



**Современный
Гуманитарный
Университет**

Дистанционное образование

Рабочий учебник

Фамилия, имя, отчество _____

Факультет _____

Номер контракта _____

НАЛОГОВОЕ ПРАВО

ЮНИТА 2

ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ ТЕОРИИ
НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ. ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА
НАРУШЕНИЯ НАЛОГОВОГО
ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА

МОСКВА 2000

Разработано Захаровой Р.Ф., канд. юридич. наук
Сербиной И.А., канд. юридич. наук

Рекомендовано Министерством
общего и профессионального
образования Российской Федерации
в качестве учебного пособия для
студентов высших учебных заведений

КУРС: НАЛОГОВОЕ ПРАВО

Юнита 1. Основы налогового права.

Юнита 2. Основные положения теории налогообложения.
Ответственность за нарушения налогового законодательства.

ЮНИТА 2

Приведен материал о субъектах налоговых отношений. Достаточно подробно изложен материал о налоговом контроле и об ответственности за нарушение налогового законодательства. Представлена правовая характеристика налогов: федеральных, региональных, местных.

Для студентов Современного Гуманитарного Университета

Юнита соответствует образовательной профессиональной программе №1

ОГЛАВЛЕНИЕ

ДИДАКТИЧЕСКИЙ ПЛАН	5
ЛИТЕРАТУРА	6
ТЕМАТИЧЕСКИЙ ОБЗОР	7
1. Субъекты налоговых отношений	7
1.1. Государственные органы как участники отношений в сфере налогообложения	7
1.1.1. Налоговые органы	8
1.1.2. Органы налоговой полиции	17
1.2. Финансово-правовой статус налогоплательщиков. Виды налогоплательщиков	19
1.3. Участники налоговых правоотношений и банки	23
1.4. Представительство в налоговых правоотношениях	25
1.4.1. Понятие налогового представительства	25
1.4.2. Законный представитель налогоплательщика	27
1.4.3. Уполномоченные представители	29
2. Налоговый контроль	32
2.1. Понятие и основные виды налогового контроля	32
2.2. Учет налогоплательщиков	34
2.3. Переучет налогоплательщиков	38
2.4. Проведение налоговых проверок и оформление их ре- зультатов	41
2.4.1. Встречная налоговая проверка	42
2.4.2. Камеральная налоговая проверка	44
2.4.3. Выездная налоговая проверка	45
2.4.4. Участие свидетеля	47
2.4.5. Осмотр территорий налогоплательщика	48
3. Ответственность за нарушение налогового законодательства	51
3.1. Содержание и виды ответственности за нарушение налого- вого законодательства	51
3.2. Понятие, признаки и субъекты налоговой ответственности	52
3.3. Презумпция невиновности	57
3.4. Умысел и неосторожность в налоговых правонарушениях	59
3.5. Давность взыскания налоговых санкций	61
4. Правовая характеристика налогов в Российской Федерации	62
4.1. Виды налогов	62
4.2. Федеральные налоги	66
4.2.1. Налог на добавленную стоимость	66
4.2.2. Налог на прибыль предприятий	68
4.2.3. Подоходный налог с физических лиц	71
4.2.4. Акцизы	74
4.2.5. Таможенная пошлина	75
4.2.6. Налоги в дорожные фонды	77
4.2.7. Налог на имущество, переходящее в порядке насле- дования и дарения	79

4.3. Региональные налоги (налог на имущество предприятий)	81
4.4. Местные налоги	81
4.4.1. Налог на имущество физических лиц	81
4.4.2. Земельный налог	83
ЗАДАНИЯ ДЛЯ САМОСТОЯТЕЛЬНОЙ РАБОТЫ	85
ФАЙЛ МАТЕРИАЛОВ	88
ГЛОССАРИЙ*	

* Глоссарий расположен в середине учебного пособия и предназначен для самостоятельного заучивания новых понятий.

ДИДАКТИЧЕСКИЙ ПЛАН

Субъекты налоговых отношений. Государственные органы как участники отношений в сфере налогообложения. Финансово-правовой статус налогоплательщиков. Виды налогоплательщиков. Понятие и виды налоговых агентов.

Налоговый контроль. Понятие и основные виды налогового контроля. Проведение налоговых проверок и оформление их результатов (основные положения).

Ответственность за нарушение налогового законодательства. Содержание и виды ответственности за нарушение налогового законодательства. Понятие, признаки и субъекты налоговой ответственности.

Правовая характеристика налогов Российской Федерации. Федеральные налоги. Региональные налоги. Местные налоги.

ЛИТЕРАТУРА

Основная

- * 1. Налоги: Учебн. пособие / Под ред. Д.Ж.Черника. М., 1996.
- 2. Налоговое право / Под ред. Н.И.Химичевой. М., 1998.

Дополнительная

- * 3. Основы налогового права. Учеб.-методич. пособие / Под ред. С.Пепиляева. М., 1995.
- * 4. Гуреев В. Налоговое право. М., 1995.
- * 5. Окунева Л. Налоги и налогообложение в России. М., 1996.

Нормативные документы

- 6. Конституция России.
- 7. Налоговый кодекс РФ.
- 8. Таможенный кодекс РФ.
- 9. Закон РФ от 06.12.91 г. "О налоге на добавленную стоимость".
- 10. Закон РФ от 27.12.91 г. "О налоге на прибыль предприятий и организаций".
- 11. Закон РФ от 7.12.91 г. "О подоходном налоге с физических лиц".
- 12. Закон РФ от 6.12.91 г. в редакции Федерального закона от 7.03.96 г. "О внесении изменений в Закон РФ "Об акцизах".

Примечание. Знаком (*) отмечены работы, использованные при составлении тематического обзора.

1. СУБЪЕКТЫ НАЛОГОВЫХ ОТНОШЕНИЙ

1.1. Государственные органы как участники отношений в сфере налогообложения

Механизм регламентации тех или иных правоотношений предполагает, во-первых, определение статуса лиц, участвующих в этих отношениях; во-вторых, установление объекта этих отношений и, в-третьих, регулирование порядка их осуществления.

Согласно ст.9 Налогового кодекса РФ (НК РФ), участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, являются:

1) организации и физические лица, признаваемые в соответствии с Налоговым кодексом налогоплательщиками или плательщиками сборов;

2) организации и физические лица, признаваемые в соответствии с Налоговым кодексом налоговыми агентами;

3) Министерство Российской Федерации по налогам и сборам и его подразделения в Российской Федерации (далее - налоговые органы);

4) Государственный таможенный комитет Российской Федерации и его подразделения (далее - таможенные органы);

5) государственные органы исполнительной власти и исполнительные органы местного самоуправления, другие уполномоченные ими органы и должностные лица, осуществляющие в установленном порядке помимо налоговых и таможенных органов прием и взимание налогов и (или) сборов, а также контроль за их уплатой налогоплательщиками и плательщиками сборов (далее - сборщики налогов и сборов);

6) Министерство финансов Российской Федерации, министерства финансов республик, финансовые управления (департаменты, отделы) администраций краев, областей, городов Москвы и Санкт-Петербурга, автономной области, автономных округов, районов и городов (далее - финансовые органы), иные уполномоченные органы - при решении вопросов об отсрочке и о рассрочке уплаты налогов и сборов и других вопросов, предусмотренных настоящим Кодексом;

7) органы государственных внебюджетных фондов;

8) Федеральная служба налоговой полиции Российской Федерации и ее территориальные подразделения (далее - органы налоговой полиции) - при решении вопросов, отнесенных к их компетенции Налоговым кодексом РФ.

* Жирным шрифтом выделены новые понятия, которые необходимо усвоить. Знание этих понятий будет проверяться при тестировании.

1.1.1. Налоговые органы

В соответствии с действующим налоговым законодательством налоговыми органами являются Министерство РФ по налогам и сборам и его территориальные подразделения, а также федеральные органы налоговой полиции.

Министерство РФ по налогам и сборам образует единую централизованную систему инспекционных органов, входящих в систему центральных органов государственного управления и осуществляющих контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты налогов и иных налоговых платежей.

Полномочия таможенных органов и обязанности их должностных лиц в области налогообложения и сборов предусмотрены в ст.54 НК РФ. Статья 34 НК РФ определяет в целом статус таможенных органов в области налогообложения и сборов. Таким образом, в Кодексе впервые закреплена норма, что таможенные органы в определенных случаях обладают полномочиями налоговых органов.

В соответствии с Таможенным кодексом РФ при пересечении таможенной границы России в определенных случаях подлежат уплате налоги (НДС и акцизы) и сборы (таможенная пошлина). Данные таможенные платежи являются предметом регулирования как Таможенного (главным образом), так и Налогового кодекса. Соответственно деятельность таможенных органов в деле взимания данных «пограничных» налогов и сборов регулируется как Таможенным кодексом, так и Налоговым кодексом, а также федеральными законами о налогах и сборах и иными федеральными законами. Причём Налоговый кодекс и федеральные законы о налогах и сборах применяются к отношениям, возникающим в процессе осуществления контроля за уплатой данных таможенных платежей и привлечения к ответственности виновных лиц только в случаях, прямо предусмотренных Налоговым кодексом РФ,

Такой случай предусмотрен в ст. 34 НК РФ, в соответствии с которой при взимании налогов и сборов при перемещении товаров через таможенную границу России таможенные органы пользуются правами и несут ответственность не только в соответствии с Таможенным, но и в соответствии с Налоговым кодексом, а также с иными федеральными законами о налогах и сборах. Например, в соответствии с п.7 ст.69 НК РФ требование об уплате налога, подлежащего уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу России, направляется налогоплательщику или иному обязанному лицу таможенным органом в порядке, установленном Налоговым кодексом с учётом особенностей, предусмотренных таможенным законодательством Российской Федерации.

В целом, говоря о полномочиях таможенных органов в сфере налогообложения, необходимо отметить, что в своей деятельности таможенные органы руководствуются в первую очередь таможенным законо-

дательством и лишь в случаях, прямо предусмотренных Налоговым кодексом, - законодательством о налогах и сборах.

Налоговые и таможенные органы обязаны действовать в пределах своей компетенции, под которой понимается круг полномочий данных органов. Данные полномочия должны осуществляться налоговыми и таможенными органами в строгом соответствии с действующим законодательством Российской Федерации, в том числе законодательством о налогах и сборах; например, в соответствии со ст. 224.2 Кодекса РСФСР об административных правонарушениях налоговые органы рассматривают дела об административных правонарушениях, предусмотренных ст. 156.2 Кодекса РСФСР об административных правонарушениях.

Статья 30 устанавливает способ осуществления функций налоговых и таможенных органов, с одной стороны, путём реализации полномочий, под которыми понимаются права на осуществление каких-либо действий (ст.ст.31 и 34), и, с другой стороны, путем исполнения обязанностей (ст.ст.32, 35, 34 Кодекса, а также соответствующие статьи федеральных законов, определяющих порядок организации и деятельности налоговых органов, в том числе Закон "О Государственной налоговой службе РСФСР").

В соответствии с Федеральным Законом РФ "О внесении изменений в Закон РСФСР "О государственной налоговой службе РСФСР" №137-ФЗ от 8 июля 1999 г. **налоговые органы** - единая система контроля за соблюдением налогового законодательства Российской Федерации, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и других обязательных платежей, установленных законодательством Российской Федерации, а также контроля за соблюдением валютного законодательства Российской Федерации, осуществляемого в пределах компетенции налоговых органов.

Налоговые органы в своей деятельности руководствуются Конституцией Российской Федерации, Налоговым кодексом РФ и другими федеральными законами, законодательными актами Российской Федерации, нормативными правовыми актами Президента и Правительства Российской Федерации, нормативными актами органов государственной власти субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления, принимаемыми в пределах их полномочий по вопросам налогов и сборов.

Налоговые органы решают поставленные перед ними задачи по взаимодействию с федеральными органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации и органами местного самоуправления.

Анализ установленных Кодексом прав налоговых органов позволяет сделать вывод, что перечень данных прав по сравнению с нормами значительно расширен. К числу прав налоговых органов относятся:

1. Право требовать от налогоплательщика документы, служащие основаниями для исчисления и уплаты налогов, и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты налогов.

2. Право проводить налоговые проверки в порядке, установленном НК РФ.

3. Право изымать по акту при проведении налоговых проверок у налогоплательщика или иного обязанного лица документы, свидетельствующие о совершении налоговых правонарушений, в случаях, когда есть достаточные основания полагать, что эти документы будут уничтожены, сокрыты, изменены или заменены.

4. Право вызывать на основании письменного уведомления в налоговые органы налогоплательщиков и иных обязанных лиц для дачи пояснений в связи с уплатой (перечислением) ими налогов. Таким образом, налоговым органам предоставляется право не только получать от налогоплательщиков необходимые объяснения по вопросам, возникающим при проверках, как это предусмотрено действующим законодательством, но и вызывать их или иных обязанных лиц для дачи пояснений непосредственно в налоговые органы.

5. Право проводить при налоговой проверке инвентаризацию имущества, принадлежащего налогоплательщику. Из этого следует, что налоговые органы при налоговой проверке будут вправе осуществлять проверку фактического наличия имущества у налогоплательщика и сравнивать полученный при проверке результат с данными бухгалтерского учета. Порядок проведения инвентаризации имущества налогоплательщика при налоговой проверке утверждается совместно Минфином РФ и Министерством РФ по налогам и сборам. В настоящее время проверка фактического наличия имущества у налогоплательщика осуществляется на основании представляемых налогоплательщиком документов (балансов, инвентаризационных описей, актов инвентаризации и т.д.).

6. Право налагать арест на имущество налогоплательщиков и иных обязанных лиц в порядке, предусмотренном Кодексом. Согласно ст. 72 Кодекса арест имущества является одним из способов обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов. Порядок и условия наложения ареста на имущество налогоплательщика устанавливаются главой 11 Кодекса. В настоящее время налоговые органы таким правом не обладают, указанные полномочия предоставлены федеральным органам налоговой полиции (ст. 11 Закона РФ от 24.06.93 N 5238-1 "О федеральных органах налоговой полиции").

7. Право определять суммы налогов, подлежащие внесению налогоплательщиками в бюджет. В случаях отказа налогоплательщика допустить должностных лиц налогового органа к осмотру территорий и помещений, используемых налогоплательщиком для извлечения доходов, либо нарушения установленного порядка, приведшего к невозможности исчислить налоги, налоговые органы вправе требовать

от налогоплательщиков или иных обязанных лиц устранения выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах и контролировать выполнение указанных требований.

8. Право взыскивать недоимки по налогам и взыскивать пени в порядке, установленном НК РФ.

9. Право предоставлять налогоплательщикам отсрочки и рассрочки по уплате санкций за налоговые правонарушения. Следует заметить, что органы Госналогслужбы до ноября 1997 г. имели право предоставлять отсрочки и рассрочки по уплате санкций за налоговые правонарушения. Данные отсрочки и рассрочки предоставлялись в тех случаях, когда применение штрафных санкций могло привести к прекращению дальнейшей производственной деятельности налогоплательщика. Данное право предоставлялось органам Госналогслужбы в рамках указа Президента РФ от 22.12.93 N 2270 "О некоторых изменениях в налогообложении и взаимоотношениях бюджетов различных уровней". Однако Указом Президента РФ от 15.11.97 N 1233 Указ N 2270 был признан утратившим силу и соответственно органы Госналогслужбы были лишены права на предоставление отсрочек и рассрочек.

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

Налоговый кодекс определяет, что обязанность по уплате налога налогоплательщиком считается исполненной с момента предъявления им в банк поручения на уплату соответствующего налога при наличии достаточного денежного остатка на счете налогоплательщика (ст. 45 НК РФ). Таким образом, указанное право предоставляется налоговым органам для установления факта исполнения налогоплательщиком его главной обязанности - уплаты налогов. Ранее получение от банка налоговыми органами документов, касающихся хозяйственной деятельности налогоплательщика, возможно было только с согласия банка. Однако с введением в действие Кодекса банки обязаны представлять соответствующие документы налоговым органам. Кроме того, непредставление налоговому органу сведений о налогоплательщике согласно ст. 126 является налоговым правонарушением, за совершение которого предусмотрена ответственность.

11. Право привлекать для проведения налогового контроля специалистов, экспертов и переводчиков.

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

13. Право заявлять ходатайства об аннулировании или о приостановлении действия выданных юридическим и физическим лицам

лицензий на право осуществления определенных видов деятельности. Осуществляя налоговый контроль за деятельностью налогоплательщиков, налоговые органы могут выявить нарушения лицензионных требований и условий лицами, осуществляющими свою деятельность на основании лицензии. В связи с этим налоговым органам предоставляется право заявлять ходатайства соответствующим органам об аннулировании или о приостановлении действий выданных лицензий. Приостановление действия и аннулирование лицензии производятся по основаниям, предусмотренным ст. 13 Федерального закона от 25.09.98 N 158-ФЗ "О лицензировании отдельных видов деятельности".

14. Право предъявлять в суды общей юрисдикции или арбитражные суды иски:

- о взыскании налоговых санкций с лиц, совершивших налоговые правонарушения;

- о признании недействительной государственную регистрацию юридического лица или государственную регистрацию физического лица в качестве индивидуального предпринимателя;

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

- о признании сделок недействительными и о взыскании в доход государства приобретенного по таким сделкам имущества в случае, предусмотренном гражданским законодательством Российской Федерации;

- о взыскании в доход государства имущества, неосновательно приобретенного – не по сделке, а в результате совершения иных незаконных действий;

- о досрочном расторжении договора о налоговом кредите и об инвестиционном налоговом кредите в иных случаях, предусмотренных НК РФ.

