксов, телетайпа и т. д.
6. **Налогоплательщики представляют в налоговый орган расчет сумм налога на рекламу и уплачивают налог** в сроки, определяемые решением представительного органа местного самоуправления.

Без предъявления документа об уплате налога на рекламу ее размещение на рекламных носителях не допускается. Суммы налога на рекламу зачисляются в местный бюджет муниципального образования.

## **Вопрос 107.** Налог с имущества, переходящего в порядке наследования и дарения

### *1, Общеположения*

### *2, Налогоплательщики*

### *3. Объект налогообложения*

### *4. Налоговые ставки*

*~Нг Льготы по налогу Ц~~7'.УГ~У ЗТ. \* / ПГ~1  
 бь Порядок исчисления и уплаты налога*

1. Законом РФ "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" налог с имущества, переходящего в порядке наследования и дарения отнесен к *федеральному*. Порядок взимания налога установлен Законом РФ "О налоге с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения" от 12.12.91 № 2020-1 (в ред. от 30.12.2001).
2. **Налогоплательщики** - *физические лица*, которые принимают имущество, переходящее в их собственность в порядке наследования или дарения.

3. Объектами налогообложения являются жилые дома, квартиры, дачи, садовые домики в садоводческих товариществах; автомобили, мотоциклы, моторные лодки, катера, яхты, другие транспортные средства; предметы антиквариата и искусства, ювелирные изделия, бытовые изделия, изделия из драгоценных металлов и драгоценных камней и лом таких изделий; паенакопления в жилищно-строительных, гаражно-строительных и дачно-строительных кооперативах; суммы, находящиеся во вкладах в учреждениях банков и других кредитных учреждениях, средства на именных приватизационных счетах физических лиц, стоимость имущественных и земельных долей (паев), валютные ценности и ценные бумаги в их стоимостном выражении.
- 4« **Предусмотрены различные ставки налога** для имущества, переходящего физическим лицам в порядке наследования и переходящего физическим лицам в порядке дарения.

***Налог с имущества, переходящего физическим лицам в порядке наследования*** имущества стоимостью от 850-кратного до 1700-кратного установленного законом размера минимальной месячной оплаты труда, исчисляется по следующим ставкам:

- наследникам *первой очереди* - 5% от стоимости имущества;
- наследникам *второй очереди* - 10% от стоимости имущества;
- другим наследникам - 20% от стоимости имущества.

***Налог с имущества, переходящего физическим лицам в порядке наследования*** имущества стоимостью от 1701-кратного до 2550-кратного установленного законом размера минимальной месячной оплаты труда, исчисляется по следующим ставкам:

- наследникам *первой очереди* - 42,5-кратного установленного законом МРОТ + 10% от стоимости имущества, превышающей 1700-кратный МРОТ;
- наследникам *второй очереди* - 85-кратного установленного законом МРОТ + 20% от стоимости имущества, превышающей 1700-кратный МРОТ;
- другим наследникам - 170-кратного установленного законом МРОТ + 30% от стоимости имущества, превышающей 1700-кратный МРОТ.

***Налог с имущества, переходящего физическим лицам в порядке наследования*** имущества стоимостью свыше 2550-кратного установленного законом размера минимальной месячной оплаты труда, исчисляйся по следующим ставкам:

- наследникам *первой очереди* - 127,5-кратного установленного законом МРОТ + 15% от стоимости имущества, превышающей 2550-кратный МРОТ;
- наследникам *второй очереди* - 255-кратного установленного законом МРОТ + 30% от стоимости имущества, превышающей 2550-кратный МРОТ;
- другим наследникам - 425-кратного установленного законом МРОТ + 40% от стоимости имущества, превышающей 2550-кратный МРОТ.

**Налог с имущества, переходящего физическим лицам в порядке дарения**, исчисляется по различным ставкам - от 3% до 40%.

**5\* От налогообложения по данному налогу освобождаются**, например:

- имущество, переходящее в порядке наследования супругу, пережившему другого супруга, или в порядке дарения от одного супруга другому;
  - жилые дома и транспортные средства, переходящие в порядке наследования инвалидам I и II групп и др.
6. Нотариусы, а также должностные лица, уполномоченные совершать нотариальные действия, в **15-дневный** срок (с момента выдачи свидетельства или удостоверения договора) обязаны направить в налоговый орган по месту их нахождения справку о стоимости имущества, переходящего в собственность граждан, необходимую для исчисления налога с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения.

На основании полученных сведений налоговые органы исчисляют подлежащую уплате сумму налога и направляют налогоплательщику налоговое *уведомление*.

## **Вопрос 108.** Регистрационный сбор с физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность

1. *Общие положения*
2. *Плательщики сбора*
3. *Ставки сбора, льготы и порядок уплаты сбора*
4. *Зачисление сбора в бюджет*

- 1 • Регистрационный сбор с физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность**, является местным сбором. В настоящее время общие правила взимания сбора регулируются

Законом РСФСР "О регистрационном сборе с физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью, и порядке их регистрации" от 07.12.91 № 2000-1 и принятыми на его основе нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления.

2. **Плательщиками сбора** являются физические лица, изъявившие желание заниматься предпринимательской деятельностью без образования юридического лица, - в качестве индивидуальных предпринимателей.
3. Предельный размер ставки регистрационного сбора, который не должен превышать установленного законом МРОТ, а также категории плательщиков, которым предоставляются *льготы*, определяются нормативным правовым актом о введении этого сбора, принимаемым представительным органом местного самоуправления.

Законодательство допускает установление конкретного размера ставки сбора для отдельных плательщиков в пределах размера, установленного органом местного самоуправления при рассмотрении заявления о регистрации.

4. **Сумма сбора зачисляется в бюджет** муниципального образования по месту регистрации индивидуального предпринимателя.

При лишении лица статуса индивидуального предпринимателя (добровольном либо принудительном) уплаченный регистрационный сбор плательщику не возвращается. При выдаче свидетельства физическому лицу - участнику полного товарищества регистрационный сбор *не взимается*.

## Вопрос 109. Понятие и виды специальных налоговых режимов

7. Понятие специального налогового режима I
2. Виды специальных налоговых режимов' ] j j

1. Под **специальным налоговым режимом** понимается особый порядок исчисления и уплаты налогов и сборов в течение определенного периода времени, применяемый в случаях и в порядке, установленными законодательством о налогах и сборах.

Порядок установления специальных налоговых режимов регулируется положениями ст. 18 части первой НК РФ.

При установлении специальных налоговых режимов законодателем определяются обязательные элементы налогообложения, а

также при необходимости - налоговые льготы. Установление специальных налоговых режимов для отдельных категорий хозяйствующих субъектов либо субъектов отдельных сегментов национальной экономики, как правило, бывает продиктовано целями стимулирования и улучшения регулирования деятельности таких хозяйствующих субъектов (например, - субъектов малого предпринимательства, сельскохозяйственных товаропроизводителей и т. д.).

2. В настоящее время ИК РФ предусматривается установление следующих специальных налоговых режимов:
- для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог) (гл. 26.1);
  - упрощенная система налогообложения (гл. 26.2);
  - система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (гл. 26.3);
  - при исполнении соглашений о разделе продукции (гл. 26.4).

## Вопрос 110» Единый сельскохозяйственный налог

- |  |    |      |
|--|----|------|
| <i>1. Общие положения</i>                            |    |      |
| <i>2. Налогоплательщики</i>                          |    | :    |
| <i>3. Объект налогообложения</i>                     |    |      |
| <i>4. Налоговая база</i>                             |    |      |
| <i>5. Налоговый период</i>                           | ;; |      |
| <i>6. Налоговая ставка</i>                           |    | \ •  |
| <i>7. Порядок исчисления и уплаты налога</i>         |    | \ ГС |
| <i>8. Распределение суммы налога между бюджетами</i> |    | Н-   |

*Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог) является специальным налоговым режимом. Единый сельскохозяйственный налог (далее - ЕСелН) установлен главой 26.1 части второй НК РФ (раздел VIII.1 "Специальные налоговые режимы").*

*ЕСелН вводится в действие на территории конкретного субъекта РФ законом соответствующего субъекта Федерации об этом налоге.*

**Налогоплательщики переводятся на уплату данного налога, если за предшествующий календарный год доля выручки от реализации сельскохозяйственной продукции, произведенной ими на сельскохозяйственных угодьях, в т. ч. от реализации про-**

дуктов ее переработки, в общей выручке этих организаций, крестьянских (фермерских) хозяйств и индивидуальных предпринимателей от реализации товаров (работ, услуг), составила *не менее 70%*.

Уплата ЕСелН заменяет для его плательщиков все другие налоги и сборы, за исключением: НДС; акцизов; платы за загрязнение окружающей природной среды; государственной пошлины; таможенной пошлины; налога на имущество физических лиц (в части жилых строений, помещений и сооружений, находящихся в собственности индивидуальных предпринимателей); налога с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения; лицензионных сборов.

2. **Налогоплательщиками** являются организации, крестьянские (фермерские) хозяйства и индивидуальные предприниматели, являющиеся сельскохозяйственными товаропроизводителями.

*Сельскохозяйственными товаропроизводителями* являются организации, крестьянские (фермерские) хозяйства и индивидуальные предприниматели, производящие сельскохозяйственную продукцию на сельскохозяйственных угодьях (объектах налогообложения) и реализующие эту продукцию, в т. ч. продукты ее переработки, при условии, что в общей выручке от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций, крестьянских (фермерских) хозяйств и индивидуальных предпринимателей доля выручки от реализации этой продукции составляет не менее 70%.

*Не являются сельскохозяйственными товаропроизводителями* сельскохозяйственные организации промышленного типа (птицефабрики, тепличные комбинаты, зеросовхозы, животноводческие комплексы и др.), определяемые по перечню, утверждаемому законодательными (представительными) органами субъектов РФ в соответствии с порядком, устанавливаемым Правительством РФ.

3. **Объектом налогообложения** являются сельскохозяйственные угодья, находящиеся в собственности, во владении и (или) в пользовании.
4. **Налоговой базой** по ЕСелН признается сопоставимая по кадастровой стоимости площадь сельскохозяйственных угодий, являющихся объектом налогообложения.
5. **Налоговым периодом** по ЕСелН является квартал.
6. **Налоговая ставка** ЕСелН устанавливается законодательными (представительными) органами субъектов РФ в рублях и копей-

ках с одного сопоставимого по кадастровой стоимости гектара сельскохозяйственных угодий, расположенных на их территориях.

7, Подлежащая уплате сумма налога исчисляется налогоплательщиком как произведение налоговой ставки и налоговой базы.

Не позднее *10-го числа* месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, налогоплательщики подают налоговую *декларацию* по ЕСелН в налоговый орган по месту нахождения сельскохозяйственных угодий.

Налог уплачивается налогоплательщиком по месту нахождения сельскохозяйственных угодий в срок не позднее **20-го числа** месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

8. Суммы налога, ***уплачиваемые организациями***, зачисляются на счета органов федерального казначейства для их последующего распределения по следующим ***нормативам***:

- федеральный бюджет - 30% общей суммы налога;
- федеральный Фонд обязательного медицинского страхования - 0,2%;
- территориальные фонды обязательного медицинского страхования - 3,4%;
- Фонд социального страхования РФ - 6,4%;
- бюджеты субъектов РФ и местные бюджеты - 60% общей суммы налога.

Суммы налога, ***уплачиваемые крестьянскими (фермерскими) хозяйствами и индивидуальными предпринимателями***, зачисляются на счета органов федерального казначейства для их последующего распределения по следующим ***нормативам***:

- федеральный бюджет - 10% общей суммы налога;
- бюджеты субъектов РФ и местные бюджеты - 80%;
- федеральный Фонд обязательного медицинского страхования - 0,2%;
- территориальные фонды обязательного медицинского страхования 3,4%;
- Фонд социального страхования РФ - 6,4% общей суммы налога.

*Порядок распределения* сумм налога, подлежащих зачислению в бюджеты субъектов РФ и местные бюджеты, ***устанавливается*** ***нормативными правовыми актами*** законодательных (представительных) органов ***субъектов РФ***.

## Вопрос 111. Упрощенная система налогообложения

7. *Общие положения*
2. *Налоготыательщики*
- I; *Объект налогообложения*
- III *Налоговая база*
5. *Налоговый период*
6. *Налоговая ставка*
7. *Порядок исчисления и уплаты налога*

1. **Упрощенная система налогообложения** является специальным налоговым режимом, переход или возврат к которому осуществляется **организациями и индивидуальными предпринимателями добровольно**. Единый налог, исчисляемый по результатам хозяйственной деятельности организаций установлен гл. 26.2 части второй НК РФ (раздел VIII.1 "Специальные налоговые режимы"), введенной в часть вторую НК РФ с 1 января 2003 года Федеральным законом от 24.07.2002 № 104-ФЗ (в ред. от 07.07.2003).

Упрощенная система налогообложения организациями и индивидуальными предпринимателями применяется *наряду с общей системой налогообложения*, предусмотренной законодательством РФ о налогах и сборах.

Уплата единого налога, исчисляемого по результатам хозяйственной деятельности за налоговый период заменяет уплату:

- *организациями* - налога на прибыль, налога на имущество организаций, ЕСН;
- *индивидуальными предпринимателями* - налога на доходы физических лиц (в отношении доходов, полученных от осуществления предпринимательской деятельности), налога на имущество (в отношении имущества, используемого для осуществления предпринимательской деятельности) и ЕСН с доходов, полученных от предпринимательской деятельности, а также выплат и иных вознаграждений, начисляемых ими в пользу физических лиц.

И организации, и индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения, не признаются налогоплательщиками НДС, за исключением НДС, подлежащего уплате в соответствии с НК РФ при ввозе товаров на таможенную территорию России.

Иные налоги, а также страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, уплачиваются организациями и индиви-

дуальными предпринимателями, применяющими упрощенную систему налогообложения в соответствии с общим **режимом** налогообложения.

2, **Налогоплательщиками** являются организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на упрощенную систему налогообложения и применяющие ее в порядке, установленном НК РФ.

Организация имеет право перейти на упрощенную систему налогообложения, если по итогам 9 месяцев того года, в котором организация подает заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения, доход от реализации, определяемый в соответствии со ст. 249 НК РФ, не превысил 11 млн. руб. (без учета НДС).