Необходимо заметить, что перечень прав налоговых органов, установленный ст. 31 Кодекса, не является закрытым. В соответствии с п. 2 названной статьи налоговые органы осуществляют также другие права, предусмотренные Кодексом и федеральными законами.

В случаях, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, Министерство РФ по налогам и сборам и его налоговые органы в пределах своих полномочий утверждают формы заявлений о постановке на учет в налоговые органы, расчетов по налогам и налоговых деклараций и устанавливают порядок их заполнения, обязательный для налогоплательщиков.

Министерство РФ по налогам и сборам в целях единообразного применения налоговыми органами законодательства о налогах и сборах издает обязательные для них приказы, инструкции и методические указания.

Главной обязанностью налоговых органов в соответствии со ст. 32

Налогового кодекса РФ является осуществление контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, а также принятых в соответствии с ним нормативных актов. При осуществлении данной функции налоговые органы обязаны строго соблюдать законодательство о налогах и сборах, т.е. действия налоговых органов должны быть основаны на законах.

Налоговые органы обязаны вести учёт налогоплательщиков; в настоящее время порядок учёта налогоплательщика установлен в инструкции "О порядке ведения учёта налогоплательщиков", утвержденной приказом Государственной налоговой службы Российской Федерации от 13.06.96 г. № ВА-3-12/49.

Налоговым кодексом установлены *новые обязанности налоговых органов*:

- вести разъяснительную работу по применению законодательства 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 отчётности и разъяснять порядок их заполнения;
- давать разъяснения о порядке исчисления и уплаты налогов и сборов.

Данные обязанности соответствуют правам налогоплательщика, установленным Налоговым кодексом РФ.

Разъяснительная работа о необходимости уплаты налогов и соблюдения налогового законодательства может вестись налоговыми органами в различных формах и различными способами, в том числе с использованием средств массовой информации, направлением памяток налогоплательщикам, а также в школах, на семинарах, в организациях и т.д.

В соответствии с п. 6 ст. 32 Кодекса налоговые органы обязаны соблюдать налоговую тайну. Положения о налоговой тайне закрепляются Налоговым кодексом в ст. 102. В настоящее время похожая норма содержится в ст. 16 Закона РФ от 27.12.91 N 2118-1 "Об основах налоговой системы в Российской Федерации", согласно которой налоговые органы и их сотрудники обязаны сохранять коммерческую тайну и тайну сведений о вкладах граждан и организаций. Существенным отличием норм Налогового кодекса является то, что налоговые органы обязаны соблюдать не только коммерческую тайну и тайну вкладов граждан и организаций, но и сохранять в тайне любые полученные налоговыми органами о налогоплательщике сведения, за исключением тех, которые указаны в п. 1 ст. 102. Так, налоговую тайну составляют любые полученные налоговым органом, органом государственного внебюджетного фонда и таможенным органом сведения о налогоплательщике, за исключением сведений:

- 1) разглашенных налогоплательщиком самостоятельно или с его

согласия;

2) об идентификационном номере налогоплательщика;

3) о нарушениях законодательства о налогах и сборах и мерах ответственности за эти нарушения;

4) предоставляемых налоговым (таможенным) или правоохранительным органам других государств в соответствии с международными договорами (соглашениями), одной из сторон которых является Российская Федерация, о взаимном сотрудничестве между налоговыми (таможенными) или правоохранительными органами (в части сведений, предоставленных этим органам).

В соответствии со ст. 16 Закона “Об основах налоговой системы в Российской Федерации” и п.3 ст.7 Закона “О Государственной налоговой службе РСФСР” налоговые органы и их сотрудники обязаны сохранять коммерческую тайну и тайну сведений о вкладах физических лиц и организаций. Статьей 12 Налогового кодекса введено понятие налоговой тайны. Налоговая тайна может быть разглашена только в случаях, предусмотренных федеральным законом.

Налоговым кодексом впервые установлена обязанность налоговых органов осуществлять возврат или зачёт излишне взысканных или уплаченных сумм налогов, штрафов, пеней. Ранее в соответствии со ст.15 Закона “О Государственной налоговой службе РСФСР” возврату подлежали только неправильно взысканные суммы налогов. Кроме того, обязанность возврата налогов была предусмотрена некоторыми законами об отдельных налогах. Сейчас установлен общий порядок зачёта или возврата для всех налогов и сборов, который предусмотрен главой 12 Налогового кодекса РФ.

Налоговым кодексом или другими федеральными законами о налогах и сборах могут быть установлены иные обязанности налоговых органов. Так, в соответствии со ст.80 Налогового кодекса налоговый орган не вправе отказать в принятии декларации и обязан по просьбе налогоплательщика поставить отметку на копии налоговой декларации о принятии и дату её представления. В соответствии с п.7 ст.83 Налогового кодекса налоговые органы обязаны незамедлительно уведомить физическое лицо о постановке его на учет на основании информации о его деятельности или недвижимом имуществе, полученной от других лиц. В соответствии со ст.108 Налогового кодекса налоговые органы обязаны доказывать обстоятельства, свидетельствующие о факте налогового правонарушения и виновности налогоплательщика в его совершении.

Налоговым кодексом Российской Федерации предусмотрена обязанность налоговых органов сообщать органам налоговой полиции о возможных преступлениях в налоговой сфере. Соответствующие материалы должны туда направляться, если выявленные при проверках и иными способами обстоятельства позволяют предполагать совершение налогового правонарушения (преступления) (ст.ст. 198 и 199 Уголовного кодекса Российской Федерации). Направление

материалов осуществляется налоговыми органами независимо от мнения налогоплательщика в трёхдневный срок.

Необходимо отметить, что факт направления материалов ещё не означает, что данное лицо совершило налоговое правонарушение (преступление) или что оно может быть привлечено к уголовной ответственности. Органами налоговой полиции должно быть принято обоснованное решение о возможности возбуждения уголовного дела. Так, факт непредставления физическим лицом налоговой декларации и неуплата им налога на сумму, превышающую двести минимальных размеров оплаты труда, позволяет предполагать наличие признаков преступления, предусмотренного ст.198 Уголовного кодекса Российской Федерации. Однако в соответствии со ст.5 Уголовно-процессуального кодекса РСФСР дело не может быть возбуждено, например, за отсутствием события преступления, за отсутствием в деянии состава преступления, за истечением сроков давности, вследствие акта амнистии, если он устраняет применение наказания за совершённое деяние, и т.д.

В случае возбуждения уголовного дела дальнейшее производство в соответствии с п.2 ст.10 Налогового кодекса РФ ведётся в порядке, установленном Уголовно-процессуальным кодексом РСФСР. В случае отказа в возбуждении дела или прекращения дела, но при наличии налогового правонарушения производство осуществляется в порядке, установленном главами 14, 15 Налогового кодекса Российской Федерации.

Права и обязанности налоговых органов реализуются через действия должностных лиц налоговых органов. Должностные лица обязаны действовать в пределах своей компетенции. Например, налоговый инспектор, проводящий проверку, вправе истребовать у проверяемого лица необходимые для проверки документы (ст.93 Налогового кодекса РФ), производить выемку документов и предметов (ст.94 Налогового кодекса РФ).

В Налоговом кодексе РФ прямо не установлено, кого следует относить к должностным лицам. Согласно ст.18 Закона "О Государственной налоговой службе РСФСР" можно определить, что к должностным лицам Государственной налоговой службы России (правопреемником которой стало Министерство РФ по налогам и сборам) относятся руководящие работники и специалисты, для должностей которых предусмотрено присвоение классных чинов.

Необходимо отметить, что осуществление ряда полномочий налогового органа возможно только руководителем или его заместителем. Так, руководитель налогового органа или его заместитель может принять решение о взыскании налога за счёт денежных средств, находящихся на счетах налогоплательщика (ст.46), или его имущества (ст.47), о приостановлении операций по счетам налогоплательщика в банке (ст.76), о наложении ареста на имущество налогоплательщика (ст.77), о проведении выездной налоговой проверки (ст.89), о взыскании пеней в бесспорном порядке (ст.156), о приостановлении исполнения

обжалуемого акта (ст.141), а также вынести постановление о выемке документов или предметов (ст.94); рассмотреть акт налоговой проверки и вынести по нему решение (постановление) (ст.101).

При исполнении должностными лицами полномочий налоговых органов необходимо учитывать следующие особенности:

1) должностное лицо действует только в рамках своей компетенции по принципу “разрешено то, что прямо установлено законом”, поскольку здесь применим принцип “разрешено всё, что не запрещено законом”;

2) служебные права должностных лиц налоговых органов являются их обязанностями и наоборот;

3) любые права должностных лиц налоговых органов реализуются только в пределах функций данного налогового органа и с учётом основной задачи Государственной налоговой службы Российской Федерации - контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты налогов.

Впервые в налоговом, да и в российском законодательстве в целом установлена обязанность должностных лиц государственных органов корректно и внимательно относиться к участникам налоговых правоотношений, не унижать их честь и достоинство. На основании подп.10 п.1 ст.21 Налогового кодекса Российской Федерации налогоплательщики и плательщики сборов вправе требовать от должностных лиц налоговых органов выполнения п.3 ст.33 Налогового кодекса Российской Федерации.

Должностные лица таможенных органов при взимании налогов и сборов при перемещении товаров через таможенную границу Российской Федерации помимо обязанностей, предусмотренных Таможенным кодексом Российской Федерации и иными нормативными правовыми актами, регулирующими таможенные правоотношения, несут обязанности, предусмотренные ст.33 Налогового кодекса Российской Федерации.

Выделим некоторые полномочия, которыми наделены руководители таможенных органов и их заместители:

- засчитывать излишне уплаченные суммы налогов и сборов ликвидируемой организации по другим налогам, пеням, штрафам этой организации;

- принимать решения об изменении срока уплаты налогов и сборов, подлежащих уплате в связи с перемещением товара через таможенную границу Российской Федерации (подп.”3” п.1 ст.65 Налогового кодекса Российской Федерации);

- принимать решения о предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налогов, сборов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации (подп.” б” п.2 ст.64);

- принимать решения о наложении ареста на имущество налогоплательщика (п.1 ст.77).

Привлечение к ответственности за совершение нарушений законодательства о налогах и сборах в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации осуществляется в порядке, установленном таможенным законодательством. Данное правило означает, в частности, следующее:

1) производство по делам о нарушениях законодательства о налогах и сборах в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации ведётся в порядке, установленном разделом X Таможенного кодекса РФ (п.3 ст.10 Кодекса);

2) действия лиц, допустивших нарушение законодательства о налогах и сборах в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации, могут быть квалифицированы по ст.ст.249 - 288 Таможенного кодекса РФ;

3) обжалование действий и исполнение решений таможенных органов осуществляется в порядке, предусмотренном Таможенным кодексом Российской Федерации (главы 49 и 50 Таможенного кодекса Российской Федерации).

1.1.2. Органы налоговой полиции

Федеральная служба налоговой полиции – это специализированный правоохранительный федеральный орган исполнительной власти, обеспечивающий законность и правопорядок в сфере налоговых правоотношений, в соответствии с последними изменениями в налоговом законодательстве отнесенный к налоговым органам. Основными направлениями деятельности органов налоговой полиции являются предупреждение, выявление, пресечение и расследование налоговых преступлений или административных правонарушений.

Статьи 36 и 37 Налогового кодекса Российской Федерации закрепляют общий статус (полномочия и ответственность) органов налоговой полиции, более подробно правовое положение данных органов устанавливается Законом Российской Федерации от 24 июня 1995 г. “О федеральных органах налоговой полиции”, а также целым комплексом законодательных и иных нормативных правовых актов.

Поскольку органы налоговой полиции - это правоохранительные органы, то в своей деятельности они руководствуются актами, регулирующими правоотношения по осуществлению охраны государственного и общественного порядка. К числу таких актов относятся: Федеральный закон от 12 августа 1995 г. “Об оперативно-розыскной деятельности”, Уголовный кодекс Российской Федерации, Уголовно-процессуальный кодекс РСФСР и Кодекс об административных правонарушениях. Выступая участниками налоговых правоотношений, органы налоговой полиции вправе пользоваться полномочиями, предоставленными законодательством налоговым органам при исполнении служебных обязанностей, и в рамках возложенных на них задач по выявлению,

предупреждению и пресечению налоговых преступлений и правонарушений.

В целом можно отметить, что круг правоохранительных полномочий налоговой полиции чрезвычайно широк. Так, в соответствии с п. 2 ст. 36 НК РФ органы налоговой полиции полномочны:

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

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

3) осуществлять в соответствии с федеральным законом оперативно-розыскную деятельность;

4) по запросу налоговых органов участвовать в налоговых проверках;

5) осуществлять иные полномочия, предусмотренные Законом Российской Федерации "О федеральных органах налоговой полиции".

С учетом прав, предоставленных органам налоговой полиции Законом "О федеральных органах налоговой полиции", они могут, в частности, беспрепятственно входить в любые производственные, складские и иные помещения, используемые налогоплательщиком для извлечения прибыли, и обследовать их; проверять у граждан и должностных лиц документы при наличии достаточных оснований подозревать их в совершении преступления или административного правонарушения, вызывать граждан с целью получения объяснений, справок и иных сведений; налагать административный арест на имущество недоимщиков; составлять протоколы об административных правонарушениях в рамках предоставленных налоговой полиции полномочий; налагать административные штрафы на должностных лиц организаций и на физических лиц за воспрепятствование в реализации прав, предоставленных органам налоговой полиции, и др. Но, поскольку сфера деятельности и налоговых органов, и органов налоговой полиции является общей (т.е. уплата налогов и сборов), они, как правило, работают во взаимодействии.

Более того, при осуществлении правоохранительной деятельности органами налоговой полиции могут быть выявлены обстоятельства, требующие совершения действий, которые входят в компетенцию налоговых органов. В таком случае органы налоговой полиции обязаны в десятидневный срок направить материалы в налоговый орган, который обязан по ним принять решение.

Например, при проведении органами налоговой полиции определенных действий могут быть выявлены налогоплательщики, не вставшие на учет в налоговых органах; налоговые правонарушения, предусмотренные ст.ст.116-129 Налогового кодекса Российской Федерации; необходимость осуществления возврата или зачёта

излишне уплаченных или взысканных сумм налогов, пеней, штрафов. В этих случаях привлекаются налоговые органы.

Налоговым Кодексом РФ предусмотрена ответственность органов налоговой полиции за убытки, причиненные налогоплательщикам вследствие неправомерных действий (решений) или бездействия при исполнении ими служебных обязанностей.

Причиненные налогоплательщикам убытки возмещаются за счет федерального бюджета в порядке, предусмотренном НК РФ и иными федеральными законами.

1.2. Финансово-правовой статус налогоплательщиков.

Виды налогоплательщиков

Главным признаком налогоплательщиков, отличающих их от всех иных лиц, является наличие обязанностей уплачивать налоги и сборы. В соответствии со ст.38 Налогового кодекса РФ **объектами налогообложения** могут являться имущество, прибыль, доход либо иное экономическое основание, с наличием которого у налогоплательщика законодательство о налогах и сборах связывает возникновение обязанности по уплате налога.

Следовательно, обязанности по уплате налога возникают при наличии у лица объекта налогообложения. Исходя из изложенного, *налогоплательщиками являются лица, в отношении которых имеются объекты налогообложения*. Например, плательщиком подоходного налога является физическое лицо, получившее доход. Определение в качестве налогоплательщиков только физических лиц и организаций соответствует общепринятому пониманию субъектов гражданского права.

Налогоплательщиками и плательщиками сборов признаются организации и физические лица, на которых в соответствии с НК РФ возложена обязанность уплачивать налоги и сборы (ст.19 НК РФ).

К организациям согласно НК РФ относятся:

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 России.

Проблема участия в налоговых отношениях филиалов и других обособленных подразделений юридических лиц решена в Налоговом кодексе следующим образом: обособленные подразделения лишь исполняют обязанности юридических лиц по уплате налогов и сборов на той территории, на которой эти обособленные подразделения осуществляют функции юридических лиц (ст.11 НК РФ). Субъектами же

налоговых отношений остаются юридические лица.

Что касается физических лиц, то это понятие охватывает как обычных граждан (в том числе иностранцев и лиц без гражданства), так и индивидуальных предпринимателей (в том числе не зарегистрированных в качестве таковых, но осуществляющих деятельность, направленную на систематическое получение дохода от оказания платных услуг) (ст.11 НК РФ).

По законодательству некоторых зарубежных стран в качестве налогоплательщиков может выступать семья в целом, а не конкретный гражданин. В соответствии с положениями российского законодательства семья налогоплательщиком не является.

НК РФ содержит достаточно подробный перечень прав и обязанностей налогоплательщиков и плательщиков сборов (ст. 21 НК РФ). Эти права можно условно разделить на три группы.

Первую группу составляют права, обеспечивающие правильное, надлежащее исполнение обязанности по уплате налогов. К этой категории можно отнести:

а) право получать от налоговых органов бесплатную информацию о действующих налогах и сборах, налоговом законодательстве, правах и обязанностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц;

б) право получать от налоговых органов письменные разъяснения по вопросам применения законодательства о налогах и сборах.

Последнее право обращает на себя внимание в связи с положением ст.111 НК РФ, согласно которому выполнение налогоплательщиком или налоговым агентом письменных указаний и разъяснений, данных налоговым органом или другим уполномоченным государственным органом или их должностными лицами в пределах их компетенции, является обстоятельством, исключающим вину лица в совершении налогового правонарушения.

Вторая группа прав обеспечивает учет экономических интересов налогоплательщика при уплате налогов. В частности:

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

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

в) право на своевременный зачет или возврат сумм излишне уплаченных либо излишне взысканных налогов.