Не вправе применять упрощенную систему налогообложения:

- организации, имеющие филиалы и (или) представительства;
- банки;
- страховщики;
- негосударственные пенсионные фонды;
- инвестиционные фонды;
- профессиональные участники рынка ценных бумаг;
- ломбарды;
- организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся производством подакцизных товаров, а также добычей и реализацией полезных ископаемых (за исключением общераспространенных);
- организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся игорным бизнесом;
- нотариусы, занимающиеся частной практикой;
- участники соглашений о разделе продукции;
- организации и индивидуальные предприниматели, переведенные на ЕСелН в соответствии с гл. 26.1 НК РФ;
- организации, в которых доля непосредственного участия других организаций составляет более 25% (не распространяется на организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность их среди работников составляет не менее 50%, а доля в фонде оплаты труда - не менее 25%);
- организации и индивидуальные предприниматели, средняя численность работников которых за налоговый (отчетный) период, определяемая в порядке, устанавливаемом Государственным комитетом РФ по статистике, превышает 100 человек;

- организации, у которых стоимость собственного амортизируемого имущества превышает 100 млн. руб.

Организации и индивидуальные предприниматели, переведенные в соответствии с гл. 26.3 НК РФ на уплату единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности по одному или нескольким видам предпринимательской деятельности, вправе применять упрощенную систему налогообложения в отношении иных осуществляемых ими видов предпринимательской деятельности. При этом ограничения по размеру дохода от реализации, численности работников и стоимости основных средств и нематериальных активов по отношению к таким организациям и индивидуальным предпринимателям определяются исходя из всех осуществляемых ими видов деятельности.

### 3. Объект налогообложения:

- доходы;
- доходы, уменьшенные на величину расходов.

Порядок определения и признания объекта налогообложения (доходов и расходов) регламентирован статьями 346.15 - 346.17 НК РФ.

4. В случае если объектом налогообложения являются *доходы*, налоговой базой признается денежное выражение этих доходов.

Если объектом налогообложения являются *доходы, уменьшенные на величину расходов*, то налоговой базой признается соответственно денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов.

5. **Налоговым периодом** по упрощенной системе налогообложения является календарный год.

- 6\* **Налоговая ставка** по упрощенной системе устанавливается в зависимости от объекта налогообложения, если:

- объектом налогообложения являются доходы - в размере 6%;
- объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов, - в размере 15%.

7. **Подлежащая уплате сумма налога исчисляется** налогоплательщиком как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. Сумма налога по итогам налогового периода определяется налогоплательщиком самостоятельно.

**Налог уплачивается** налогоплательщиком не позднее **31 марта** года, следующего за истекшим налоговым периодом.

## Вопрос 112. Единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности

7\* *Общеположении*

2. *Налогоплательщики*

3. *Объект налогообложения*

4; *Налоговая база*

L

5. *Налоговый период*

;

6. *Налоговая ставка*

M

7^ *Порядок и сроки уплаты единого налога*

**1. Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (единый налог)** является специальным налоговым режимом. Единый налог (далее - ЕН) установлен гл. 26.3 раздела VIII.1 "Специальные налоговые режимы" части второй НК РФ в соответствии с Федеральным законом от 24.07.2002 № 104-ФЗ (в ред. от 07.07.2003),

Единый налог *вводится в действие на территории конкретного субъекта РФ* законом соответствующего субъекта Федерации об этом налоге и применяется наряду с общей системой налогообложения.

Система налогообложения в виде ЕН на вмененный доход для отдельных видов деятельности может применяться в отношении следующих видов предпринимательской деятельности:

- оказания бытовых услуг;
- оказания ветеринарных услуг;
- оказания услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств;
- розничной торговли, осуществляемой через магазины и павильоны с площадью торгового зала по каждому объекту организации торговли не более 150 кв. м., палатки, лотки и другие объекты организации торговли, в том числе не имеющие стационарной торговой площади;
- оказания услуг общественного питания, осуществляемых при использовании зала площадью не более 150 кв. м;
- оказания автотранспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов, осуществляемых организациями и индивидуальными предпринимателями, эксплуатирующими не более 20 транспортных средств.

**Уплата организациями ЕН** предусматривает замену уплаты налога на прибыль организаций (в отношении прибыли, полу-

ченной от предпринимательской деятельности, облагаемой ЕН), налога на имущество организаций (в отношении имущества, используемого для ведения предпринимательской деятельности, облагаемой ЕН) и ЕСН (в отношении выплат, производимых физическим лицам в связи с ведением предпринимательской деятельности, облагаемой ЕН).

*Уплата индивидуальными предпринимателями ЕН* предусматривает замену уплаты налога на доходы физических лиц (в отношении доходов, полученных от деятельности, облагаемой ЕН), налога на имущество физических лиц (в отношении имущества, используемого для осуществления предпринимательской деятельности, облагаемой ЕН) и ЕСН (в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности, облагаемой ЕН, и выплат, производимых физическим лицам в связи с ведением предпринимательской деятельности, облагаемой ЕН).

Организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся плательщиками ЕН, не уплачивают НДС (в отношении операций, осуществляемых в рамках предпринимательской деятельности, облагаемой ЕН), за исключением НДС, подлежащего уплате в соответствии с НК РФ при ввозе товаров на таможенную территорию России.

Организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся плательщиками ЕН, уплачивают страховые взносы на обязательное пенсионное страхование в соответствии с российским законодательством.

2. **Налогоплательщиками** являются организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие на территории субъекта РФ, в котором введен ЕН, предпринимательскую деятельность, облагаемую ЕН.
- 3« **Объектом налогообложения** для применения ЕН признается вмененный доход налогоплательщика.
4. **Налоговой базой** для исчисления суммы ЕН признается величина вмененного дохода, рассчитываемая как произведение базовой доходности по определенному виду предпринимательской деятельности, исчисленной за налоговый период, и величины физического показателя, характеризующего данный вид деятельности.
5. **Налоговым периодом** по ЕН является *квартал*.
6. **Налоговая ставка** ЕН устанавливается в размере 15% величины вмененного дохода.

7. Уплата ЕН производится налогоплательщиком по итогам налогового периода не позднее *25-го числа первого месяца* следующего налогового периода.

Сумма ЕН, исчисленная за налоговый период, уменьшается налогоплательщиками на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, осуществляемое в соответствии с законодательством РФ, уплаченных за этот же период времени при выплате налогоплательщиками вознаграждений своим работникам, занятым в тех сферах деятельности налогоплательщика, по которым уплачивается ЕН, 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 ЕН не может быть уменьшена более чем на 50% по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование.

## Основные нормативные акты

1. Конституция Российской Федерации 1993 года (в ред. от 25.07.2003).
2. Налоговый кодекс Российской Федерации - часть первая от 31.07.98 № 146-ФЗ и часть вторая от 05.08.2000 № 117-ФЗ (в ред. от 07.07.2003, действующей с 01.01.2004).
3. Гражданский кодекс Российской Федерации - части первая, вторая и третья (в ред. от 10.01.2003, 26.03.2003 соответственно).
4. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.98 № 145-ФЗ (в ред. от 07.07.2003).
5. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.96 № 63-ФЗ (в ред. от 07.07.2003).
6. Закон РФ "Об основах налоговой системы в Российской Федерации"<sup>11</sup> от 27.12.91 № 2118-1 (в ред. от 07.07.2003, действующей с 01.01.2004).
7. Федеральный закон "О введении в действие части второй Налогового кодекса Российской Федерации и внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах"<sup>11</sup> от 05.08.2000 № 118-ФЗ (в ред. от 31.12.2002).
8. Федеральный закон "Об иностранных инвестициях в Российской Федерации" от 09.07.99 № 160-ФЗ (в ред. от 25.07.2002).
9. Федеральный закон "О введении в действие части первой НК РФ" от 31.07.98 № 147-ФЗ (в ред. от 07.07.2003).
10. Закон Российской Федерации "О налоге на имущество предприятий" от 13.12.91 № 2030-1 (в ред. от 06.06.2003).
11. Закон Российской Федерации "О налоговых органах в Российской Федерации" от 21.03.91 № 943-1 (в ред. от 22.05.2003).