Третья группа объединяет процессуальные права налогоплательщиков при осуществлении налогового контроля. Сюда включены:

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

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

в) право присутствовать при проведении выездной налоговой проверки;

г) право получать копии акта налоговой проверки и решений налоговых органов, а также требования об уплате налога;

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

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

ж) право обжаловать в установленном порядке решения налоговых органов и действия (бездействие) их должностных лиц;

з) право требовать соблюдения налоговой тайны;

и) право требовать возмещения убытков, причиненных незаконными решениями налоговых органов или незаконными действиями (бездействием) их должностных лиц.

Из перечня процессуальных прав, которые, что вполне естественно, также призваны защищать экономические интересы налогоплательщиков, следует особо выделить право не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов, не соответствующие НК РФ или иным федеральным законам. Однако окончательную оценку правомерности может давать только суд.

Помимо основной обязанности налогоплательщика - уплачивать установленные законом налоги - существуют и иные, призванные обеспечить налоговым органам возможность осуществлять контроль за правильностью и полнотой уплаты налогов (ст.23 НК РФ). В частности, налогоплательщики обязаны:

а) находиться на учете в подразделениях Министерства РФ по налогам и сборам, если такая обязанность предусмотрена НК РФ;

б) вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах;

в) представлять в налоговый орган налоговые декларации по тем налогам, которые они обязаны уплачивать, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах;

г) выполнять законные требования налогового органа об устранении выявленных нарушений налогового законодательства, а также не препятствовать законной деятельности должностных лиц налоговых органов при исполнении ими своих служебных обязанностей;

д) представлять налоговому органу необходимую информацию и документы в случаях и порядке, предусмотренных НК РФ;

е) в течение трех 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;

ж) нести иные обязанности, предусмотренные законодательством о налогах и сборах.

На организации и индивидуальных предпринимателей, помимо прочего, возложена обязанность сообщать в соответствующий налоговый орган:

а) об открытии или закрытии счетов;

б) обо всех случаях участия в российских и иностранных организациях;

в) обо всех обособленных подразделениях, созданных на территории РФ;

г) о прекращении своей деятельности, объявлении несостоятельности (банкротстве), ликвидации или реорганизации;

д) об изменении своего местонахождения.

Плательщики сборов обязаны уплачивать законно установленные сборы, а также нести иные обязанности, установленные законодательством о налогах и сборах. За невыполнение или ненадлежащее выполнение возложенных на него обязанностей налогоплательщик (плательщик сборов) несет ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Статья 20 НК РФ определяет особую категорию лиц. Это так называемые **взаимозависимые лица** – лица, отношения между которыми “могут оказывать непосредственное влияние на условия или экономические результаты их деятельности или деятельности представляемых ими лиц”.

Взаимозависимость лиц устанавливается в определенных случаях:

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

б) если одно физическое лицо подчиняется другому физическому лицу по должностному положению (так, взаимозависимыми лицами являются директор предприятия, начальник отдела, бухгалтер и другие работники);

в) если лица состоят в отношениях брака, родства, свойства, усыновителя и усыновленного, а также попечителя и опекаемого;

г) суд может признать лица взаимозависимыми по иным основаниям, если отношения между этими лицами могут повлиять на результаты сделок по реализации товаров (работ, услуг).

Таким образом, при совершении вышеуказанными лицами сделок следует учитывать, что они могут оказаться не только родственниками, но и взаимозависимыми лицами.

В соответствии со ст. 40 НК РФ налоговые органы вправе контролировать правильность определения цен (в целях

налогообложения) на товары (работы, услуги) по сделкам между взаимозависимыми лицами.

Категория *“участия в имуществе”* применяется в основном только в момент учреждения юридических лиц (п.2, ст.48 ГК РФ), а также в отношении юридических лиц, осуществляющих свою деятельность в форме товарищества, общества с ограниченной ответственностью и производственных кооперативов. Для акционерных обществ категория *“участия”* не применяется, поскольку согласно ст. 96 ГК РФ и ст. 2 Закона РФ *“Об акционерных обществах”* уставной капитал разделен на определенное число акций, удостоверяющих обязанности и права участников общества (акционеров) по отношению к обществу.

1.3. Участники налоговых правоотношений и банки

Налоговыми агентами признаются лица, на которых в соответствии с Налоговым кодексом возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд) налогов.

Налоговые агенты имеют те же права, что и налогоплательщики, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом.

В соответствии со ст. 24 НК РФ *налоговые агенты обязаны:*

1) правильно и своевременно исчислять, удерживать из денежных средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и перечислять в бюджеты (внебюджетные фонды) соответствующие налоги;

2) в течение одного месяца письменно сообщать в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог у налогоплательщика, а также о сумме задолженности налогоплательщика;

3) вести учет выплаченных налогоплательщиком доходов, удержанных и перечисленных в бюджеты (внебюджетные фонды) налогов, в том числе персонально по каждому налогоплательщику;

4) представлять в налоговый орган по месту своего учета документы, необходимые для осуществления контроля за правильностью исчисления, удержания и перечисления налогов.

За неисполнение или ненадлежащее исполнение возложенных на него обязанностей налоговый агент несет ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации.

В Налоговом кодексе впервые четко закреплён статус налогового агента как *самостоятельного участника налоговых правоотношений*.

Действующее законодательство предусматривает уплату налога не только самостоятельно налогоплательщиком, но и путем удержания налога у источника выплаты. Источник выплаты доходов налогоплательщику – это организация или физическое лицо, от которых налогоплательщик получает доход (п.2 ст. 11 НК РФ).

Налоговым законодательством источник выплаты признается налоговым агентом, обязанным исчислять налог, удерживать его из

перечисляемых денежных сумм и перечислять удержанную сумму налога в бюджет, причем уплата налога происходит за счет средств налогоплательщика. Например, в соответствии с Законом РФ “О подоходном налоге с физических лиц” налоговыми агентами по подоходному налогу являются предприятия, учреждения, организации и индивидуальные предприниматели, выплачивающие доходы физическим лицам. Налоговым агентом по НДС в соответствии с Законом РФ “О налоге на добавленную стоимость” являются российские предприятия, перечисляющие средства иностранным предприятиям, не состоящим на учете в налоговом органе на территории России. Налоговыми агентами по налогу на доходы иностранных юридических лиц в соответствии с Законом РФ “О налоге на прибыль предприятий и организаций” являются предприятия, организации и другие лица, выплачивающие доходы иностранным юридическим лицам.

Необходимо отметить, что одно и то же лицо, например конкретная организация, может являться одновременно и налогоплательщиком (по имеющимся у него объектам налогообложения), и налоговым агентом (по выплачиваемым другим лицам суммам).

Уплата сборов через налоговых агентов не предусмотрена в связи со спецификой данного вида обязательных государственных платежей. В то же время сборы могут быть уплачены любым заинтересованным лицом с отнесением расходов на плательщика сборов, если это определено действующим законодательством. Так, в соответствии со ст. 118 Таможенного кодекса РФ любое заинтересованное лицо вправе уплатить таможенные платежи, если иное не предусмотрено Таможенным кодексом РФ.

Постановлением Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 20 марта 1997 г. N 6 “О некоторых вопросах применения арбитражными судами законодательства Российской Федерации о государственной пошлине” разъяснено, что если уплата государственной пошлины в установленных порядке и размере произведена за истца (заявителя), за лицо, подающее апелляционную или кассационную жалобу, другим лицом, арбитражный суд должен исходить из того, что государственная пошлина фактически уплачена, зачислена в федеральный бюджет и, следовательно, оснований для возвращения искового заявления (заявления), жалобы по мотиву уплаты государственной пошлины ненадлежащим лицом не имеется.

Налоговым кодексом впервые четко установлено, что *налоговые агенты имеют те же права, что и налогоплательщики*. Ранее права налоговых агентов законодательно не были закреплены, однако фактически они пользовались правом на ознакомление с результатами проверок и правом на обжалование решений налоговых органов.

Кодекс предусматривает обязанности налоговых агентов, главная из которых – правильно и своевременно исчислять, удерживать из денежных средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и перечислять в бюджеты (внебюджетные фонды) соответствующие налоги. Данная

обязанность возникает у налогового агента только при наличии у него реальной возможности удержать “чужой” налог и перечислять его в бюджет, т.е. только при наличии соответствующего источника в виде находящихся в его распоряжении денежных средств налогоплательщика. Это представляется обоснованным, так как налоговый агент не обязан удерживать и перечислять “чужие” налоги за счет собственных средств.

В случае отсутствия у налогового агента денежных средств налогоплательщика у первого обязанности по удержанию и перечислению налогов не возникает. У него появляется обязанность сообщить в месячный срок в налоговый орган о неудержанных суммах налогов, предусмотренных подп.2 п.3 ст.24 Кодекса.

Иные обязанности налогового агента направлены на надлежащее выполнение налоговым агентом его главной обязанности. Перечень обязанностей налогового агента, предусмотренный в п.3 ст. 24 Кодекса, является исчерпывающим, поэтому установление дополнительных обязанностей налоговых агентов иными актами законодательства о налогах и сборах недопустимо.

НК РФ предусматривает еще одну категорию участников налоговых отношений - **сборщиков налогов и (или) сборов**, основной функцией которых является принятие от налогоплательщиков средств в уплату налогов и перечисление их в бюджет. Согласно ст.25 НК РФ сборщиками налогов и сборов могут быть государственные органы, органы местного самоуправления, другие уполномоченные органы и должностные лица.

Банки, хотя и не названы в Кодексе в числе участников налоговых правоотношений, выполняют в этих отношениях немаловажную функцию. Основной обязанностью банков является своевременное исполнение поручений налогоплательщиков, налоговых агентов, иных обязанных лиц относительно перечисления налогов в соответствующие бюджеты (внебюджетные фонды). В Кодексе имеется специальная глава (гл.18), рассматривающая виды нарушений, допускаемых банками в отношении обязанностей, предусмотренных налоговым законодательством, и определяющая ответственность за их совершение.

1.4. Представительство в налоговых правоотношениях

1.4.1. Понятие налогового представительства

Налогоплательщик может участвовать в налоговых отношениях как лично, так и через своего законного или уполномоченного представителя (ст. 26 НК РФ).

Личное участие налогоплательщика в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, не лишает его права иметь представителя, равно как участие представителя не лишает налогоплательщика права на личное участие в указанных правоотношениях.

Представительство в отношениях, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, - новшество в налоговом законодательстве, хотя и до принятия общей части Налогового кодекса РФ налогоплательщик так или иначе выступал в налоговых правоотношениях не только самостоятельно, но и через своих представителей (организации - через руководителей, главных бухгалтеров, уполномоченных сотрудников, а дети - через родителей).

В соответствии с налоговым законодательством главной обязанностью налогоплательщика является своевременная и полная уплата налогов. Как правило, налогоплательщик сам стремится исполнить все необходимые действия для уплаты налогов - самостоятельно исчислить налог, представить необходимую документацию в налоговый орган и т.д. Но иногда в силу объективных причин определенные действия выполнить невозможно или очень затруднительно, например в случае отдалённости налогоплательщика от налогового органа и др., и в этом случае плательщик налогов может прибегнуть к помощи третьих лиц путем использования института налогового представительства.

Вместе с тем Налоговый кодекс, установив право налогоплательщика участвовать в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, через представителей, не раскрывает понятия налогового представительства, поэтому в данной ситуации, по нашему мнению, можно воспользоваться принципом аналогии права и обратиться к гражданскому законодательству, в котором институт представительства разработан довольно детально.

В соответствии со ст. 182 Гражданского кодекса РФ, определяющей понятие представительства в гражданском праве, сделка, совершённая одним лицом (представителем) от имени другого лица (представляемого) в силу полномочия, основанного на доверенности, указании закона либо акте уполномоченного на то государственного органа или органа местного самоуправления, непосредственно создаёт, изменяет и прекращает гражданские права и обязанности представляемого. Исходя из этого, можно определить **понятие налогового представительства**, а именно: действия, совершённые одним лицом (налоговым представителем) от имени другого лица (налогоплательщика) в силу полномочий, основанных на доверенности, указании закона либо акте компетентного государственного органа или органа местного самоуправления, непосредственно создают, изменяют и прекращают налоговые права и обязанности налогоплательщика.

Пункт 1 ст. 26 НК РФ, как и вышеуказанное определение, выделяет два вида налогового представительства: законное представительство и представительство через уполномоченных лиц.

Пункт 2 рассматриваемой статьи указывает на универсальность права налогоплательщика иметь налогового представителя. Иначе говоря, налогоплательщик может выступать в налоговых правоотношениях лично, через представителя, а также вместе, т.е. наличие представителя

не исключает возможность личного участия налогоплательщика при использовании своих налоговых прав и исполнении своих налоговых обязанностей и наоборот.

Порядок оформления статуса налогового представителя регламентирован ст.27 и п.5 ст. 29 НК РФ.

Как указывалось выше, кроме непосредственно налогоплательщиков, Кодекс выделяет ещё и других участников налоговых правоотношений, в частности плательщиков сборов, под которыми понимаются организации и физические лица, обязанные в соответствии с законодательством уплачивать сборы; и налоговых агентов, исчисляющих, удерживающих у плательщика налоги и перечисляющих их в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд).

1.4.2. Законный представитель налогоплательщика

Законными представителями налогоплательщиков - организаций являются лица, уполномоченные представлять организацию на основании закона или ее учредительных документов.

Законными представителями налогоплательщиков - физических лиц согласно п.2 ст.27 НК РФ признаются лица, выступающие в качестве его представителей в соответствии с гражданским законодательством РФ.

Таким образом, ст.27 Кодекса предусматривает две формы законного налогового представительства для организаций-налогоплательщиков – представительства в силу закрепления статуса представителя в учредительных документах организации и представительства на основании закона.

В соответствии со ст. 52 Гражданского кодекса РФ учредительными документами юридического лица являются его устав и (или) учредительный договор. Учредительный договор юридического лица заключается, а устав утверждается его учредителями (участниками); в учредительных документах юридического лица должны определяться наименование юридического лица, место его нахождения, порядок управления деятельностью юридического лица.

Вместе с тем, в силу диспозитивности гражданского права в учредительные документы можно включить и другие сведения, в частности определить в них налогового представителя, который будет представлять и защищать интересы организации-налогоплательщика в налоговых органах. При указании налогового представителя в учредительных документах юридического лица последний будет осуществлять законное налоговое представительство данной организации.

Законное налоговое представительство на основании закона возможно на государственных и муниципальных предприятиях, в государственных учреждениях, то есть на предприятиях, собственником которых является государство. Для осуществления такого

представительства необходимо, чтобы налоговый представитель организации-налогоплательщика был указан в качестве такового в акте соответствующего высшего представительного органа государства, субъекта государства или органа местного самоуправления.

В соответствии с гражданским законодательством законным представителем физического лица может являться:

- опекун физического лица;
- усыновитель несовершеннолетнего ребенка;
- родитель несовершеннолетнего ребенка.

При законном налоговом представительстве необходимо учитывать, что законные налоговые представители физических лиц действуют без особых полномочий, т.е. для осуществления ими налогового представительства им необходимо иметь только документы, подтверждающие их статус законного представителя. Таковыми являются:

- для родителей - паспорт с отметкой о рождении ребенка (детей);
- для усыновителей – решение суда или органа записи актов гражданского состояния об усыновлении (удочерении);
- для опекунов - решение суда об установлении опеки.

Согласно ст.28 НК РФ любые действия (бездействия) законных представителей организации-налогоплательщика признаются действиями (бездействиями) представляемой организации, т.е. как в случае, если бы данная организация сама лично осуществляла данные действия (бездействие).

Так, требование об уплате налога и сбора может быть вручено под расписку налоговым органом не только руководителю организации, но и законному или уполномоченному представителю. В случае, когда указанные лица уклоняются от получения требования, должностными лицами налогового органа составляется соответствующий акт, дата составления которого признается датой направления требования.

При аресте имущества налогоплательщика налоговый орган не вправе отказать его законному и (или) уполномоченному представителю присутствовать при этом. Аналогичные права имеет налоговый представитель и при проведении осмотра, при подготовке объяснений и возражений на акт проверки, а также при получении копии решения налогового органа о применении финансовых санкций.

Необходимо также учитывать, что в соответствии со ст.106 НК РФ при определении налогового правонарушения установлено, что таковым признается виновно совершенное противоправное (в нарушение налогового законодательства) деяние (действие или бездействие) не только налогоплательщика, но и его представителей.

Так, в частности, согласно ст.119 НК РФ при нарушении срока представления налоговой декларации или иных документов налогоплательщик несёт ответственность даже в том случае, когда такое нарушение допущено его законным представителем.

1.4.3. Уполномоченные представители

Уполномоченным представителем признается физическое или юридическое лицо, уполномоченное налогоплательщиком представлять его интересы в отношениях с налоговыми органами, иными участниками налоговых отношений (ст.29 НК РФ). Указанную норму следует применять с поправкой на упомянутые положения Налогового кодекса о законном представительстве. Лицо, уполномоченное учредительными документами, в соответствии с НК РФ признается не уполномоченным, а законным представителем организации. Данный вопрос имеет принципиальное значение, так как по ст.28 НК РФ действия (бездействие) законных представителей организации, совершенные в связи с участием этой организации в налоговых отношениях, признаются действиями (бездействием) самой организации¹.

Уполномоченное налоговое представительство может быть как возмездным, так и безвозмездным в зависимости от того, к какому соглашению придут стороны – налогоплательщик и его представитель.

Для осуществления налогового представительства физическими лицами необходимо, чтобы они к моменту налогового представительства были полностью дееспособными, т.е. достигли установленного законом возраста. Уполномоченными представителями плательщиков налогов могут быть граждане России, иностранные граждане и лица без гражданства. Кроме того, уполномоченными представителями налогоплательщика могут быть как индивидуальные предприниматели, осуществляющие свою деятельность без образования юридического лица, так и физические лица, не обладающие данным правовым статусом.