## Литература

1. Вельский КС. Финансовое право. Наука, история, библиография. - М.: Юрист, 1994.
2. Гуреев В.И. Налоговое право. - М.: Экономика, 1995.
3. Пепеляев С.Г. Законы о налогах. Элементы структуры. - М.: Аудиторская фирма "Контакт", 1995.
4. Финансовое право. Учебник / Отв. ред. Н.И. Химичева, проф., д. ю. н., академик МАН ВШ. - М.: Издательство БЕК, 1995.
5. Грачева Е.Ю., Куфакова Н.А., Пепеляев С.Г. Финансовое право России. Учебник. - М., 1995.
6. Жданов А.А. Финансовое право РФ. - М., 1995.
7. Цыганков Э.М. Защита прав налогоплательщиков. - М.: АКДИ "Экономика и жизнь", 1995.
8. Ответственность за нарушение налогового законодательства. Сб. статей. Выпуск первый / Отв. ред. Р.Ф. Захарова. - М.: Институт государства и права Российской Академии наук, 1996.
9. Вопросы бюджетно-налогового федерализма в России и США. Материалы российско-американских семинаров. - М.: Финансы, 1996.
10. Финансовое право. Учебник / Под ред. О.Н. Горбуновой. - М.: Юрист, 1996.
11. Окунева Л. Налоги и налогообложение в России. - М., 1996.
12. Налоги и налоговое право. Учебное пособие / Под ред. А.В.Брызгалкина. - М.: Аналитика - Пресс, 1997.
13. Евстегнеев Е.Н. Основы налогообложения и налогового права. Учебное пособие. - М.: ИНФРА-М, 1999.
14. Карасева М.В. Финансовое право. Общая часть. Учебник. - М.: Юрист, 1999.
15. Кучеров И.И. Налоговое право России. Курс лекций. - М.: Учебно-консультационный центр "ЮрИнфоР", 2001.

## СОДЕРЖАНИЕ

ОБЩАЯ ЧАСТЬ.....	3
Вопрос 1. Понятие, предмет и метод налогового права.....	3
<i>1. Понятие налогового права</i>	
<i>2. Предмет налогового права</i>	
<i>3. Метод налогового права</i>	
Вопрос 2. Система налогового права.....	5
<i>1. Понятие системы налогового права</i>	
<i>2. Общая часть</i>	
<i>3. Особенная часть</i>	
Вопрос 3. Налоговое право как наука.....	6
<i>1. Понятие науки налогового права</i>	
<i>2. Предмет науки налогового права</i>	
<i>3. Методы науки налогового права</i>	
<i>4. Функции налогового права</i>	
<i>5. Взаимосвязь налогового права с другими науками</i>	
Вопрос 4. Налоговое право как учебная дисциплина.....	10
<i>1. Понятие налогового права как учебной дисциплины</i>	
<i>2. Отличие учебной дисциплины налогового права от науки налогового права</i>	
Вопрос 5. Налоги и сборы: понятие, сущность.....	10
<i>1. Понятие налога</i>	
<i>2. Понятие сбора</i>	
<i>3. Общие правила установления налогов и сборов</i>	
Вопрос 6. Налогообложение: понятие, сущность, функции.....	11
<i>1. Понятие налогообложения</i>	
<i>2. Функции налогообложения</i>	
<i>3. Классификация принципов налогообложения</i>	
Вопрос 7. Принципы налогового права.....	13
<i>1. Понятие принципов налогового права</i>	
<i>2. Соотношение принципов налогового права и принципов налогообложения</i>	
<i>3. Основные виды принципов налогового права</i>	
<i>4. Основные принципы налогового права</i>	
Вопрос 8. Налогово-правовые нормы.....	15
<i>1. Понятие нормы права</i>	
<i>2. Понятие налогово-правовой нормы</i>	
<i>3. Особенности налогово-правовых норм</i>	
Вопрос 9. Структура налогово-правовой нормы.....	16
<i>1. Структура налогово-правовой нормы</i>	
<i>2. Общая характеристика элементов структуры налогово-правовой нормы</i>	
Вопрос 10. Реализация налогово-правовых норм.....	17
<i>1. Понятие реализации налогово-правовых норм</i>	

2. <i>Исполнение</i>	
3. <i>Применение</i>	
4. <i>Использование</i>	
5. <i>Соблюдение</i>	
<b>Вопрос 11. Виды налогово-правовых норм.....</b>	<b>18</b>
1. <i>Основания (критерии) классификации видов налогово-правовых норм</i>	
2. <i>Классификация по назначению</i>	
3. <i>Классификация по содержанию</i>	
4. <i>Классификация по методу воздействия на поведение субъектов</i>	
5. <i>Классификация по порядку реализации прав и обязанностей участников налоговых правоотношений</i>	
6. <i>Классификация по юридической силе</i>	
<b>Вопрос 12. Характеристика источников налогового права.....</b>	<b>20</b>
1. <i>Понятие источников</i>	
2. <i>Система источников</i>	
<b>Вопрос 13. Конституция РФ как источник налогового права.....</b>	<b>21</b>
1. <i>Общие положения</i>	
2. <i>Положения Конституции РФ, являющиеся источниками налогового права</i>	
<b>Вопрос 14. Законодательство РФ о налогах и сборах как источник налогового права.....</b>	<b>22</b>
1. <i>Состав законодательства о налогах и сборах</i>	
2. <i>Федеральное законодательство о налогах и сборах как источник налогового права</i>	
3. <i>Налоговый кодекс Российской Федерации</i>	
4. <i>Иные федеральные законы о налогах и сборах</i>	
5. <i>Региональное законодательство о налогах и сборах как источник налогового права</i>	
6. <i>Нормативные правовые акты о налогах и сборах органов местного самоуправления как источник налогового права</i>	
<b>Вопрос 15. Общее налоговое законодательство как источник налогового права.....</b>	<b>25</b>
1. <i>Понятие общего налогового законодательства РФ</i>	
2. <i>Состав общего налогового законодательства РФ</i>	
3. <i>Порядок официального опубликования актов налогового законодательства РФ</i>	
<b>Вопрос 16. Подзаконные нормативные правовые акты по вопросам налогообложения как источник налогового права.....</b>	<b>26</b>
1. <i>Общие положения</i>	
2. <i>Классификация видов подзаконных нормативных правовых актов, содержащих нормы налогового права</i>	
3. <i>Акты органов общей компетенции</i>	
4. <i>Акты органов специальной компетенции</i>	
<b>Вопрос 17. Решения Конституционного Суда РФ как источник налогового права.....</b>	<b>30</b>
1. <i>Общие положения</i>	

*2. Правовые позиции Конституционного Суда РФ в отношении проблем налогообложения*

<b>Вопрос 18. Нормы международного права и международные договоры РФ как источники налогового права.....</b>	<b>31</b>
<i>1. Общие положения</i>	
<i>2. Виды международных актов, являющихся источниками налогового права РФ</i>	
<b>Вопрос 19. Действие актов налогового законодательства РФ во времени .....</b>	<b>32</b>
<i>1. Общие положения</i>	
<i>2. Общий порядок введения в действие актов налогового законодательства РФ</i>	
<i>3. Особенности порядка вступления в силу актов законодательства РФ о налогах и сборах</i>	
<i>4. Пределы действия введенных актов налогового законодательства РФ во времени</i>	
<i>5. Порядок прекращения действия актов налогового законодательства РФ</i>	
<b>Вопрос 20. Действие актов налогового законодательства РФ в пространстве и по кругу лиц .....</b>	<b>36</b>
<i>1. Действие актов в пространстве</i>	
<i>2. Действие актов по кругу лиц</i>	
<b>Вопрос 21. Соответствие нормативных правовых актов о налогах и сборах НК РФ.....</b>	<b>36</b>
<i>1. Общие положения</i>	
<i>2. Признаки несоответствия нормативных правовых актов НК РФ</i>	
<i>3. Порядок признания нормативного правового акта несоответствующим НК РФ</i>	
<b>Вопрос 22. Налоговая система РФ.....</b>	<b>38</b>
<i>1. Понятие налоговой системы</i>	
<i>2. Элементы (подсистемы) налоговой системы</i>	
<i>3. Основные принципы организации и функционирования налоговой системы</i>	
<b>Вопрос 23. Система налогов и сборов РФ.....</b>	<b>39</b>
<i>1. Понятие системы налогов и сборов</i>	
<i>2. Структура системы налогов и сборов</i>	
<i>3. Основные отличия федеральных, региональных и местных налогов и сборов</i>	
<i>4. Правовое регулирование состава федеральных, региональных и местных налогов и сборов</i>	
<b>Вопрос 24. Федеральные налоги и сборы.....</b>	<b>41</b>
<i>1. Общие положения</i>	
<i>2. Виды федеральных налогов и сборов по НК РФ</i>	
<i>3. Виды федеральных налогов и сборов по Закону РФ "Об основах налоговой системы в РФ"</i>	
<b>Вопрос 25. Региональные налоги и сборы.....</b>	<b>42</b>
<i>1. Общие положения</i>	

**2. Виды региональных налогов и сборов по НК РФ**

**3. Виды региональных налогов и сборов по Закону РФ "Об основах налоговой системы в Российской Федерации"**

Вопрос 26. Местные налоги и сборы..... 43

*/. Общеположения*

**2. Виды местных налогов и сборов по НК РФ**

**3. Виды местных налогов и сборов по Закону РФ "Об основах налоговой системы в Российской Федерации"**

Вопрос 27. Налоговые правоотношения..... 45

*/. Понятие налоговых правоотношений*

**2. Особенности (признаки) налоговых правоотношений**

**3. Понятие состава налоговых правоотношений**

**4. Понятие структуры налоговых правоотношений**

**5. Виды субъектов налоговых правоотношений**

Вопрос 28. Представительство в налоговых правоотношениях..... 48

*1. Общеположения*

**2. Законный представитель налогоплательщика - организации**

**3. Законный представитель налогоплательщика - физического лица**

**4. Уполномоченный представитель**

Вопрос 29. Плательщики налогов (сборов) как участники налоговых правоотношений..... 50

**1. Понятие и виды налогоплательщиков (плательщиков сборов)**

**2. Права налогоплательщиков (плательщиков сборов)**

**3. Обязанности налогоплательщиков (плательщиков сборов)**

**4. Ответственность налогоплательщиков (плательщиков сборов)**

Вопрос 30. Налоговые агенты как участники налоговых правоотношений..... 54

*/. Понятие налогового агента*

**2. Права налоговых агентов**

**3. Обязанности налоговых агентов**

**4. Ответственность налоговых агентов**

Вопрос 31. Сборщики налогов и сборов как участники налоговых правоотношений..... 56

**1. Понятие сборщиков налогов и сборов**

**2. Отличие сборщиков налогов (сборов) от налоговых агентов**

**3. Права, обязанности и ответственность сборщиков налогов и сборов**

Вопрос 32. Налоговые органы РФ как участники налоговых правоотношений..... 57

**1. Общая характеристика системы налоговых органов**

**2. Правовые основы деятельности налоговых органов**

**3. Права налоговых органов**

**4. Обязанности налоговых органов**

**5. Обязанности должностных лиц налоговых органов**

**6. Ответственность налоговых органов и их должностных лиц**

Вопрос 33. Финансовые органы как участники налоговых правоотношений.....	62
1. <i>Финансовые органы - участники налоговых правоотношений</i>	
2. <i>Характеристика Министерства финансов РФ как участника налоговых правоотношений</i>	
Вопрос 34. Таможенные органы как участники налоговых правоотношений.....	63
1. <i>Таможенные органы - участники налоговых правоотношений</i>	
2. <i>Функции таможенных органов как участников налоговых правоотношений</i>	
3. <i>Обязанности таможенных органов и их должностных лиц как участников налоговых правоотношений</i>	
4. <i>Ответственность таможенных органов и их должностных лиц как участников налоговых правоотношений</i>	
Вопрос 35. Органы государственных внебюджетных фондов как участники налоговых правоотношений.....	64
1. <i>Понятие, права и обязанности органов государственных внебюджетных фондов</i>	
2. <i>Виды органов государственных внебюджетных фондов</i>	
3. <i>Ответственность органов государственных внебюджетных фондов и их должностных лиц как участников налоговых правоотношений</i>	
Вопрос 36. Органы внутренних дел как участники налоговых правоотношений.....	66
1. <i>Правовые основы деятельности органов внутренних дел</i>	
2. <i>Полномочия органов внутренних дел как участников налоговых правоотношений</i>	
3. <i>Ответственность органов внутренних дел и их должностных лиц как участников налоговых правоотношений</i>	
Вопрос 37. Органы, регистрирующие физических лиц, организации и индивидуальных предпринимателей, как участники налоговых правоотношений.....	67
1. <i>Общеположения</i>	
2. <i>Роль и значение регистрирующих органов как участников налоговых правоотношений</i>	
Вопрос 38. Органы, уполномоченные совершать нотариальные действия, и нотариусы как участники налоговых правоотношений.....	68
1. <i>Общеположения</i>	
• 2. <i>Роль и значение органов</i>	
3. <i>Ответственность органов</i>	
Вопрос 39. Органы опеки и попечительства, социальные учреждения как участники налоговых правоотношений.....	68
1. <i>Обязанности органов опеки и попечительства</i>	
2. <i>Значение органов опеки и попечительства</i>	