Уполномоченным представителем налогоплательщика могут быть и юридические лица, коммерческие (например, ОАО, ЗАО, ООО и т.д.) и некоммерческие организации (например, ассоциации, союзы, фонды и т.д.). Коммерческие организации осуществляют свою предпринимательскую деятельность с целью извлечения прибыли, поэтому налоговое представительство будет носить преимущественно возмездный характер. Основанием возмездного налогового представительства может служить, например, договор на оказание возмездных юридических услуг, договор на оказание консультационных услуг и т.д.

Некоммерческие организации могут осуществлять уполномоченное налоговое представительство как за определенное вознаграждение, так и на безвозмездной основе. Однако в первом случае необходимо помнить, что некоммерческие организации могут осуществлять коммерческую деятельность лишь постольку, поскольку это служит достижению целей, ради которых они созданы, и соответствует этим целям (п. 3 ст. 50 Гражданского кодекса РФ).

¹ Украинский Р.В. "Налоговый кодекс РФ об участниках налоговых правоотношений". "Законодательство", 1999, №2.

Необходимо обратить внимание на то, что уполномоченные представители налогоплательщика могут представлять интересы последнего в отношениях не только с налоговыми органами (налоговыми инспекциями, органами федеральной службы налоговой полиции и др.), но и иными участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, например налоговыми агентами, сборщиками налогов и т.д.

Представление интересов налогоплательщиков в арбитражном суде и суде общей юрисдикции Налоговым кодексом не регулируется, и право на судебное представительство не распространяется. В данном случае необходимо руководствоваться гл. 5 Арбитражного процессуального кодекса РФ и гл. 5 ГПК РФ.

Перечисленные в п.2. ст.29 НК РФ лица являются представителями власти и служащими правоохранительных или контролирующих органов, поэтому должны представлять в налоговых правоотношениях исключительно интересы государства. Чтобы исключить личную (материальную) зависимость, данные субъекты выведены из круга лиц, имеющих право осуществлять уполномоченное представительство налогоплательщиков.

Кроме того, перечисленные в вышеуказанном пункте лица, в силу ограничений законодательства, регулирующих деятельность данных должностных лиц, не вправе заниматься иной деятельностью, кроме профессиональной, за исключением преподавательской, научной, литературной и иной творческой деятельности.

Отношения уполномоченного представительства налогоплательщика - организации оформляются доверенностью, выдаваемой последним своему представителю по правилам, предусмотренным гражданским законодательством РФ.

В соответствии со ст. 185 ГК РФ **доверенностью** признается письменное уполномочие, выдаваемое одним лицом другому лицу для представительства перед третьими лицами, иначе говоря, доверенность - это письменный документ, который выдается налогоплательщиком и в котором закреплены полномочия представителя на совершение определенных действий от имени представляемого.

Доверенность может быть выдана как гражданину, так и юридическому лицу. В последнем случае юридическое лицо действует через свои органы управления. Доверенность может быть выдана одному или нескольким лицам. В случае выдачи доверенности нескольким лицам они все поименно должны быть указаны в доверенности.

В зависимости от содержания полномочий, указанных в доверенности, можно различать специальные, генеральные и разовые доверенности. *Специальная доверенность* выдаётся для совершения однородных действий лицом, которому она выдана. *Генеральная доверенность* выдаётся для совершения представителем самых разнообразных действий от имени представляемого. По содержанию полномочий генераль-

ная доверенность шире остальных. *Разовая доверенность* выдаётся представляемым представителю для совершения строго одного действия.

Согласно Гражданскому кодексу РФ доверенность от имени юридического лица выдается за подписью его руководителя или иного лица, уполномоченного на это его учредительными документами, с приложением печати этой организации (п.5 ст.185 ГК РФ).

Срок действия доверенности указывается непосредственно в выдаваемой доверенности, однако с тем условием, что данный срок не должен превышать трех лет. В случае если в доверенности срок действия не указан, она сохраняет силу в течение одного года с момента ее выдачи (ст.186 ГК РФ). При выдаче доверенности необходимо обратить особое внимание на то, чтобы в ней была указана дата ее выдачи.

Уполномоченный представитель налогоплательщика - физического лица осуществляет свои полномочия на основании нотариально удостоверенной доверенности.

В соответствии со ст.185 ГК РФ к нотариально удостоверенным доверенностям приравниваются доверенности:

- военнослужащих и других лиц, находящихся на излечении в госпиталях, санаториях и других военно-лечебных учреждениях, удостоверенные начальником такого учреждения, его заместителем по медицинской части, старшим или дежурным врачом;
- военнослужащих, членов семей военнослужащих, а в пунктах дислокации воинских частей, соединений, учреждений и военно-учебных заведений, где нет нотариальных контор и других органов, совершающих нотариальные действия, удостоверенные командиром (начальником) этих частей, соединений, учреждений или заведений;
- лиц, находящихся в местах лишения свободы, удостоверенные начальником соответствующего места лишения свободы;
- совершеннолетних дееспособных граждан, находящихся в учреждениях социальной защиты населения, удостоверенные администрацией этого учреждения или руководителем (заместителем руководителя) соответствующего органа социальной защиты населения.

В ст. 188 ГК РФ дан исчерпывающий перечень основания о прекращении действия доверенности, а именно:

- по истечении срока доверенности;
- в случае отмены доверенности лицом, выдавшим ее. Лицо, выдавшее доверенность и впоследствии отменившее ее, обязано известить об отмене лицо, которому доверенность выдана, а также известных ему третьих лиц, для представительства перед которыми и дана эта доверенность;
- в случае отказа лица, которому выдана доверенность;
- в случае прекращения юридического лица, от имени которого выдана доверенность;
- в случае прекращения юридического лица, которому выдана доверенность;

- в случае смерти гражданина, выдавшего доверенность, признания его недееспособным, ограниченно дееспособным или безвестно отсутствующим;

- в случае смерти гражданина, которому выдана доверенность, признания его недееспособным, ограниченно дееспособным или безвестно отсутствующим.

С прекращением доверенности теряет силу передоверие.

2. НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ

2.1. Понятие и основные виды налогового контроля

Налоговый контроль – специализированный (только в отношении налогов и сборов) надведомственный (вне рамок ведомств) государственный контроль. Налоговый контроль состоит не только в проверке соблюдения законодательства о налогах и сборах, но и в проверке правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты налогов и сборов, а также в устранении выявленных нарушений. В целом **налоговый контроль** можно определить как установленную законодательством совокупность приёмов и способов проверки, осуществляемых налоговыми органами и обеспечивающих полноту и своевременность уплаты налогов и сборов, а также выполнение иных обязанностей налогоплательщиков и иных обязанных лиц.

Содержание государственного, в том числе налогового, контроля состоит в следующем:

- а) наблюдение за функционированием подконтрольных объектов;
- б) анализ собранной информации, выявление тенденций, причин, разработка прогнозов;
- в) принятие мер по предотвращению нарушений законности и дисциплины, вредных последствий, ущерба, нецелесообразных действий;
- г) учёт конкретных нарушений, выявление их причин и условий;
- д) пресечение противоправной деятельности с целью недопущения вредных последствий и новых правонарушений;
- е) выявление виновных и привлечение их к ответственности.

Главной задачей налогового контроля является обеспечение экономической (финансовой) безопасности государства, поэтому основными методами налогового контроля должны стать прогноз, предупреждение, пресечение и восстановление, а уже затем - применение карательных санкций для частной или общей привенции возможных в будущем правонарушений.

Основной, наиболее эффективной формой налогового контроля является налоговая проверка. Однако наряду с данной формой используются и другие - ведение налоговыми органами оперативно-бухгалтерского учета, получение информации от других лиц, осмотр помещений и т.д.

Глава 14 Налогового кодекса Российской Федерации регулирует

три следующие стадии налогового контроля:

- 1) учёт налогоплательщиков (ст.ст.85 - 86 Налогового кодекса Российской Федерации);
- 2) проведение налоговых проверок и оформление их результатов (ст.ст.87 – 100 Налогового кодекса Российской Федерации);
- 3) производство по делу о налоговом правонарушении (ст.ст.100 - 105 Налогового кодекса РФ).

В соответствии со ст. 86.1 НК РФ налоговому контролю подлежат расходы физических лиц. Целью налогового контроля за расходами физического лица является установление соответствия крупных расходов физического лица его доходам.

К имуществу, расходы на приобретение которого контролируют налоговые органы, относятся следующие объекты:

- 1) недвижимое имущество, за исключением многолетних насаждений;
- 2) механические транспортные средства, не относящиеся к недвижимому имуществу;
- 3) акции открытых акционерных обществ, государственные и муниципальные ценные бумаги, а также сберегательные сертификаты;
- 4) культурные ценности;
- 5) золото в слитках.

Налоговый контроль за расходами физического лица производится налоговыми органами путем получения информации от организаций или уполномоченных лиц, осуществляющих регистрацию вышеуказанного имущества, сделки с этим имуществом, а также регистрацию прав на него. Срок, в течение которого организации и уполномоченные лица обязаны известить налоговые органы о совершенных сделках, подлежащих налоговому контролю, составляет не более 15 дней. Непредставление организацией или уполномоченным лицом указанной информации влечет ответственность, предусмотренную ст.126 Налогового Кодекса РФ.

В случае, если произведенные расходы превышают доходы, заявленные физическим лицом в его декларации за предыдущий налоговый период, или когда налоговые органы не располагают информацией о доходах физического лица за предыдущий налоговый период, налоговые органы обязаны составить акт об обнаруженном несоответствии и в месячный срок направить физическому лицу письменное требование о даче пояснений об источниках и размерах средств, которые были использованы на приобретение имущества. Физические лица при получении письменного требования налогового органа, основанного на имеющихся у него сведениях, обязаны представить в течение 60 календарных дней специальную декларацию с указанием всех источников и размеров средств, израсходованных на приобретение имущества, указанного в требовании налогового органа. Лицо, представляющее специальную декларацию, вправе приложить к ней копии документов, заверенные в установленном законом порядке,

подтверждающих указанные в ней сведения. По требованию налоговых органов составителем специальной декларации или его представителем должны быть представлены для ознакомления подлинники документов, копии которых были приложены к указанной декларации. Форма специальной декларации разрабатывается Министерством Российской Федерации по налогам и сборам по согласованию с Министерством финансов Российской Федерации.

2.2. Учет налогоплательщиков

Учёт налогоплательщиков и налоговых агентов в налоговых органах является первоосновой налогового контроля. В результате учета налоговые органы получают сведения о количестве налогоплательщиков и их нахождении, видах деятельности налогоплательщиков и местах ее осуществления, имеющемся у налогоплательщика имуществе, связях с другими лицами и другую первичную информацию, необходимую для осуществления налогового контроля.

В отличие от ранее действовавшего законодательства, в котором учёту отводилась лишь одна статья (ст.4 Закона “Об основах налоговой системы в Российской Федерации”), а сам порядок был установлен на уровне инструкции (приказ Государственной налоговой службы Российской Федерации от 13 июня 1996 г. №ВА-5-12/49 “Об утверждении Инструкции о порядке учёта налогоплательщиков”), Налоговый кодекс Российской Федерации достаточно подробно регулирует основания, место, сроки и порядок постановки на учёт в налоговом органе, а также связанные с этим обязанности организаций, физических лиц, государственных органов и органов местного самоуправления.

В настоящее время с учетом Кодекса приказом Государственной налоговой службы Российской Федерации от 07 сентября 1998 г. №БФ-5-19/231 были утверждены “Положение об Управлении организации учёта налогоплательщиков Государственной налоговой службы Российской Федерации” и “Типовое положение о структурном подразделении организации учёта налогоплательщиков государственной налоговой инспекции по субъекту Российской Федерации”.

Ст.83 Налогового кодекса Российской Федерации устанавливает обязательную постановку на учёт в налоговых органах налогоплательщиков независимо от наличия обстоятельств, с которыми настоящий Кодекс связывает возникновение обязанности по уплате того или иного налога (в соответствии с п.1 ст.38 таким обстоятельством является наличие у лица объекта налогообложения). Таким образом, независимо от того, возникнут ли у вновь образованной организации (в том числе коммерческой) или у иного лица, зарегистрировавшегося в качестве индивидуального предпринимателя или получившего документ, подтверждающий право на осуществление деятельности, объекты налогообложения, данные лица обязаны встать на учёт в налоговом

органе. Наличие у налогоплательщика налоговых льгот также не освобождает от постановки на учёт в налоговом органе. Постановка на учёт осуществляется:

- по месту нахождения организации;
- по месту нахождения филиалов и представительств организации;
- по месту жительства физического лица;
- по месту нахождения принадлежащего организациям и физическим лицам недвижимого имущества и транспортных средств, подлежащих налогообложению.

Одна и та же организация может иметь несколько филиалов, представительств, недвижимое имущество и транспортные средства, место нахождения которых может быть различным. Следовательно, данная организация обязана встать на учёт в налоговых органах как по месту своего нахождения (месту государственной регистрации юридического лица), так и по месту нахождения филиалов и представительств, а также по месту нахождения недвижимого имущества и транспортных средств. Однако следует иметь в виду, что при этом новый идентификационный номер налогоплательщику не присваивается, так как является единым по всем видам налогов и сборов на всей территории Российской Федерации. Данное правило относится и к физическим лицам, которые также могут иметь недвижимое имущество и транспортные средства в различных местах.

Иностранные организации подлежат постановке на учёт в российских налоговых органах только при наличии на территории Российской Федерации филиалов, постоянных представительств, недвижимого имущества или транспортных средств.

Статья 83 Налогового кодекса Российской Федерации устанавливает обязанность организации непосредственно самой вставать на учёт в налоговом органе там, где находится обособленное подразделение организации. Следует учитывать, что в соответствии со ст.19 Налогового кодекса Российской Федерации 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. Кроме того, в соответствии со ст.23 п.2 Налогового кодекса Российской Федерации организации обязаны сообщать в налоговый орган по месту учёта обо всех обособленных подразделениях, созданных на территории Российской Федерации в срок не позднее одного месяца со дня их создания, реорганизации или ликвидации.

Российские организации и индивидуальные предприниматели в течение десяти дней после их государственной регистрации обязаны подать заявление в налоговый орган о постановке на учёт. Российские и иностранные организации в случае создания на территории Российской Федерации филиалов и представительств обязаны подать заявление в течение десяти дней со дня создания филиалов и представительств. Частные нотариусы, частные детективы и частные

охранники также обязаны подать заявление о постановке на учёт в течение десяти дней после выдачи им лицензии, свидетельства или иного документа, на основании которого осуществляется их деятельность. Организации подают заявления по месту их регистрации, а также по месту создания филиалов и представительств, а также по месту нахождения филиалов и представительств, физические лица - по месту своего постоянного проживания.

Иной срок предусмотрен для постановки на учёт недвижимости и транспортных средств, принадлежащих организации. В соответствии с п.4 ст.83 Налогового кодекса Российской Федерации в этом случае заявление должно быть подано в течение тридцати дней с момента государственной регистрации недвижимого имущества или транспортных средств.

За нарушение срока постановки на учёт и уклонение от постановки на учёт в налоговом органе предусмотрена налоговая ответственность.

Физические лица, в том числе предприниматели, не обязаны подавать заявление о постановке на учёт недвижимого имущества и транспортных средств. В этом случае постановка на учёт осуществляется налоговыми органами не по заявлению владельцев - физических лиц, а по сведениям, предоставленным органами, указанными в ст.85 Налогового кодекса Российской Федерации (органами Государственной инспекции по безопасности дорожного движения (ГИБДД), учреждениями юстиции, нотариусами и т.п.).

Физические лица, не относящиеся к индивидуальным предпринимателям, в том числе лица, указанные в п.5 ст.83, также подлежат постановке на учёт по сведениям, предоставленным органами записи актов гражданского состояния (ЗАГС), паспортными столами. Таким образом, постепенно практически все проживающие в России физические лица будут находиться на учёте в налоговых органах с присвоением идентификационного номера "потенциального" налогоплательщика.

Поскольку постановка физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, осуществляется без их участия, налоговый орган обязан незамедлительно уведомить физическое лицо о постановке его на учёт.

Если организации и индивидуальные предприниматели при подаче заявлений о постановке на учёт затрудняются определить налоговый орган, в который необходимо подать такое заявление, они могут обратиться в любой другой налоговый орган, который по представленным данным обязан определить тот налоговый орган, в котором они должны стоять на учёте.

Налоговый кодекс Российской Федерации не решает вопрос постановки на учёт в случаях, когда регистрация по месту жительства отсутствует по тем или иным причинам. В этом случае, по нашему мнению, физическое лицо должно быть поставлено на учёт по месту его фактического проживания.

Налоговый кодекс Российской Федерации устанавливает

обязанность налоговых органов самостоятельно (не дожидаясь заявлений налогоплательщика) принимать меры к постановке на учёт налогоплательщиков, по которым сведения предоставлены органами, осуществляющими регистрацию юридических лиц (управления и отделы регистрации при местных администрациях и т.д.), регистрацию недвижимого имущества (учреждения юстиции) и сделок с ними (нотариусы и органы учреждения, уполномоченные совершать налоговые действия).

Необходимо, однако, отметить, что принятие мер к постановке на учёт организаций и индивидуальных предпринимателей должно осуществляться в случае непоступления заявлений от них в предусмотренный Налоговым кодексом Российской Федерации срок, а подача заявлений от физических лиц, не являющихся предпринимателями, но совершивших сделки с недвижимым имуществом, Налоговым кодексом Российской Федерации не предусмотрена.

Заявление о постановке на учёт подаётся организациями и индивидуальными предпринимателями по строго установленной форме. Причём новые формы заявлений о постановке на учёт утверждаются до начала года, с которого они начинают применяться.

К заявлению, подаваемому организацией, обязательно прилагаются документы, которые содержат все необходимые сведения об этой организации-налогоплательщике. Таковыми документами являются, в частности, свидетельство о государственной регистрации, учредительные и другие документы, подтверждающие создание организации или ее филиалов и представительств. Данный перечень документов является закрытым и расширительному толкованию не подлежит, т.е. иные документы (лицензии, сертификаты, дополнительные данные на учредителей и др.) при постановке на учёт после регистрации налогоплательщика налоговые органы требовать не вправе.

К заявлению, подаваемому индивидуальным предпринимателем, прилагаются свидетельство о государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя или копия лицензии на право занятия частной практикой (нотариальной, аудиторской, охранной), а также документы, удостоверяющие личность гражданина и подтверждающие регистрацию по месту жительства (паспорт).

Срок постановки на учёт установлен для налоговых органов пять дней, в течение которых они должны также выдать соответствующее свидетельство о постановке на учёт. Однако этот срок начинает действовать с момента не только подачи заявления, но и всех подобных документов, которые перечислены в п.1 ст.84 Налогового кодекса Российской Федерации.

После выполнения своих обязанностей по постановке на учёт налогоплательщики несут дополнительные обязанности по информированию налоговых органов о появлении новых данных о себе или об изменении существующего положения.

Так, организации обязаны сообщать в налоговые органы, в которых

они состоят на учёте, об изменениях, которые для налогообложения имеют или могут иметь определённое значение: об изменениях в уставных и других учредительных документах организаций, о создании новых филиалов и представительств, а также о разрешении на занятие лицензируемыми видами деятельности. Срок для такого уведомления - десять дней с момента регистрации изменений в учредительные документы.

Что касается разрешений заниматься лицензируемыми видами деятельности, то очевидно, что здесь срок в 10 дней установлен с момента получения такого разрешения.

Для организаций, которые меняют место нахождения, а также для физических лиц, уже состоящих на учёте и изменяющих место жительства (в случае переезда в другой район города, в другой город, а также для временного проживания за границу и т.п.), предусмотрена процедура переучета.

2.3. Переучет налогоплательщиков

Переучет представляет собой снятие с учёта в прежнем налоговом органе и постановку на учёт в другом налоговом органе по новому месту нахождения налогоплательщика. Подать заявление о переучёте это обязанность налогоплательщика. Срок для подачи заявления о переучёте - пять дней. Аналогичный срок (пять дней) предусмотрен и для налоговых органов, где налогоплательщик состоял ранее на учёте. В течение пяти дней с момента подачи налогоплательщиком заявления о переучёте этот налоговый орган обязан снять его с учёта и поставить на новый учёт.

Снятие с учёта организации осуществляется в случаях ликвидации или реорганизации, закрытия филиала или представительства, а для индивидуального предпринимателя - в случае прекращения деятельности и сдачи свидетельства о регистрации в регистрирующий орган.

Снятие с учёта физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, Налоговым кодексом Российской Федерации специально не предусмотрено. Однако, очевидно, что данное требование распространяется для физических лиц, которые ранее уже состояли на налоговом учёте и выбывают из налоговой юрисдикции Российской Федерации по тем или иным причинам, например в случае выезда за границу на постоянное место жительства.

Необходимо отметить, что постановка на учёт, переучёт, снятие с учёта осуществляются для налогоплательщика бесплатно, т.е. без взимания какой-либо платы или сборов.

Процедура постановки на учёт налогоплательщика завершается присвоением идентификационного номера налогоплательщика (в случае повторной постановки на учёт по месту нахождения филиалов, представительств, недвижимого имущества и транспортных средств

идентификационный номер налогоплательщика повторно не присваивается).

Необходимо отметить, что до вступления в силу Налогового кодекса Российской Федерации законодательство предусматривало присвоение идентификационного номера налогоплательщика только в отношении организации и индивидуальных предпринимателей. Представляется, что порядок присвоения идентификационного номера налогоплательщика физическим лицам, не являющимся предпринимателями, должно разработать Министерство Российской Федерации по налогам и сборам.

Идентификационный номер налогоплательщика является универсальным, персональным учётным номером налогоплательщика, который должен указывать свой идентификационный номер налогоплательщика во всех подаваемых в налоговый орган декларациях, отчётах или иных исходящих от него документах. Таким образом, если у организации возникает необходимость встать на учёт в налоговом органе по месту нахождения филиалов и представительств, а также по месту нахождения недвижимого имущества или транспортных средств, то в заявлении она обязана указать свой идентификационный номер налогоплательщика. В случае постановки на учёт физических лиц налоговые органы сами устанавливают наличие у данного лица идентификационного номера налогоплательщика.

Российским законодательством могут быть предусмотрены случаи, когда свой идентификационный номер налогоплательщик обязан указывать в тех или иных документах, направляемых иным лицам (в иные государственные органы, банкам, контрагентам и так далее).

В порядке, установленном Правительством Российской Федерации, ведётся Единый государственный реестр налогоплательщиков. Кроме того, сведения о налогоплательщиках и присвоенных им идентификационных номерах включаются в единую автоматизированную информационную систему обработки данных налоговой службы.

Налоговый кодекс Российской Федерации предусматривает обязанность регистрирующих и некоторых других органов и учреждений представлять в налоговые органы информацию, связанную с учётом налогоплательщиков. Данная обязанность обусловлена необходимостью своеобразного перекрёстного налогового контроля за налогоплательщиками.

Представлять информацию обязаны следующие органы и учреждения:

- 1) осуществляющие регистрацию организаций, индивидуальных предпринимателей (управления, отделы регистрации при местных администрациях, министерствах и т.д.);
- 2) выдающие лицензии, свидетельства или иные подобные документы, дающие право на занятие определённым видом деятельности (подразделения отраслевых ведомств и т.д.);
- 3) осуществляющие регистрацию физических лиц по месту жительства (паспортные столы, паспортно-визовые службы);

4) осуществляющие регистрацию рождения и смерти физических лиц (органы записи актов гражданского состояния - ЗАГС);

5) осуществляющие учёт или регистрацию недвижимого имущества, признаваемого в соответствии с законодательством о налогах и сборах объектом налогообложения (учреждения юстиции);

6) опеки и попечительства, воспитательные, лечебные учреждения, учреждения социальной защиты населения и иные аналогичные учреждения, которые в соответствии с федеральным законодательством осуществляют опеку, попечительство или управление имуществом подопечного;

7) уполномоченные совершать нотариальные действия и нотариусы, осуществляющие частную практику.

Сведения предоставляются данными органами с целью обеспечения своевременной постановки на учёт в тех случаях, когда налогоплательщики не обязаны подавать заявление о постановке на учёт, а также с целью проверки сведений, указанных организациями и индивидуальными предпринимателями в заявлениях о постановке на учёт, а также с целью получения дополнительной информации о налогоплательщиках.

Благодаря предоставляемым сведениям налоговые органы получают достаточно полную информацию о проживающих на территории Российской Федерации физических лицах: об их рождении и смерти, о месте их проживания, о создании ими организаций или регистрации их в качестве индивидуальных предпринимателей, о получении прав на осуществление определенных видов деятельности, о принадлежащем им недвижимом имуществе и транспортных средствах, об установлении опеки, попечительства или управлении имуществом, о наследовании и дарении. Практически то же можно сказать и в отношении организаций.

Сведения должны быть предоставлены в течение десяти дней с момента регистрации (п.п.1-4 ст.85 Налогового кодекса Российской Федерации) и в течение пяти дней со дня установления опеки, попечительства или управления имуществом подопечного или со дня соответствующего нотариального удостоверения (п.п.5 и 6 ст.85 Налогового Кодекса РФ).

В случае нарушения срока предоставления сведений, указанных в ст.85 Налогового кодекса Российской Федерации, лица могут быть привлечены к налоговой ответственности на основании п.3 ст.119 Налогового кодекса Российской Федерации.

Ст.86 Налогового кодекса Российской Федерации предусматривает две обязанности банков, связанные с учётом налогоплательщиков и ранее предусмотренные в ст.4 Закона "Об основах налоговой системы в Российской Федерации":

1) открывать организациям и индивидуальным предпринимателям счета только при предъявлении ими свидетельства о постановке на учёт в налоговом органе, оформленного в соответствии со ст.84 п.2 Налогового кодекса Российской Федерации;

2) в пятидневный срок сообщать об открытии или закрытии счёта организации или индивидуального предпринимателя (лица, указанные в п.5 ст.83 Налогового кодекса Российской Федерации, также относятся к индивидуальным предпринимателям).

Следует иметь в виду, что под счетами в Налоговом кодексе Российской Федерации понимаются только расчётный (текущие) и иные счета, открываемые на основании договора банковского счёта, на которые зачисляются и с которых могут расходоваться денежные средства организаций и индивидуальных предпринимателей.

В соответствии с п.1 Указа Президента Российской Федерации от 23 мая 1994 г. № 1006 “Об осуществлении комплексных мер по своевременному и полному внесению в бюджет налогов и иных обязательных платежей” банки обязаны открывать иные, кроме расчётных и текущих, счета (валютные, ссудные, депозитные и т.д.) только при предъявлении налогоплательщиками документа (справки), удостоверяющего об уведомлении налогового органа о намерении налогового плательщика открыть в банке соответствующие (кроме расчётного и текущего) счета. Нормативные правовые акты, действующие на территории Российской Федерации, действуют в части, не противоречащей части первой Налогового кодекса Российской Федерации, и подлежат приведению в соответствие с частью первой Налогового кодекса Российской Федерации. Поэтому п.1 Указа Президента Российской Федерации, который в данной части противоречит Налоговому кодексу Российской Федерации, с 1 января 1998 г. не должен применяться.

Нарушение банком порядка открытия счёта налогоплательщику влечёт налоговую ответственность, предусмотренную ст.132 Налогового кодекса Российской Федерации.

2.4. Проведение налоговых проверок и оформление их результатов

Налоговая проверка представляет собой осмотр и исследование документации налогоплательщика на предмет правильной и своевременной уплаты платежей. Налоговая проверка является основным способом контроля государства за деятельностью налогоплательщиков. Однако до принятия Налогового кодекса Российской Федерации порядок и условия проведения проверок регламентировались внутренними документами Государственной налоговой службы Российской Федерации, причём большинство таких документов носило закрытый характер и оставалось для налогоплательщиков неизвестными.

После принятия Налогового кодекса Российской Федерации впервые в законодательстве о налогах и сборах достаточно чётко определены виды, условия, процедура проведения таких проверок, что должно предотвратить случаи произвола и необоснованного нарушения

прав и интересов налогоплательщиков.

В соответствии со ст.87 Налогового кодекса Российской Федерации нормативно установлены следующие виды налоговых проверок:

камеральные, проводимые по месту нахождения налогового органа;

выездные, т.е. связанные с выходом проверяющих по месту нахождения налогоплательщика;

встречные, проводимые в связи с проверкой деятельности другого налогоплательщика;

повторные выездные, проводимые уже после проведенной выездной проверки налогоплательщика.

Другие виды налоговых проверок Налоговым кодексом Российской Федерации не установлены.

Налоговый кодекс Российской Федерации устанавливает, что камеральные проверки могут проводиться в отношении любых налогоплательщиков (в том числе граждан, не являющихся индивидуальными предпринимателями), а выездные - только в отношении организаций и индивидуальных предпринимателей. Как следует из п.7 ст.101 Налогового кодекса Российской Федерации, камеральные и выездные проверки могут проводиться также в отношении налоговых агентов.

Налоговым кодексом Российской Федерации четко установлено, что налоговой проверкой могут быть охвачены не более чем три календарных года деятельности налогоплательщика. Таким образом, с 1 января 1999 г. налоговые органы могут проверять налогоплательщиков только за период с 1 января 1996 г. и по 1998 г. В отношении иных периодов деятельности до 1996 г. налоговые проверки проводиться не могут. Необходимо отметить, что данное положение касается и тех проверок, которые к 1 января 1999 г. не были закончены в отношении налогоплательщиков за период до 1 января 1996 г. Такие проверки должны быть прекращены, так как правовых оснований для их проведения с 1 января 1999 г. нет. Это обусловлено тем, что в соответствии с п.3 ст.5 Налогового кодекса Российской Федерации акты законодательства о налогах, устанавливающие дополнительные гарантии защиты прав налогоплательщиков, имеют обратную силу.

2.4.1. Встречная налоговая проверка

В части 2 ст.87 Налогового кодекса Российской Федерации содержатся понятие и основания для проведения встречной проверки. Под **встречной налоговой проверкой** понимается истребование документов, проводимое у лиц, с которыми проверяемый налогоплательщик имеет хозяйственные связи, с целью получения информации о деятельности проверяемого налогоплательщика или налогового агента, связанной с деятельностью этих иных лиц. Основанием для проведения встречной проверки является

необходимость получения такой информации. Получение информации необходимо, как правило, либо для установления достоверности хозяйственных операций, отражённых в первичных документах налогоплательщика, либо в случае отсутствия надлежащих первичных документов.

При встречных проверках первичные документы и учётные данные проверяемого предприятия сличаются с соответствующими документами и данными, находящимися на тех предприятиях, от которых получены или которым выданы средства и материальные ценности; причём данные, указанные в актах встречных проверок, должны быть обязательно подтверждены подписями руководителя и главного бухгалтера предприятия, на котором проводится встречная проверка.

Проведение налоговыми органами повторных налоговых проверок по одним и тем же налогам, подлежащим уплате, или уплаченным налогоплательщиком уже за проверенный налоговый период, разрешается только в следующих случаях:

1) когда такая проверка проводится в связи с реорганизацией или ликвидацией организации-налогоплательщика;

2) когда такая проверка проводится вышестоящим налоговым органом на основании мотивированного постановления в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку.

Вышестоящий налоговый орган, проводящий повторную проверку, обязан соблюдать требования, установленные Налоговым кодексом Российской Федерации для налоговых органов при проведении налоговых проверок. В частности, вышестоящим налоговым органом при проведении комплексной проверки работы нижестоящего налогового органа у налогоплательщиков, проверенных ранее данным налоговым органом за тот же ревизуемый период, могут быть установлены нарушения налогового законодательства, которые не были выявлены раньше. В этом случае санкции к налогоплательщикам применяются руководителем вышестоящего налогового органа в общем порядке, предусмотренном Налоговым кодексом Российской Федерации.

Кроме того, повторной проверкой могут быть охвачены не более чем три года (календарных) деятельности налогоплательщика, предшествовавших году проведения проверки.

В соответствии с Законом Российской Федерации «О федеральных органах налоговой полиции» органы налоговой полиции имеют право осуществлять при наличии достаточных данных проверки налогоплательщиков (в том числе контрольные проверки после проверок, проведённых налоговыми органами) в полном объёме с составлением актов по результатам этих проверок. Однако эта норма противоречит ч.3 ст.87 Налогового кодекса Российской Федерации, так как предусматривает возможность проведения повторной проверки органами налоговой полиции, которые не являются вышестоящими для налоговых органов.

Однако с учетом того, что органы налоговой полиции исключены

из состава участников налоговых отношений (ст.9 Налогового кодекса Российской Федерации), а также и обстоятельства, что в соответствии с подп.4 п.2 ст.56 Налогового кодекса Российской Федерации органы налоговой полиции полномочны участвовать в налоговых проверках только по запросу налоговых органов, по нашему мнению, п.3 ст.11 Закона Российской Федерации “О федеральных органах налоговой полиции” в части контрольных проверок (до внесения соответствующих поправок в Налоговый кодекс Российской Федерации) применяться не должен.

2.4.2. Камеральная налоговая проверка

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

Камеральные проверки проводятся должностными лицами налоговых органов. Камеральная проверка состоит в обработке полученных от налогоплательщика отчётных документов и налоговых расчётов. Камеральные проверки отчётов и расчётов налогоплательщиков осуществляются по каждому конкретному виду налогов в соответствии с действующим законодательством о налогах и сборах.

Проверке в основном подвергается правильность заполнения соответствующих граф и строк декларации и отчётов, правомерность использования тех или иных льгот, а также осуществляется арифметическая сверка отчётных показателей. При проведении проверок налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения, получить объяснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты налогов.

Камеральная проверка должна быть произведена в течение двух месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации и документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налогов, поэтому при приеме в налоговые органы документов рекомендуется требовать от сотрудников налоговых органов проставления отметки на копии документа о его принятии и даты представления. При отправке документов по почте днём её представления считается дата оплаты заказного письма с описью вложения.

Двухмесячный срок является предельным, поэтому по его истечении со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации и документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налогов, налоговые органы осуществлять камеральную проверку не вправе. Налоговый контроль после этого может осуществляться только в рамках выездной проверки с соблюдением правил и требований,

установленных в ст.89 Налогового кодекса Российской Федерации и иных законодательных актах.

Однако законодательством о налогах и сборах могут быть установлены и иные сроки проведения камеральных проверок, а в случае отсутствия таких сроков должен применяться общий срок - два месяца.

По результатам камеральных проверок возможно доначисление налогов, начисление пени. В этом случае налоговый орган направляет налогоплательщику требование об уплате соответствующей суммы налога и пени. В ходе проверки возможно также выявление нарушений, факты совершения которых не требуют выездной проверки, например штраф за нарушение срока представления налоговой декларации и иных документов. По таким нарушениям начальники налоговых органов принимают решения на основании докладных (служебных) записок должностных лиц этих налоговых органов в соответствии со ст.101 Налогового кодекса Российской Федерации. Суммы штрафных санкций могут быть взысканы в порядке, предусмотренном ст.ст.104 и 105 Налогового кодекса Российской Федерации.