<b>Вопрос 40. Лица, содействующие налоговым органам в налоговом контроле (процессуальные лица), как участники налоговых правоотношений</b> .....	<b>69</b>
/ . <i>Общие положения</i>	
2. <i>Эксперт как участник налоговых правоотношений</i>	
3. <i>Специалист как участник налоговых правоотношений</i>	
4. <i>Переводчик как участник налоговых правоотношений</i>	
5. <i>Свидетель как участник налоговых правоотношений</i>	
<b>Вопрос 41. Кредитные организации (банки) как участники налоговых правоотношений</b> .....	<b>71</b>
/ . <i>Понятие кредитной организации (банка)</i>	
2. <i>Обязанности кредитной организации как участника налоговых правоотношений</i>	
3. <i>Ответственность банка как участника налоговых правоотношений</i>	
<b>Вопрос 42. Возникновение, приостановление и прекращение обязанности по уплате налогов и сборов</b> .....	<b>73</b>
/ . <i>Содержание обязанности по уплате налогов и сборов</i>	
2. <i>Основания возникновения обязанности</i>	
3. <i>Основания приостановления обязанности</i>	
4. <i>Основания прекращения обязанности</i>	
<b>Вопрос 43. Характеристика отдельных видов объектов налогообложения</b> .....	<b>76</b>
/ . <i>Имущество как объект налогообложения</i>	
2. <i>Товар как объект налогообложения</i>	
3. <i>Работа как объект налогообложения</i>	
4. <i>Услуга как объект налогообложения</i>	
5. <i>Реализация товаров, работ, услуг</i>	
6. <i>Доход и прибыль как объекты налогообложения</i>	
7. <i>Проценты и дивиденды как объекты налогообложения</i>	
<b>Вопрос 44. Принципы определения цены для целей налогообложения</b> .....	<b>79</b>
1. <i>Общий порядок определения цены для целей налогообложения</i>	
2. <i>Основания проверки налоговыми органами правильности применения цен по сделкам</i>	
3. <i>Порядок определения цены для целей налогообложения налоговыми органами</i>	
<b>Вопрос 45. Характеристика порядка исчисления налогов и сборов</b> .....	<b>80</b>
/ . <i>Общие положения</i>	
2. <i>Налоговая база</i>	
3. <i>Особенности исчисления налоговой базы различными налогоплательщиками</i>	
4. <i>Методы учета налоговой базы</i>	
5. <i>Налоговая ставка</i>	
6. <i>Налоговые льготы и их виды</i>	
<b>Вопрос 46. Изменение срока уплаты налога (сбора)</b> .....	<b>83</b>
1. <i>Общие положения</i>	
2. <i>Формы (виды) изменения срока уплаты</i>	

3. <i>Отсрочка или рассрочка уплаты налога</i>	
4. <i>Налоговый кредит</i>	
5. <i>Инвестиционный налоговый кредит</i>	
<b>Вопрос 47. Порядок и сроки уплаты налогов (сборов)</b>	<b>85</b>
1. <i>Общеположения</i>	
2. <i>Формы добровольной уплаты налога (сбора)</i>	
3. <i>Способы уплаты налога (сбора)</i>	
4. <i>Валютаналогового платежа</i>	
5. <i>Сроки исполнения обязанности по уплате налога (сбора)</i>	
6. <i>Основания непризнания обязанности по уплате налога исполненной</i>	
<b>Вопрос 48. Уплата налогов и сборов при реорганизации юридического лица</b>	<b>87</b>
/. <i>Общеположения</i>	
2. <i>Особенности уплаты при различных формах реорганизации юридического лица</i>	
<b>Вопрос 49. Уплата налогов и сборов при ликвидации юридического лица</b>	<b>88</b>
1. <i>Общеположения</i>	
2. <i>Особенности уплаты налогов при ликвидации юридического лица</i>	
<b>Вопрос 50. Уплата налогов и сборов в случае безвестно отсутствующего физического лица</b>	<b>89</b>
/. <i>Общеположения</i>	
2. <i>Особенности уплаты налогов и сборов безвестно отсутствующего лица</i>	
<b>Вопрос 51. Принудительное исполнение обязанности по уплате налогов и сборов</b>	<b>90</b>
/. <i>Общеположения о порядке принудительного исполнения</i>	
2. <i>Виды требований об уплате налога (сбора)</i>	
3. <i>Меры принудительного исполнения обязанности</i>	
4. <i>Особенности порядка принудительного взыскания неуплаченных сумм налогов (сборов) организаций и физических лиц</i>	
<b>Вопрос 52. Обеспечение принудительного исполнения обязанности по уплате налогов и сборов</b>	<b>92</b>
1. <i>Понятие способов обеспечения обязанности по уплате налогов и сборов</i>	
2. <i>Виды способов обеспечения</i>	
3. <i>Залог имущества</i>	
4. <i>Поручительство</i>	
5. <i>Пеня</i>	
6. <i>Приостановление операций по счетам в банке</i>	
7. <i>Арест имущества</i>	
<b>Вопрос 53. Зачет и возврат излишне уплаченных (взысканных) сумм налога (сбора, пени)</b>	<b>95</b>
1. <i>Общеположения</i>	
2. <i>Зачет и возврат излишне уплаченного налога (сбора, пени)</i>	
3. <i>Зачет и возврат излишне взысканного налога (сбора, пени)</i>	

<b>Вопрос 54. Налоговый контроль</b> .....	<b>97</b>
1. <i>Понятие итогового контроля</i>	
2. <i>Государственные органы, осуществляющие налоговый контроль</i>	
3. <i>Цели налогового контроля</i>	
4. <i>Формы налогового контроля</i>	
5. <i>Методы осуществления налогового контроля</i>	
6. <i>Защита прав проверяемых</i>	
7. <i>Издержки, связанные с осуществлением налогового контроля</i>	
8. <i>Контроль за соблюдением налогового законодательства РФ</i>	
<b>Вопрос 55. Налоговые проверки</b> .....	<b>100</b>
1. <i>Общие положения</i>	
2. <i>Виды налоговых проверок</i>	
3. <i>Проведение камеральных налоговых проверок и оформление ее результатов</i>	
4. <i>Проведение выездных налоговых проверок и оформление ее результатов</i>	
<b>Вопрос 56. Учет налогоплательщиков</b> .....	<b>104</b>
1. <i>Общие положения</i>	
2. <i>Правовые основы учета налогоплательщиков</i>	
3. <i>Порядок учета налогоплательщиков</i>	
4. <i>Идентификационный номер налогоплательщика (ИНН)</i>	
<b>Вопрос 57. Налоговая декларация</b> .....	<b>106</b>
1. <i>Понятие налоговой декларации</i>	
2. <i>Порядок и способы представления налоговой декларации</i>	
<b>Вопрос 58. Взыскание налоговых санкций</b> .....	<b>106</b>
1. <i>Понятие налоговой санкции</i>	
2. <i>Порядок взыскания налоговой санкции</i>	
<b>Вопрос 59. Налоговая тайна</b> .....	<b>107</b>
1. <i>Понятие налоговой тайны</i>	
2. <i>Доступ к сведениям, составляющим налоговую тайну</i>	
<b>Вопрос 60. Нарушения налогового законодательства РФ и ответственность за их совершение</b> .....	<b>108</b>
1. <i>Понятие и признаки правонарушения</i>	
2. <i>Понятие налогового правонарушения</i>	
3. <i>Виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение</i>	
<b>Вопрос 61. Налоговые правонарушения, ответственность за которые установлена НК РФ</b> .....	<b>110</b>
1. <i>Общие положения</i>	
2. <i>Элементы налогового правонарушения</i>	
3. <i>Субъекты, привлекаемые к ответственности</i>	
4. <i>Принципы применения ответственности</i>	
5. <i>Обстоятельства, исключающие привлечение лица к ответственности</i>	
6. <i>Налоговые санкции</i>	
7. <i>Смягчающие ответственность обстоятельства</i>	
8. <i>Давность взыскания налоговых санкций</i>	