В случае выявления ошибок в заполнении документов или противоречий между сведениями, содержащимися в представленных документах, об этом сообщается налогоплательщику с требованием внести соответствующие исправления в установленный срок.

2.4.3. Выездная налоговая проверка

Статьей 89 Налогового кодекса Российской Федерации устанавливаются основные правила проведения выездной налоговой проверки. О проведении выездной налоговой проверки руководитель или заместитель руководителя налогового органа принимают письменное постановление. Проведению выездной проверки предшествует соответствующая подготовка, т.е. изучение имеющихся материалов предшествующей проверки, поступивших сигналов о нарушении налогового законодательства и другой информации, характеризующей работу и финансовое состояние налогоплательщика. На основании этой информации, как правило, разрабатывается программа проведения документальной проверки, предусматривающая перечень основных вопросов, на которых следует сосредоточить внимание, а также конкретный период, за который должна быть проведена выездная налоговая проверка документов. Программа выездной проверки утверждается руководителем налогового органа или его заместителем.

Должностные лица налоговых органов осуществляют выездные проверки и обследования на основании письменного поручения руководителя налогового органа на право проведения проверки конкретного налогоплательщика при предъявлении служебного удостоверения, а при необходимости – соответствующей формы допуска.

Налоговый кодекс Российской Федерации установил ограничения в сроках проведения выездной налоговой проверки - не чаще одного

раза в год. При этом Налоговый кодекс Российской Федерации не делает различий в зависимости от того, каким налоговым органом она проводится - местным или вышестоящим. Следовательно, любая выездная налоговая проверка не может проводиться дважды в течение одного года, за исключением двух случаев:

когда выездная налоговая документальная проверка осуществляется в связи с реорганизацией или ликвидацией организации-налогоплательщика;

когда выездная налоговая документальная проверка осуществляется вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку.

Как было указано выше, органы налоговой полиции не являются вышестоящими для налоговых органов, поэтому при проведении проверки с участием органов налоговой полиции необходимо учитывать время проведения предыдущей проверки.

Максимальный срок проведения выездной проверки - два месяца. В то же время в исключительных случаях вышестоящий налоговый орган может увеличить продолжительность выездной налоговой проверки до трех месяцев. Срок проведения проверки включает в себя время фактического нахождения проверяющих на территории проверяемого налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента.

В ходе проверки уполномоченные должностные лица налоговых органов могут проводить инвентаризацию имущества налогоплательщика, осматривать (обследовать) помещения, производить выемку документов и предметов, назначать экспертизу, привлекать специалистов, переводчиков, вызывать понятых, а также осуществлять иные действия в порядке, предусмотренном в гл.14 Налогового кодекса Российской Федерации.

Необходимо отметить, что ранее полномочия налоговых органов по инвентаризации имущества и обязательств налогоплательщика в законодательстве не были закреплены.

Осуществляющие проверку должностные лица вправе изымать подлинные документы, свидетельствующие о совершении налогового правонарушения. Изъятие документов возможно при наличии у проверяющих достаточных оснований полагать, что данные документы могут быть уничтожены, скрыты, заменены или изменены. Порядок изъятия документов предусмотрен в ст.ст.93 и 94 Налогового кодекса Российской Федерации; помимо предусмотренных в данных статьях требований, проверяющие обязаны составить акт об изъятии документов, в котором должна быть обоснована необходимость изъятия и приведён перечень изымаемых документов. Налогоплательщик вправе при изъятии документов делать замечания, которые должны быть по его требованию внесены в акт об изъятии документов. Изъятые документы должны быть соответствующим образом оформлены. Копия акта об изъятии документов передается налогоплательщику. Ему же должна быть предоставлена возможность сделать копии изымаемых документов в

порядке, предусмотренном п.8 ст.94 Налогового кодекса Российской Федерации.

2.4.4. Участие свидетеля

В качестве одного из средств доказывания при проведении налогового контроля ст.90 Налогового кодекса Российской Федерации предусматривает показания свидетеля. Свидетель участвует в процессе налогового контроля как лицо, в силу закона связанное содействовать налоговым органам в осуществлении контрольных функций. Функция свидетеля - дача свидетельских показаний.

Свидетель обычно дает показания в помещении налогового органа, но его показания могут быть получены и по месту его пребывания, если он вследствие болезни, старости, инвалидности и в других случаях не в состоянии явиться в налоговый орган.

Свидетель дает показания в устной форме. Эти показания заносятся в протокол. В ст.90 Налогового кодекса Российской Федерации законодатель не дает точного названия действию должностного лица налогового органа по получению свидетельских показаний (в других отраслях права это действие именуется допросом). Одним из требований, которое предъявляется к составлению протокола в ст.99 Налогового кодекса Российской Федерации, - это указание его наименования. Как следует из ст.96 Налогового кодекса Российской Федерации, в ходе налоговой проверки проводится "опрос свидетеля". Поэтому протокол, составляемый для фиксации показаний свидетеля, должен называться "Протокол опроса свидетеля". Об остальных требованиях к содержанию протокола указано в ст.99 Налогового кодекса Российской Федерации.

В качестве свидетеля для дачи показаний может быть вызвано любое лицо, которому, возможно, известны какие-либо обстоятельства, имеющие значения для осуществления налогового контроля. Отсюда следует, что предмет свидетельских показаний - это значимые для целей налогового контроля обстоятельства (например, об объекте налогообложения, о фактах реализации товара, работах или услугах и тому подобное).

Определённые в законе лица не подлежат допросу в качестве свидетелей. Так, поскольку целью свидетельских показаний является получение достоверного знания о значимых для осуществления налогового контроля обстоятельствах, вызову в качестве свидетелей не подлежат лица, которые в силу малолетнего возраста, физических или психических недостатков не способны правильно воспринимать и (или) воспроизводить обстоятельства, имеющие значение для налогового контроля. Также не могут допрашиваться в качестве свидетеля лица, которые получили информацию, необходимую для проведения налогового контроля, в связи с исполнением ими своих профессиональных обязанностей и подобные сведения относятся к профессиональной тайне этих лиц, в частности адвокат, аудитор.

Если у должностного лица налогового органа возникают сомнения в психических и физических способностях свидетеля, то от получения свидетельских показаний следует воздержаться. Привлекать для решения этого вопроса эксперта в порядке, предусмотренном ст.95 Налогового кодекса Российской Федерации, должностное лицо не вправе. Такой вывод следует из того, что эксперт может быть привлечён к участию только в выездной налоговой проверке, а получение свидетельских показаний обычно производится по месту нахождения налогового органа (п.4 ст.90 Налогового кодекса Российской Федерации).

Один из случаев, когда гражданин вправе отказаться от дачи свидетельских показаний, установлен в п.1 ст.51 Конституции Российской Федерации: никто не обязан свидетельствовать против себя самого, своего супруга и близких родственников, круг которых определяется федеральным законом. Следует руководствоваться определением понятия близких родственников, содержащимся в ст.34 Уголовно-процессуального кодекса РСФСР, где к этой категории, помимо супруга, относятся родители, дети, усыновители, усыновленные, родные братья и сестры, дед, бабушка, внуки.

Перед получением показания должностное лицо налогового органа разъясняет свидетелю его права и обязанности и предупреждает об ответственности за уклонение от дачи показаний либо за дачу заведомо ложной информации; в частности, свидетелю разъясняется его право на отказ от дачи показаний при наличии оснований, предусмотренных ст.51 Конституции Российской Федерации, а также право делать замечания, подлежащие внесению в протокол. Отказ или уклонение свидетеля от дачи показаний, а также дача заведомо ложных сведений в процессе налогового контроля образуют состав налогового правонарушения, предусмотренного ст.128 Налогового кодекса Российской Федерации.

2.4.5. Осмотр территорий налогоплательщика

В целях налогового контроля иногда может быть необходим доступ должностных лиц налогового органа на территорию или в помещение налогоплательщика для проведения налоговой проверки.

Статья 91 Налогового кодекса РФ определяет порядок и условия доступа должностных лиц налоговых органов на территорию или в помещение налогоплательщика при проведении выездной налоговой проверки. Такое право имеют лица, непосредственно участвующие в проведении выездной налоговой проверки.

Основанием для доступа должностных лиц налоговых органов на территорию или в помещение налогоплательщика служит вынесенное руководителем налогового органа или его заместителем постановление о проведении выездной налоговой проверки конкретного налогоплательщика. Оно предъявляется налогоплательщику или его

представителю одновременно с удостоверениями проводящих проверку должностных лиц. Состав проверяющей группы (бригады) должен быть приведен в постановлении.

В п.2 ст.91 Налогового кодекса Российской Федерации предусмотрен осмотр двух видов объектов – территорий или помещений налогоплательщика, используемых для осуществления предпринимательской деятельности, и объектов налогообложения. Цель проведения осмотра - проверка документальных данных, представленных налогоплательщиком, подробнее об осмотре указано в ст.92 Налогового кодекса Российской Федерации.

Должностные лица налоговых органов вправе входить в любые помещения налогоплательщика, за исключением жилых.

Препятствовать доступу должностных лиц налоговых органов в нежилые помещения налогоплательщик не вправе. Воспрепятствование доступу проверяющей группе на территорию или в нежилое помещение налогоплательщика образует состав налогового правонарушения, предусмотренного ст.124 Налогового кодекса Российской Федерации.

Незаконное воспрепятствование доступу должностного лица налогового органа в помещения или на территорию налогоплательщика, кроме ответственности за совершение налогового правонарушения, может повлечь еще одно негативное для налогоплательщика последствие. Составление акта о воспрепятствовании доступу предоставляет налоговому органу право самостоятельно определить суммы подлежащих уплате налогов на основании оценки имеющихся у него данных о налогоплательщике или по аналогичным данным у других налогоплательщиков.

Самостоятельное определение налоговым органом сумм подлежащих уплате налогов в случае незаконного воспрепятствования их доступу в помещение или на территорию - это право, а не обязанность налоговых органов. Если налоговый орган не считает целесообразным воспользоваться этим правом, он может использовать предусмотренные законом способы для проникновения на территорию или в помещение (например, прибегнуть к помощи налоговой полиции).

В соответствии со ст.92 Налогового кодекса Российской Федерации должностное лицо налогового органа, производящее выездную налоговую проверку, в целях выяснения обстоятельств, имеющих значение для полноты проверки, вправе проводить осмотр территорий, помещений налогоплательщика, в отношении которого проводится налоговая проверка, документов и предметов.

Осмотр документов и предметов вне рамок выездной налоговой проверки допускается, если документы и предметы были получены должностным лицом налогового органа в результате ранее произведенных действий по осуществлению налогового контроля или при согласии владельца этих документов на проведение их осмотра.

Осмотр производится в присутствии понятых. При проведении осмотра вправе участвовать лицо, в отношении которого проводится

налоговая проверка, или его представитель, а также специалисты.

В необходимых случаях при осмотре производится фото- и кино-съемка, видеозапись, снимаются с документов копии или другие действия. О производстве осмотра составляется протокол.

Об участии понятых указано в ст.98 Налогового кодекса Российской Федерации.

Протокол должен быть составлен в соответствии с требованиями, указанными в ст.99 Налогового кодекса Российской Федерации.

Должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, вправе истребовать у проверяемого налогоплательщика (иного обязанного лица) необходимые для проверки документы.

Субъектом, с которого требуют документы в порядке, установленном ст.93 Налогового кодекса Российской Федерации, может быть только налогоплательщик или иное обязанное лицо, в отношении которого проводится проверка. Относимость истребуемых документов к предмету проверки определяется должностным лицом налогового органа. Истребование документов возможно при проведении как выездной, так и камеральной налоговой проверок.

Требование о представлении документов должно быть направлено обязанному лицу в письменном виде. Представление документов может быть произведено путем их направления в налоговый орган или выдачи налоговому органу в зависимости от того, в рамках какой проверки предъявлено это требование - камеральной или выездной. Пятидневный срок для представления документов исчисляется с момента получения обязанным лицом требования о представлении документов.

Документы представляются в виде заверенных копий. Копия может быть заверена либо самим налогоплательщиком, либо должностным лицом налогового органа. Представление подлинников документов ст.93 Налогового кодекса Российской Федерации не предусматривается.

В ст.93 Налогового кодекса Российской Федерации решается вопрос о том, кто должен нести бремя расходов, связанных с изготовлением копий истребуемых документов - налогоплательщик или налоговый орган. Поскольку представление копий документов производится во исполнение требования налогового органа и направлено на решение стоящих перед ним задач, налоговый орган, очевидно, должен оказать налогоплательщику необходимое содействие в изготовлении копий или возместить связанные с этим расходы.

Под **отказом от представления документов** следует понимать ситуацию, когда должностное лицо налогового органа требует их выдачу в ходе выездной налоговой проверки, а обязанное лицо в явной форме заявляет о нежелании их выдать.

Если обязанному лицу предлагается отправить документы в налоговый орган, явный отказ от их направления маловероятен. В этом случае правонарушение обычно состоит в уклонении от выполнения требуемого действия и выражается в непредставлении документов в пятидневный срок, установленный п.1 ст.93 Налогового кодекса

Российской Федерации.

Ответственность за отказ или непредставление документов предусмотрена ст.127 Налогового кодекса Российской Федерации. Обратим внимание, что в тексте п.2 ст.93 Налогового кодекса Российской Федерации допущена неточность: ст.127 Налогового кодекса Российской Федерации не содержит нумерованных пунктов и не устанавливает каких-либо сроков.

Хотя в качестве возникновения у налогового органа права произвести выемку указан только отказ представить требуемые документы, это же правило распространяется и на случай их непредставления в указанный срок.

3. ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА НАРУШЕНИЕ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА

3.1. Содержание и виды ответственности за нарушение налогового законодательства

Долгое время отечественным законодательством были предусмотрены только четыре вида юридической ответственности, которые различались в зависимости от отраслевой принадлежности юридических норм, их закрепляющих:

1) уголовная - наступает за совершение преступлений, предусмотренных уголовным законодательством;

2) административная - наступает за посягательство субъектами права на общественные отношения, связанные с государственным управлением;

3) гражданско-правовая - выражается в применении к правонарушителю в интересах другого лица либо государства установленных законом или договором мер воздействия имущественного характера;

4) дисциплинарная - связана с нарушением трудовой дисциплины.

На первых этапах формирования налогового права как самостоятельной отрасли ответственность за налоговые правонарушения представляла собой разновидность административной ответственности. В результате экономических преобразований в стране в связи с переходом к рыночной экономике налоговое право полностью выделилось в отдельную отрасль. Соответственно возникла необходимость в появлении нового вида юридической ответственности - ответственности за налоговые правонарушения, которая имеет некоторые отличия от административной. Однако для норм о налоговых правонарушениях, предусмотренных Законом РФ от 27.12.91 №2118-1 "Об основах налоговой системы в Российской Федерации", не было предусмотрено положений об общих основаниях наступления ответственности за их совершение. По этой причине применялись некоторые нормы общей части Кодекса об административных правонарушениях. Но из-за специфичности налоговых отношений

применение общих норм об административной ответственности к ответственности за налоговые правонарушения было затруднено.

Таким образом, с введением в действие части первой Налогового кодекса можно говорить о том, что ответственность за налоговые правонарушения представляет собой самостоятельный и полноценный вид юридической ответственности.

3.2. Понятие, признаки и субъекты налоговой ответственности

В соответствии со ст.106 Налогового кодекса Российской Федерации **налоговым правонарушением** признается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и их представителей, за которое настоящим Кодексом установлена ответственность.

Субъектом налогового правонарушения, т.е. лицом, совершившим правонарушение, на которое по закону может быть возложена налоговая ответственность, в соответствии со ст.107 Налогового кодекса Российской Федерации выступает как организация, так и физическое лицо.

Статья 106 Налогового кодекса Российской Федерации предусматривает, что налоговые правонарушения совершаются налогоплательщиками, налоговыми агентами и их представителями. Однако конкретный субъектный состав налогового правонарушения гораздо шире и включает в себя и иных лиц – свидетелей, экспертов, специалистов, переводчиков, банки (ст.ст.128,129, 132 – 136 Налогового кодекса Российской Федерации).

Налоговая ответственность распространяется на всех налогоплательщиков независимо от формы собственности, организационно-правовых форм, ведомственной принадлежности. Например, субъектами налоговой ответственности по п.3 ст.119 Налогового кодекса Российской Федерации могут быть регистрирующие и иные органы, которые указаны в ст.85 Налогового кодекса Российской Федерации и обязаны предоставлять в налоговые органы сведения, связанные с учетом налогоплательщиков.

Должностные лица не являются субъектами налоговой ответственности, однако для них установлены иные виды ответственности (административная, дисциплинарная, уголовная).

К налоговой ответственности не могут привлекаться филиалы, представительства и другие обособленные подразделения организаций, поскольку они не являются самостоятельными участниками налоговых правоотношений (налогоплательщиками, налоговыми агентами и т.п.).

В зависимости от вида субъекта можно выделить правонарушения, субъектом которых являются:

- налогоплательщик (ст.ст.119, 121, 122, 124, 125, 127 Налогового

кодекса Российской Федерации);

- организация или индивидуальный предприниматель (ст.ст.116,117,118 Налогового кодекса Российской Федерации);

- организация (ст.ст.120, 126 Налогового кодекса Российской Федерации);

- налоговый агент (ст.ст.123, 125 Налогового кодекса Российской Федерации);

- законный представитель (ст.ст.119, 124 Налогового кодекса Российской Федерации);

- иное обязанное лицо (ст.ст.127, п.3 ст.119 Налогового кодекса Российской Федерации);

- свидетель (статья 128 Налогового кодекса Российской Федерации);

- эксперт, переводчик, специалист (ст.129 Налогового кодекса Российской Федерации);

- банк (ст.ст.132, 133, 134, 135 Налогового кодекса Российской Федерации).