<b>Вопрос 62. Виды налоговых правонарушений.....</b>	<b>112</b>
1. <i>Общеположения</i>	
2. <i>Классификация видов по НК РФ</i>	
3. <i>Общенилоговые правонарушения и их виды</i>	
4. <i>Специальные налоговые правонарушения и их виды</i>	
<b>Вопрос 63. Нарушение срока постановки на учет в налоговом органе....</b>	<b>115</b>
1. <i>Общеположения</i>	
2. <i>Ответственность за нарушение сроков постановки на учет в налоговом органе</i>	
3. <i>Характеристика состава налогового правонарушения</i>	
<b>Вопрос 64. Уклонение от постановки на учет в налоговом органе.....</b>	<b>116</b>
1. <i>Общеположения</i>	
2. <i>Характеристика состава налогового правонарушения</i>	
<b>Вопрос 65. Уклонение от постановки на учет.....</b>	<b>117</b>
1. <i>Общеположения</i>	
2. <i>Характеристика состава налогового правонарушения</i>	
<b>Вопрос 66. Непредставление налоговой декларации.....</b>	<b>117</b>
/. <i>Общеположения</i>	
2. <i>Характеристика состава налогового правонарушения</i>	
<b>Вопрос 67. Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения.....</b>	<b>118</b>
/. <i>Общеположения</i>	
2. <i>Характеристика состава налогового правонарушения</i>	
<b>Вопрос 68. Неуплата или неполная уплата налога.....</b>	<b>120</b>
1. <i>Общеположения</i>	
2. <i>Характеристика состава налогового правонарушения</i>	
<b>Вопрос 69. Неудержание и (или) неперечисление налогов налоговым агентом.....</b>	<b>120</b>
1. <i>Общеположения</i>	
2. <i>Характеристика состава налогового правонарушения</i>	
<b>Вопрос 70. Несоблюдение порядка владения, пользования и (или) распоряжения арестованным имуществом.....</b>	<b>121</b>
1. <i>Общеположения</i>	
2. <i>Характеристика состава налогового правонарушения</i>	
<b>Вопрос 71. Непредставление сведений, необходимых для налогового контроля.....</b>	<b>122</b>
1. <i>Общеположения</i>	
2. <i>Характеристика состава налогового правонарушения</i>	
<b>Вопрос 72. Неявка свидетеля, неправомерный отказ от дачи показаний или дача заведомо ложных показаний.....</b>	<b>123</b>
1. <i>Общеположения</i>	
2. <i>Характеристика состава налогового правонарушения</i>	

<b>Вопрос 73. Отказ эксперта, переводчика или специалиста от участия в проведении налоговой проверки, дача заведомо ложного заключения, перевода.....</b>	<b>124</b>
1. <i>Общеположения</i>	
2. <i>Характеристика состава налогового правонарушения</i>	
<b>Вопрос 74. Неправомерное несообщение сведений налоговому органу....</b>	<b>125</b>
1. <i>Общеположения</i>	
2. <i>Характеристика состава налогового правонарушения</i>	
<b>Вопрос 75. Нарушение банком порядка открытия счета налогоплательщику.....</b>	<b>125</b>
1. <i>Общеположения</i>	
2. <i>Характеристика состава налогового правонарушения</i>	
<b>Вопрос 76. Нарушение срока исполнения поручения о перечислении налога или сбора.....</b>	<b>126</b>
1. <i>Общеположения</i>	
2. <i>Характеристика состава налогового правонарушения</i>	
<b>Вопрос 77. Неисполнение банком решения налогового органа о приостановлении операций по счетам.....</b>	<b>127</b>
1. <i>Общеположения</i>	
2. <i>Характеристика состава налогового правонарушения</i>	
<b>Вопрос 78. Неисполнение банком решения о взыскании налога, сбора и пени.....</b>	<b>128</b>
1. <i>Общеположения</i>	
2. <i>Характеристика состава налогового правонарушения</i>	
<b>Вопрос 79. Непредставление сведений о финансово-хозяйственной деятельности клиентов банка.....</b>	<b>129</b>
1. <i>Общеположения</i>	
2. <i>Характеристика состава налогового правонарушения</i>	
<b>Вопрос 80. Административные правонарушения в сфере налогообложения.....</b>	<b>130</b>
1. <i>Понятие административного правонарушения</i>	
2. <i>Понятие административного правонарушения в сфере налогообложения</i>	
3. <i>Общие принципы привлечения к административной ответственности</i>	
4. <i>Элементы административного правонарушения</i>	
5. <i>Субъекты административной ответственности</i>	
6. <i>Виды административных правонарушений</i>	
<b>Вопрос 81. Нарушение срока постановки на учет в налоговом органе....</b>	<b>132</b>
1. <i>Общеположения</i>	
2. <i>Характеристика состава административного правонарушения</i>	
<b>Вопрос 82. Нарушение срока представления сведений об открытии или о закрытии счета в банке (кредитной организации).....</b>	<b>133</b>
1. <i>Общеположения</i>	
2. <i>Характеристика состава административного правонарушения</i>	

- Вопрос 83. Нарушение сроков представления налоговой декларации. . . . . 134  
*/.* *Общие положения*  
 2. *Характеристика состава административного правонарушения*
- Вопрос 84. Непредставление сведений для налогового контроля. . . . . 134  
*/.* *Общие положения*  
 2. *Характеристика состава административного правонарушения*
- Вопрос 85. Нарушение кредитными организациями порядка открытия счета. . . . . 135  
*/.* *Общие положения*  
 2. *Характеристика состава административного правонарушения*
- Вопрос 86. Нарушение кредитной организацией срока исполнения поручения о перечислении налога или сбора. . . . . 136  
 1. *Общие положения*  
 2. *Характеристика состава административного правонарушения*
- Вопрос 87. Неисполнение кредитной организацией решения о приостановлении операций по счетам. . . . . 137  
 1. *Общие положения*  
 2. *Характеристика состава административного правонарушения*
- Вопрос 88. Налоговые преступления (уголовные преступления в сфере налогообложения) и ответственность за их совершение. . . . . 138  
 1. *Понятие преступления*  
 2. *Понятие налогового преступления*  
 3. *Характеристика признаков налогового преступления*  
 4. *Виды налоговых преступлений*  
 5. *Юридические особенности уголовной ответственности за совершение налоговых преступлений*
- Вопрос 89. Налоговые споры и защита прав налогоплательщиков. . . . . 140  
 1. *Понятие налогового спора и его участники*  
 2. *Понятие защиты прав налогоплательщиков*  
 3. *Виды (способы) защиты прав налогоплательщиков*  
 4. *Право на обжалование актов налоговых органов и действий или бездействия их должностных лиц*
- Вопрос 90. Административный способ защиты прав налогоплательщиков. . . . . 142  
 1. *Порядок подачи административной жалобы налогоплательщика*  
 2. *Правовые последствия подачи административной жалобы*  
 3. *Порядок рассмотрения жалобы и принятие решения по ней*
- Вопрос 91. Судебный способ защиты прав налогоплательщиков. . . . . 144  
 1. *Порядок судебного обжалования актов налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц*  
 2. *Судебное обжалование нормативных актов налоговых органов*
- Вопрос 92. Правовое регулирование в сфере международно-правовых налоговых отношений. . . . . 146  
 1. *Понятие, цели международного налогообложения и виды охватываемых им налоговых отношений*