Статья 107 Налогового кодекса Российской Федерации предусматривает, что физическое лицо может быть привлечено к налоговой ответственности с шестнадцатилетнего возраста. Это правило означает, что если физическое лицо совершило налоговое правонарушение до достижения им возраста шестнадцати лет, то оно в любом случае не может быть привлечено к налоговой ответственности.

Необходимо отметить, что Налоговый кодекс Российской Федерации не решает в полной мере проблему налоговой правоспособности и дееспособности физических лиц. Представляется, что способность иметь налоговые права и нести налоговые обязанности возникает у физических лиц в момент его рождения и прекращается смертью. А вот способность физического лица создавать для себя налоговые обязанности и исполнять их (налоговая дееспособность) ограничена гражданской дееспособностью, следовательно, ограничена гражданской дееспособностью и налоговая деликтоспособность (способность нести ответственность за налоговое правонарушение).

Так, в соответствии со ст.21 Гражданского кодекса Российской Федерации гражданская дееспособность возникает в полном объеме с наступлением совершеннолетия, т.е. по достижении восемнадцатилетнего возраста. В то же время Гражданский кодекс Российской Федерации предусматривает ограниченную дееспособность несовершеннолетних в возрасте от четырнадцати до восемнадцати лет (ст.26 Гражданского кодекса Российской Федерации), а также возможность эмансипации несовершеннолетних, достигших шестнадцатилетнего возраста (ст.27 Гражданского кодекса Российской Федерации), если они работают или занимаются предпринимательской деятельностью.

Следовательно, при привлечении лица, достигшего шестнадцати, но не достигшего восемнадцати лет, необходимо учитывать, обладал

ли он на момент совершения налогового правонарушения гражданской дееспособностью, необходимой для исполнения налоговых обязанностей (например, мог ли он распоряжаться денежными средствами в той мере, в какой это необходимо для уплаты налогов).

Субъектами налоговой ответственности не могут быть лица, которые в момент совершения неправомерного действия (бездействия) являлись невменяемыми. Причем наличие хронических или временных психических расстройств, слабоумия, отставания в психическом развитии или иного болезненного состояния психики (медицинский критерий невменяемости) еще недостаточно для освобождения лица от ответственности. Не всякое болезненное состояние психики человека позволяет признать его невменяемым, а только то, которое мешает ему правильно оценить свои поступки. Поэтому для признания лица невменяемым необходимо наличие и *юридического критерия*. Медицинские критерии устанавливают медицинские учреждения, юридический критерий определяет суд, для чего может назначаться судебно-психиатрическая экспертиза. В случае невменяемости лица никакие принудительные меры медицинского характера Налоговым кодексом Российской Федерации не предусмотрены. Представляется, что применительно к налоговой ответственности невменяемость лица может признаваться в редких исключительных случаях.

Статья 106 Налогового кодекса Российской Федерации предусматривает в качестве субъектов представителей налогоплательщиков и налоговых агентов. В соответствии со ст.27 п.2 Налогового кодекса Российской Федерации законными представителями налогоплательщика - физического лица – признаются лица, выступающие в качестве его представителей в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации. Законными представителями являются, например, родители своих несовершеннолетних детей (ст.64 Налогового кодекса Российской Федерации). Гражданский кодекс Российской Федерации предусматривает также законное представительство лиц, признанных судом полностью или частично недееспособными.

Законные представители могут нести налоговую ответственность только за неисполнение тех обязанностей, которые установлены для них как для законных представителей. Например, в соответствии со ст.45 Налогового кодекса Российской Федерации налогоплательщик должен самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога, если иное не установлено законодательством о налогах и сборах. Поэтому если во второй части Налогового кодекса Российской Федерации или принятых в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации федеральных законах не будет установлена обязанность законных представителей несовершеннолетних детей и других недееспособных лиц уплачивать за них налоги и сборы, то законные представители не могут являться субъектами налоговой, как и любой иной ответственности в связи с неуплатой налогов недееспособными лицами.

Второе условие для ответственности законных представителей то,

что данные лица должны быть прямо указаны в Налоговом кодексе Российской Федерации в качестве субъектов ответственности (ст.ст.119 и 124 Налогового кодекса Российской Федерации). Ответственности за совершение налогового правонарушения присущи все основные признаки юридической ответственности:

- она является средством охраны правопорядка;
- состоит в применении мер государственного принуждения;
- наступает за нарушение правовых норм;
- наступает на основе норм права, т.е. нормативно определена;
- является последствием виновного деяния;
- состоит в применении санкций правовых норм и связана с отрицательными последствиями материального или морального характера, которые правонарушитель должен претерпеть;
- реализуется в соответствующих процессуальных формах.

В то же время данная ответственность характеризуется и рядом особенностей, что позволяет говорить о ней особо.

1. Основанием ответственности в данном случае является налоговое правонарушение.

2. Данная ответственность состоит в применении к нарушителю специальных финансовых санкций - денежных штрафов, поэтому она носит исключительно имущественный характер.

3. Законодательством предусмотрен особый порядок привлечения к ответственности - судебный.

4. Применение ответственности за нарушение налогового законодательства урегулировано нормами налогового права, которые в своей совокупности составляют нормативную основу ответственности за нарушения налогового законодательства.

5. Объектами данной ответственности являются налогоплательщики, налоговые агенты, их представители, банки, а также лица, способствующие осуществлению налогового контроля.

6. К данной ответственности обязанных лиц привлекают налоговые органы, а в специально установленных случаях - таможенные органы.

Налоговая ответственность имеет административную природу. Более того, учитывая, что налоговая ответственность во многом схожа с ответственностью, предусмотренной п.8 Указа Президента Российской Федерации от 14 июня 1992 г. №629 "О частичном изменении порядка обязательной продажи части валютной выручки и взимания экспортных пошлин", а также ответственностью, предусмотренной ст.7 Закона Российской Федерации от 18 июня 1995 г. "О применении контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением", можно сделать вывод о том, что налоговая ответственность является разновидностью административной ответственности, а налоговое правонарушение - разновидностью административного правонарушения.

Согласно п.1 ст.108 Налогового кодекса Российской Федерации основания и порядок привлечения к ответственности устанавливаются

в Налоговом кодексе Российской Федерации. Никакие иные нормативные правовые акты (например, федеральные законы, законы субъектов Федерации) не вправе предусматривать иные основания ответственности (например, вводить новые виды налоговых правонарушений), а также порядок привлечения к ответственности (например, предусматривать безвинную ответственность, устанавливать презумпцию невиновности налогоплательщика, иные обстоятельства, исключающие привлечение лица к налоговой ответственности, и так далее). Таким образом, при привлечении лица к налоговой ответственности следует руководствоваться положениями, предусмотренными в гл.гл. 15 и 16 Налогового кодекса Российской Федерации, а также общими положениями Налогового кодекса Российской Федерации (например, п.п.2, 3 ст.5 Налогового кодекса Российской Федерации). Изменения в основаниях и порядке привлечения к ответственности возможны только путем прямых поправок к Налоговому кодексу Российской Федерации.

В соответствии с п.2 ст.108 Налогового кодекса Российской Федерации никто не может нести налоговую ответственность дважды за одно и то же налоговое правонарушение. Однако необходимо учитывать, что одно и то же действие или бездействие лица может привести к совершению нескольких налоговых правонарушений. Например, с целью уклонения от уплаты налогов лицо уклонилось от постановки на учёт в налоговом органе (ст.7 Налогового кодекса Российской Федерации), нарушило сроки представления налоговой декларации (ст.119 Налогового кодекса Российской Федерации) и грубо нарушило правило учёта доходов и расходов (ст.120 Налогового кодекса Российской Федерации). В этом случае лицо подлежит ответственности за каждое из совершенных налоговых правонарушений.

Налоговый кодекс Российской Федерации исключает одновременное наступление уголовной и налоговой ответственности в тех случаях, когда действия физического лица подпадают под признаки составов преступлений и признаки составов налоговых правонарушений (конкуренция норм). В этом случае физическое лицо подлежит только уголовной ответственности. Данное правило распространяется на физические лица, поскольку для юридических лиц уголовная ответственность российским уголовным законодательством не предусмотрена, поэтому в случае, например неуплаты налогов, совершенной умышленно, организация может быть привлечена к налоговой ответственности по п.2 ст.122 Налогового кодекса Российской Федерации, а соответствующее должностное лицо организации - к уголовной ответственности по ст.199 Уголовного кодекса Российской Федерации, а также к иной ответственности (п.4 ст.108 Налогового кодекса Российской Федерации).

Налоговая ответственность, предусмотренная Налоговым кодексом Российской Федерации, носит карательный характер, предусматривающий ограничение каких-либо прав нарушителя или наложения на него специальных обязанностей, например имущественной обязанности

уплатить штраф. Привлечение к налоговой ответственности имеет целью восстановление социальной справедливости, исправление лица, допустившего налоговое правонарушение, а также предупреждение новых налоговых правонарушений данным лицом и остальными лицами. Поэтому взыскание налоговых санкций, в отличие от ранее действовавшего законодательства, не означает поступление соответствующих сумм налогов в бюджет. Обязанность по уплате налогов должна быть исполнена налогоплательщиком или налоговым агентом в любом случае, независимо от того, был ли он привлечён к налоговой ответственности или же был освобождён от наложения налоговых санкций.

3.3. Презумпция невиновности

Налоговый кодекс Российской Федерации впервые закрепил презумпцию невиновности налогоплательщика. **Презумпция невиновности** заключается в том, что каждый налогоплательщик считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке и установлена вступившим в законную силу решением суда.

Презумпция невиновности определяет характер отношений между государством, его органами и должностными лицами, с одной стороны, и лицом, против которого выдвинуты обвинения в совершении налогового правонарушения, с другой стороны. Таким образом, закрепление в Налоговом кодексе Российской Федерации данной презумпции означает окончательный отказ от обвинительного процесса, существовавшего в отношении налогоплательщиков в течение нескольких лет, начиная с 1992 г.

Пункт 6 ст.108 Налогового кодекса Российской Федерации текстуально относит презумпцию невиновности только к налогоплательщику, однако её положения в равной мере относятся и к иным лицам - налоговым агентам, представителям, банкам и другим лицам, привлекаемым к ответственности.

Из презумпции невиновности следует, что налогоплательщик не обязан доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения, напротив, обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности налогоплательщика в его совершении, возлагается на налоговые органы. Причем эти органы и лица не вправе перелгать обязанность доказывания невиновности на лицо, привлекающееся к налоговой ответственности.

Освобождение налогоплательщика (или иных лиц) от обязанности доказывать свою невиновность не лишает его права активно участвовать в своей защите.

То, что налогоплательщик (или иное лицо) не обязан доказывать

свою невиновность означает, что:

1) он не может быть принуждён к даче объяснений или к представлению имеющихся в его распоряжении доказательств;

2) признание налогоплательщиком своей вины не является “царицей доказательств” и может быть учтено лишь при наличии других доказательств по делу;

3) отказ от участия в доказывании не может влечь для налогоплательщика негативных последствий ни в части признания его виновным, ни в части определения вида и меры его ответственности.

Необходимо отметить, что, как следует из п.3 ст. 119, ст.ст.124, 127 Налогового кодекса Российской Федерации, налогоплательщик в ходе налоговой проверки под угрозой налоговой ответственности обязан представить проверяющим документы, которые могут стать доказательством его виновности. Таким образом, положение Налогового кодекса Российской Федерации о том, что налогоплательщик не обязан доказывать свою невиновность, значительно ограничено, так как Налоговый кодекс Российской Федерации обязывает налогоплательщика давать необходимые сведения, которые могут в дальнейшем выступить доказательством его виновности.

Из презумпции невиновности следует также, что неустранимые сомнения в виновности налогоплательщика в совершении налогового правонарушения толкуются в пользу налогоплательщика.

Неустранимыми сомнения признаются в тех случаях, когда собранные по делу доказательства не позволяют сделать однозначный вывод о виновности или невиновности налогоплательщика, а предоставляемые законом средства и способы собирания доказательств исчерпаны.

Налоговый кодекс Российской Федерации предусматривает возможность налогоплательщиков самостоятельно исправить ошибки, допущенные им при учёте объекта налогообложения, исчислении и уплате налога. В то же время Налоговый кодекс Российской Федерации не устанавливает последствий самостоятельного исправления ошибок. Однако самостоятельное исправление ошибок влечет внесение недоимок в бюджет, т.е. устраняет общественно вредные последствия. Учитывая это обстоятельство, а также место данной нормы (ст.108 Налогового кодекса Российской Федерации, определяющая общие положения о налоговой ответственности), можно сделать вывод о том, что в случае самостоятельного, до осуществления налоговой проверки, исправления налогоплательщиком ошибок (в учетных документах и отчетности) и внесения недоимок в бюджет налогоплательщик подлежит освобождению от налоговой ответственности, предусмотренной ст.ст.120-122 Налогового кодекса Российской Федерации. Разумеется, под ошибками понимаются действия, совершенные непреднамеренно, т.е. без умысла уклониться от уплаты налогов.

Подобные условия освобождения от ответственности ранее были предусмотрены Указом Президента Российской Федерации от 08 мая

1996 г. №685 “Об основных направлениях реформы в Российской Федерации и мерах по укреплению налоговой и платёжной дисциплины”, в разъяснениях налоговых органов и учитывались арбитражной практикой.

С учетом положительного значения самостоятельного исправления ошибок законодателю следует более подробно урегулировать данные отношения, которые бы исключали возможность возникновения сложных вопросов.

Лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения при наличии хотя бы одного из следующих обстоятельств:

- 1) отсутствие события налогового правонарушения;
- 2) отсутствие вины лица в совершении налогового правонарушения;
- 3) совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, физическим лицом, не достигшим к моменту совершения деяния шестнадцатилетнего возраста;
- 4) истечение сроков давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

3.4. Умысел и неосторожность в налоговых правонарушениях

Виновным в совершении налогового правонарушения признаётся лицо, совершившее противоправное деяние умышленно или по неосторожности.

Налоговое правонарушение признаётся совершённым умышленно, если лицо, его совершившее, осознавало противоправный характер своих действий (бездействия), делало либо сознательно допускало наступление вредных последствий таких действий (бездействия).

Налоговое правонарушение признаётся совершённым по неосторожности, если лицо, его совершившее, не осознавало противоправного характера своих действий (бездействия) либо вредного характера последствий, возникших в результате этих действий (бездействия), хотя должно было и могло это осознавать.

Вина организации в совершении налогового правонарушения определяется в зависимости от вины её должностных лиц либо ее представителей, действия (бездействие) которых обусловили совершение данного налогового нарушения.

Предусмотренные ст.110 Налогового кодекса Российской Федерации формы вины – умысел и неосторожность – различаются в зависимости от соотношения элементов сознания и воли в психическом отношении лица к совершённым им противоправным действиям (бездействию). Виновным может быть только вменяемое лицо, т.е. лицо, которое может отдавать себе отчёт в своих действиях и руководить ими.

Пункт 2 ст.110 Налогового кодекса Российской Федерации предусматривает два вида умысла - прямой и косвенный.

При прямом умысле лицо осознаёт противоправный характер своих действий (бездействия), предвидит их вредные последствия и желает их наступления. Такое определение прямого умысла применимо только к налоговым правонарушениям с материальным составом, т.е. правонарушениям, которые являются оконченными с момента наступления вредных последствий.

Примером такого правонарушения является правонарушение, предусмотренное п.2 ст.122 Налогового кодекса Российской Федерации. Противоправное действие состоит в занижении налогооблагаемой базы или в умышленно неправильном исчислении налогов по итогам налогового периода. Вредные последствия, на наступление которых направлен умысел лица при совершении указанных противоправных действий, - неуплата или неполная уплата налога. Следует заметить, что если такого последствия по каким бы то ни было причинам (в том числе и вопреки воле лица) не наступает, то ответственность по ст.122 Налогового кодекса Российской Федерации исключается.

Ряд налоговых правонарушений имеет формальный состав, т.е. правонарушение является оконченным с момента совершения лицом противоправного действия. В этом случае прямой умысел состоит в том, что лицо осознаёт противоправный характер своих действий и желает так действовать. Примером такого правонарушения является уклонение от постановки на учёт в налоговом органе (ст.117 Налогового кодекса Российской Федерации) .

Косвенный умысел состоит в том, что лицо, совершившее налоговое правонарушение, осознает противоправный характер своих действий (бездействия), предвидит их вредные последствия и сознательно допускает наступление таких последствий.

Примером правонарушения, которое может быть совершено с косвенным умыслом, является правонарушение, предусмотренное п.3 ст.120 Налогового кодекса Российской Федерации. Косвенный умысел возможен в отношении вредных последствий - занижения дохода.

Пункт 3 ст.110 Налогового кодекса Российской Федерации предусматривает одну форму неосторожности - небрежность. Неосторожное (небрежное) поведение лица имеет место в случае, если оно не осознавало противоправного характера своих действий (бездействия) либо не предвидело вредного характера их последствий, хотя должно было и могло это осознавать и предвидеть.

Долженствование осознавать и предвидеть – это объективный критерий неосторожности. Уплата налогов - конституционная обязанность каждого, следовательно, каждый должен исходить из наличия такой обязанности и необходимости ее надлежащего исполнения. Способность лица осознавать и предвидеть - это субъективный критерий неосторожности, он зависит от качеств конкретного лица и устанавливается судом.