2. Особенности правового регулирования налоговых правоотношений с участием иностранного элемента

3. Многократное налогообложение и способы его устранения

**Вопрос 93. Иностраный элемент в налоговых правоотношениях..... 150**

/ . Характеристика налоговых правоотношений с иностранным элементом

2. Постоянное представительство и его формы

3. Территориальная принадлежность объекта налогообложения

**Вопрос 94. Основы налогового планирования на предприятии..... 154**

/ . Понятие и характерные черты налогового планирования

2. Этапы налогового планирования

3. Пределы налогового планирования

**ОСОБЕННАЯ ЧАСТЬ..... 157**

**Вопрос 95. Налог на добавленную стоимость..... 157**

1. Общеположения

2. Плательщики НДС

3. Объект налогообложения

4. Налоговая база

5. Налоговый период

6. Налоговые ставки

7. Освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика

8. Исчисление и уплаты налога

**Вопрос 96. Акцизы..... 161**

/ . Общеположения

2. Налогоплательщики

3. Объект налогообложения

4. Налоговая база

5. Налоговый период

6. Налоговые ставки

7. Льготы по налогу

8. Порядок исчисления и уплаты

**Вопрос 97. Налог на прибыль организаций..... 166**

1. Общеположения

2. Налогоплательщики

3. Объект налогообложения

4. Налоговая база

5. Налоговый учет

6. Налоговый период

7. Налоговые ставки

8. Порядок исчисления и уплаты налога

**Вопрос 98. Налог на доходы физических лиц..... 171**

1. Общеположения

2. Налогоплательщики

3. Объект налогообложения

4. Налоговая база

- 
- 5. *Итоговый период*
  - 6. *Налоговые ставки*
  - 7. *Льготы по налогу*
  - 8. *Порядок исчисления и уплаты налога*
- Вопрос 99. Единый социальный налог (ЕСН).....175
- 1. *Общие положения*
  - 2. *Налогоплательщики*
  - 3. *Объект налогообложения*
  - 4. **Налоговая база**
  - 5. **Налоговый период, отчетный период**
  - 6. **Налоговые ставки**
  - 7. *Льготы по налогу*
  - 8. *Порядок исчисления и уплаты налога*
- Вопрос 100. Налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ).....179
- 1. **Общие положения**
  - 2. *Налогоплательщики*
  - 3. *Объект налогообложения*
  - 4. *Налоговая база*
  - 5. *Налоговый период*
  - 6. *Налоговые ставки*
  - 7. *Льготы по налогу*
  - 8. *Порядок исчисления и уплаты налога*
- Вопрос 101. Транспортный налог.....182
- 1. *Общие положения*
  - 2. *Налогоплательщики*
  - 3. *Объект налогообложения*
  - 4. *Налоговая база*
  - 5. *Налоговый период*
  - 6. *Налоговые ставки*
  - 7. *Порядок исчисления налога*
  - 8. *Порядок и сроки уплаты налога*
- Вопрос 102. Налог на имущество организаций.....185
- 1. *Общие положения*
  - 2. *Налогоплательщики*
  - 3. *Объект налогообложения*
  - 4. *Налоговая база*
  - 5. *Налоговые ставки*
  - 6. *Льготы по налогу*
  - 7. *Порядок исчисления и уплаты налога*
- Вопрос 103. Налог на игорный бизнес.....188
- 1. *Общие положения*
  - 2. *Налогоплательщики*
  - 3. *Объект налогообложения*
  - 4. *Налоговый период*
  - 5. *Налоговые ставки*
  - 6. *Порядок исчисления и уплаты налога*

<b>Вопрос 104. Земельный налог</b> .....	<b>190</b>
1. <i>Общие положения</i>	
2. <i>Налогоплательщики</i>	
3. <i>Объект налогообложения</i>	
4. <i>Налоговый период</i>	
5. <i>Налоговые ставки</i>	
6. <i>Льготы по налогу</i>	
7. <i>Порядок исчисления и уплаты налога</i>	
<b>Вопрос 105. Налог на имущество физических лиц</b> .....	<b>192</b>
1. <i>Общие положения</i>	
2. <i>Налогоплательщики</i>	
3. <i>Объект налогообложения</i>	
4. <i>Налоговая база</i>	
5. <i>Налоговые ставки</i>	
6. <i>Налоговый период</i>	
7. <i>Льготы по налогу</i>	
8. <i>Порядок исчисления и уплаты налога</i>	
<b>Вопрос 106. Налог на рекламу</b> .....	<b>193</b>
1. <i>Общие положения</i>	
2. <i>Налогоплательщики</i>	
3. <i>Объект налогообложения</i>	
4. <i>Налоговая база</i>	
5. <i>Налоговые ставки</i>	
6. <i>Налоговый период</i>	
7. <i>Льготы по налогу</i>	
8. <i>Порядок исчисления и уплаты налога</i>	*
<b>Вопрос 107. Налог с имущества, переходящего в порядке наследования и дарения</b> .....	<b>195</b>
1. <i>Общие положения</i>	
2. <i>Налогоплательщики</i>	
3. <i>Объект налогообложения</i>	
4. <i>Налоговые ставки</i>	
5. <i>Льготы по налогу</i>	
6. <i>Порядок исчисления и уплаты налога</i>	
<b>Вопрос 108. Регистрационный сбор с физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность</b> .....	<b>197</b>
1. <i>Общие положения</i>	
2. <i>Плательщики сбора</i>	
3. <i>Ставки сбора, льготы и порядок уплаты сбора</i>	
4. <i>Зачисление сбора в бюджет</i>	
<b>Вопрос 109. Понятие и виды специальных налоговых режимов</b> .....	<b>198</b>
1. <i>Понятие специального налогового режима</i>	
2. <i>Виды специальных налоговых режимов</i>	
<b>Вопрос 110. Единый сельскохозяйственный налог</b> .....	<b>199</b>
1. <i>Общие положения</i>	
2. <i>Налогоплательщики</i>	

---

3. <i>Объект налогообложения</i>	
4. <i>Налоговая база</i>	
5. <i>Налоговый период</i>	
6. <i>Налоговая ставка</i>	
7. <i>Порядок исчисления и уплаты налога</i>	
8. <i>Распределение суммы налога между бюджетами</i>	
<b>Вопрос 111. Упрощенная система налогообложения</b> .....	<b>202</b>
1. <i>Общие положения</i>	
2. <i>Налогоплательщики</i>	
3. <i>Объект налогообложения</i>	
4. <i>Налоговая база</i>	
5. <i>Налоговый период</i>	
6. <i>Налоговая ставка</i>	
7. <i>Порядок исчисления и уплаты налога</i>	
<b>Вопрос 112. Единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности</b> .....	<b>205</b>
1. <i>Общие положения</i>	
2. <i>Налогоплательщики</i>	
3. <i>Объект налогообложения</i>	
4. <i>Налоговая база</i>	
5. <i>Налоговый период</i>	
6. <i>Налоговая ставка</i>	
7. <i>Порядок и сроки уплаты единого налога</i>	
<b>Основные нормативные акты</b> .....	<b>208</b>
<b>Литература</b> .....	<b>209</b>