Поскольку организация - это искусственное правовое формирование, искусственная правовая конструкция, она не обладает

собственным сознанием и психикой. Чтобы организация могла быть субъектом ответственности за налоговые правонарушения, законодатель обязан сконструировать понятие и ее вины. Виной организации признается вина гражданина, являющегося должностным лицом или представителем этой организации, действие (бездействие) которого обусловили совершение налогового правонарушения.

3.5. Давность взыскания налоговых санкций

Налоговые органы могут обратиться в суд с иском о взыскании налоговой санкции не позднее трёх месяцев со дня обнаружения налогового правонарушения и составления соответствующего акта (срок давности).

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.

Срок исковой давности по требованиям налоговых органов о взыскании налоговой санкции составляет три месяца. По общему правилу, этот срок исчисляется со дня составления акта о налоговом правонарушении (или дня, когда такой акт должен был быть составлен).

В соответствии с п.3 ст.108 Налогового кодекса Российской Федерации при наличии в деянии, совершенном нарушителем законодательства о налогах и сборах, признаков состава преступления нарушитель не привлекается к ответственности за совершение налогового правонарушения. Материалы дела передаются в органы налоговой полиции для решения вопроса о возбуждении уголовного дела. Вероятно, в этом случае правомерно говорить о приостановлении производства по делу о налоговом правонарушении.

В случае отказа в возбуждении уголовного дела, прекращения уголовного дела в ходе предварительного следствия или в судебном заседании, постановления оправдательного приговора производство по делу о налоговом правонарушении возобновляется и должно завершиться вынесением одного из решений, предусмотренных п.1 ст.101 Налогового кодекса Российской Федерации.

При вынесении постановления о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения трехмесячный срок давности взыскания налоговой санкции исчисляется со дня получения налоговым органом постановления об отказе в возбуждении или о прекращении уголовного дела, определения суда о прекращении уголовного дела либо оправдательного приговора.

4. ПРАВОВАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА НАЛОГОВ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

4.1. Виды налогов

В Российской Федерации устанавливаются и взимаются следующие виды налогов и сборов: федеральные налоги и сборы, налоги и сборы субъектов Российской Федерации (далее региональные) и местные налоги и сборы.

Федеральными признаются **налоги и сборы**, устанавливаемые Налоговым кодексом Российской Федерации и обязательные к уплате на всей ее территории.

Региональными признаются **налоги и сборы**, устанавливаемые в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации и вводимые в действие законами субъектов Российской Федерации, обязательные к уплате на территории соответствующих субъектов Российской Федерации. Устанавливая региональный налог, представительные органы власти субъектов Российской Федерации определяют следующие элементы налогообложения: налоговые льготы, налоговую ставку в пределах, установленных настоящим Кодексом, порядок и сроки уплаты налога, а также форму отчетности по данному региональному налогу. Иные элементы налогообложения устанавливаются настоящим Кодексом.

Местными признаются **налоги и сборы**, устанавливаемые и вводимые в действие в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления и обязательные к уплате на территории соответствующих муниципальных образований.

Местные налоги и сборы в городах федерального значения (Москва и Санкт-Петербург) устанавливаются и вводятся в действие законами указанных субъектов Российской Федерации.

Устанавливая местный налог, представительные органы местного самоуправления определяют в нормативных правовых актах следующие элементы налогообложения: налоговые льготы, налоговую ставку в пределах, установленных настоящим Кодексом, порядок и сроки уплаты налога, а также определяют форму отчетности по данному местному налогу. Иные элементы налогообложения устанавливаются настоящим Кодексом.

Не могут устанавливаться региональные или местные налоги и (или) сборы, не предусмотренные настоящим Кодексом.

В п.1 ст.12 Налогового кодекса Российской Федерации исчерпывающе перечислены виды налогов и сборов, которые могут устанавливаться и взиматься в Российской Федерации – это федеральные, региональные и местные налоги и сборы.

Перечень региональных налогов и сборов установлен в ст.14 Налогового кодекса Российской Федерации.

Перечень необходимых элементов налогообложения установлен в п.1 ст.18 Налогового кодекса Российской Федерации. Сравнительный анализ ст.ст.12 и 18 Налогового кодекса Российской Федерации показывает, что представительные органы власти субъектов Российской Федерации не вправе устанавливать в налоговых нормативных актах такие элементы налогообложения, как объект налогообложения, налоговую базу, налоговый период, порядок исчисления налога. Они определяются только Налоговым кодексом Российской Федерации.

Компетенция представительных органов местного самоуправления в части определения в налоговых актах элементов налогообложения полностью совпадает с компетенцией представительных органов субъектов Российской Федерации по этому вопросу при установлении региональных налогов и сборов.

Статья 12 Налогового кодекса Российской Федерации вводится в действие со дня введения в действие части второй Налогового кодекса Российской Федерации. До этого момента сохраняет силу положение п.2 ст.18 Закона “Об основах налоговой системы в Российской Федерации” о том, что органы государственной власти всех уровней не вправе вводить дополнительные налоги и обязательные отчисления, не предусмотренные законодательством Российской Федерации, равно как и повышать ставки установленных налогов и налоговых платежей.

К **федеральным налогам и сборам** относятся:

- 1) налог на добавленную стоимость;
- 2) акцизы на отдельные виды товаров (услуг) и отдельные виды минерального сырья;
- 3) налог на прибыль (доход) организаций;
- 4) налог на доходы от капитала;
- 5) подоходный налог с физических лиц;
- 6) взносы в государственные социальные внебюджетные фонды;
- 7) государственная пошлина;
- 8) таможенная пошлина и таможенные сборы;
- 9) налог на пользование недрами;
- 10) налог на воспроизводство минерально-сырьевой базы;
- 11) налог на дополнительный доход от добычи углеводородов;
- 12) сбор за право пользования объектами животного мира и водными биологическими ресурсами;
- 13) лесной налог;
- 14) водный налог;
- 15) экологический налог;
- 16) федеральные лицензионные сборы.

К **региональным налогам и сборам** относятся:

- 1) налог на имущество организаций;
- 2) налог на недвижимость;
- 3) дорожный налог;
- 4) транспортный налог;
- 5) налог с продаж;

- 6) налог на игорный бизнес;
- 7) региональные лицензионные сборы.

При введении в действие налога на недвижимость прекращается действие на территории соответствующего субъекта Российской Федерации налога на имущество организаций, налога на имущество физических лиц и земельного налога.

К **местным налогам и сборам** относятся:

- 1) земельный налог;
- 2) налог на имущество физических лиц;
- 5) налог на рекламу;
- 4) налог на наследование или дарение;
- 5) местные лицензионные сборы.

В ст.ст.13, 14, 15 Налогового кодекса Российской Федерации установлены перечни соответственно федеральных, региональных, местных налогов и сборов.

Однако эти статьи вводятся в действие со дня введения в действие части второй Налогового кодекса Российской Федерации, а до этого момента сохраняют силу соответственно ст.ст.19, 20, 21 Закона “Об основах налоговой системы в Российской Федерации”.

Статья 16 Налогового кодекса Российской Федерации направлена на дополнительное обеспечение предусмотренного подп.1 п.1 ст.21 Налогового кодекса Российской Федерации права налогоплательщика получать от налоговых органов бесплатную информацию о действующих налогах и сборах. Информация об установлении региональных налогов и сборов предоставляется в два адреса: Министерство Российской Федерации по налогам и сборам и Министерство финансов Российской Федерации. Информация об установлении местных налогов и сборов предоставляется в четыре адреса: Министерство Российской Федерации по налогам и сборам, Министерство финансов Российской Федерации, региональный налоговый орган, региональный финансовый орган. Статья не устанавливает сроки, в которые должна предоставляться подобная информация. Эти сроки должны устанавливаться в актах, регулирующих деятельность органов, на которые возложено предоставление соответствующей информации.

С точки зрения защиты прав налогоплательщиков весьма важно положение ст.16 Налогового кодекса Российской Федерации об обязательной периодической публикации о региональных и местных налогах и сборах и их основных положениях. В отношении региональных налогов и сборов такая публикация должна ежеквартально производиться Министерством Российской Федерации по налогам и сборам, а в отношении местных налогов и сборов - соответствующими региональными налоговыми органами не реже одного раза в год.

В соответствии с п.9 Указа Президента Российской Федерации от 23 мая 1996 г. №763 “О порядке опубликования и вступления в силу актов Президента Российской Федерации, Правительства Российской Федерации и нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти” нормативные правовые акты федеральных органов исполнительной власти (Министерство Российской Федерации по налогам и сборам является одним из таких органов) подлежат официальному опубликованию в газете “Российские вести” в течение десяти дней после дня их регистрации, а также в Бюллетене нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. Этот же порядок по аналогии должен применяться и в отношении предусмотренной ст.16 Налогового кодекса Российской Федерации информации, хотя она и не является нормативным актом Министерства Российской Федерации по налогам и сборам. Законодательством может быть установлен особый порядок публикации информации о налогах.

Под основными положениями налоговых актов, информация о которых подлежит публикации, следует понимать элементы налогообложения, указанные в п.1 ст.17 Налогового кодекса Российской Федерации, а также источник официальной публикации налогового акта. Применительно к сборам содержание основных положений следует определять исходя из специфики конкретного сбора.

Неисполнение или ненадлежащее исполнение налоговыми органами своих обязанностей по публикации предусмотренной в ст.16 Налогового кодекса Российской Федерации информации может оказаться обстоятельством, исключающим или смягчающим ответственность за совершение налогового правонарушения.

Статья 17 Налогового кодекса Российской Федерации направлена на обеспечение требований п.6 ст.3 Налогового кодекса Российской Федерации об определенности налогового законодательства.

В соответствии со ст.18 Налогового кодекса Российской Федерации специальные режимы – это система мер налогового регулирования, применяемая в случаях и порядке, установленных Налоговым кодексом Российской Федерации.

Статья 18 Налогового кодекса Российской Федерации вводится в действие со дня введения в действие части второй Налогового кодекса Российской Федерации. Под специальным налоговым режимом понимается особая система мер налогового регулирования (например, специальная система налоговых льгот). При этом следует учитывать положение п.2 ст.3 Налогового кодекса Российской Федерации о том, что не допускается устанавливать дифференцированные ставки налогов и сборов, налоговые льготы в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала.

Рассмотрим более подробно отдельные виды налогов, установленных российским законодательством.

4.2. Федеральные налоги

4.2.1. Налог на добавленную стоимость

Основным документом, определяющим порядок взимания НДС, является Закон РФ от 6 декабря 1991 г. № 1992-1 “О налоге на добавленную стоимость” (с последующими изменениями). Статья 1 определяет понятие **налога на добавленную стоимость** – налог, представляющий собой форму изъятия в бюджет части добавленной стоимости, создаваемой на всех стадиях производства и определяемой как разница между стоимостью реализованных товаров, работ и услуг и стоимостью материальных затрат, отнесенных на издержки производства и обращения.

Круг налогоплательщиков определяет не только Закон РФ “О налоге на добавленную стоимость”, но также Инструкция Госналогслужбы РФ от 11 октября 1995 г. № 39 “О порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость” и положения Гражданского кодекса РФ. Так как НДС имеет два объекта налогообложения – обороты по реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ и товаров, ввозимых на территорию РФ, то налогоплательщиков необходимо рассматривать по каждому объекту отдельно.

К первой группе относятся любые организации (как коммерческие, так и некоммерческие), имеющие согласно законодательству Российской Федерации статус юридического лица и осуществляющие производственную и иную коммерческую деятельность (подп. “а”, “б” п. 1 ст.2 Закона РФ “О налоге на добавленную стоимость”).

Сюда следует отнести все коммерческие организации (в том числе предприятия с иностранными инвестициями): хозяйственные товарищества и общества, производственные кооперативы, государственные и муниципальные унитарные предприятия, которые согласно п. 1 ст. 50 ГК РФ в качестве основной цели своей деятельности преследуют извлечение прибыли. При этом необходимо учитывать, что плательщиками НДС являются как промышленные, так и финансовые организации, в том числе страховые общества, банки и др.

Некоммерческие организации, в том числе потребительские кооперативы, общественные или религиозные объединения, финансируемые собственником учреждения, благотворительные и иные фонды также являются плательщиками НДС в случае осуществления ими коммерческой деятельности.

В отношении товаров, ввозимых на территорию Российской Федерации, плательщиками НДС являются предприятия и другие лица, определяемые в соответствии с таможенным законодательством Российской Федерации (п. 3 ст. 2 Закона РФ “О налоге на добавленную стоимость”).

В абзаце 1 п.6 Инструкции Государственного таможенного комитета РФ и Госналогслужбы РФ от 30 января 1993 г. № № 01-20/741, 16 “О

порядке применения НДС и акцизов в отношении товаров, ввозимых на территорию Российской Федерации и вывозимых с территории Российской Федерации” установлено, что НДС уплачивается декларантом либо иным лицом, определяемым нормативными актами по таможенному делу.

Объектами налогообложения по НДС являются разнообразные юридические факты:

1) обороты по реализации на территории Российской Федерации товаров (работ, услуг);

2) обороты по реализации товаров (работ, услуг) внутри предприятия для нужд собственного производства, затраты по которым не относятся на издержки производства;

3) товары, ввозимые на территорию Российской Федерации.

Наиболее распространенным объектом являются обороты по реализации товаров, работ, услуг. Квалифицирующим признаком для возникновения объекта является принцип территориальности, поскольку облагаемый объект может возникнуть только на территории Российской Федерации.

Место реализации работ и услуг в целях исчисления НДС закреплено Законом РФ “О налоге на добавленную стоимость”. Им считается:

а) место нахождения недвижимого имущества, если работы (услуги) связаны непосредственно с этим имуществом;

б) место фактического осуществления работ (услуг), если они связаны с движимым имуществом;

в) место фактического осуществления услуг, если они оказываются в сфере культуры, искусства, образования, физической культуры или спорта или в иной аналогичной сфере деятельности;

г) место экономической деятельности покупателя услуг, если покупатель этих услуг имеет место нахождения в одном государстве, а продавец – в другом.

д) место осуществления экономической деятельности предприятия или физического лица, выполняющего эти работы (оказывающего эти услуги), если это не противоречит хотя бы одному из пунктов “а-г”.

Если реализация работ (услуг) носит вспомогательный характер по отношению к реализации других (основных) товаров (работ, услуг), местом такой вспомогательной реализации признается место реализации основных товаров (работ, услуг).

Обороты по реализации товаров (работ, услуг) внутри предприятия для нужд собственного производства, затраты по которым не относятся на издержки производства, признаются объектом налогообложения по НДС в силу того, что предприятие в данном случае одновременно выступает и производителем товаров (работ, услуг), и его потребителем. Иными словами, создавая добавленную стоимость в форме увеличения стоимости товара, предприятие не продает его, т.е. не перекладывает сумму налога на покупателя, а уплачивает НДС за счет собственных

средств. В данном случае НДС взимается в форме прямого налогообложения.

Льготы по НДС предоставляются путем изъятия из обложения определенных элементов объекта налога, а также путем освобождения от уплаты налога отдельных категорий плательщиков.

Освобождаются от налогообложения товары, работы, услуги, производимые и реализуемые лечебно-производственными (трудовыми) мастерскими при противотуберкулезных, психиатрических и психоневрологических учреждениях и при учреждениях социальной защиты и социальной реабилитации населения, общественными организациями инвалидов, а также предприятиями, в которых инвалиды составляют не менее 50% общей численности работников. Данная льгота предоставляется только для субъекта, имеющего специальный статус. Основное количество льгот предоставляется для всех предприятий, выпускающих льготируемую продукцию (реализующих работы, услуги).

Общим условием для применения любых льгот в случае осуществления льготируемых и облагаемых операций является ведение налогоплательщиком раздельного учета затрат по производству и реализации таких операций.

По налогу на добавленную стоимость предусмотрены две основные ставки – стандартная и пониженная.

Стандартная ставка (20%) применяется ко всем операциям, которые не подлежат обложению по пониженной ставке.

Пониженная ставка (10%) применяется для продовольственных товаров (за исключением подакцизных) и товаров для детей по перечням, утвержденным Правительством РФ; для зерна, сахара-сырца; рыбной муки, рыбы и морепродуктов, реализуемых для использования в технических целях, кормопроизводства и производства лекарственных препаратов.

4.2.2. Налог на прибыль предприятий

Взимание налога на прибыль осуществляется в соответствии с Законом РФ от 27 декабря 1991 г. № 2116-1 “О налоге на прибыль предприятий и организаций” (с последующими изменениями) и Инструкцией Госналогслужбы РФ от 10 августа 1995 г. №37 “О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль предприятий и организаций”.

Налог на прибыль наряду с НДС является основным налогом с предприятий и организаций и основным составным элементом налоговой системы России. В отличие от НДС данный налог является прямым, т.е. его сумма целиком зависит от конечного финансового результата хозяйственной деятельности предприятия.

Плательщики налога на прибыль: предприятия и организации (в том числе бюджетные), являющиеся юридическими лицами по законодательству России, их филиалы и другие аналогичные

подразделения, имеющие отдельный баланс и расчетный (текущий, корреспондентский) счет, а также компании, фирмы, любые другие организации, образованные в соответствии с законодательством иностранных государств, которые осуществляют предпринимательскую деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства (иностранное юридические лица).

Объектом обложения налогом на прибыль является валовая прибыль предприятия, которая представляет собой сумму прибыли (убытка) от реализации продукции (работ, услуг), основных фондов, иного имущества предприятий и доходов от внереализационных операций, уменьшенных на сумму расходов по этим операциям.

Прибыль (убыток) от реализации продукции (работ, услуг) определяется как разница между выручкой от реализации продукции (работ, услуг) без налога на добавленную стоимость и акцизов и затратами на производство и реализацию, включаемыми в себестоимость продукции (работ, услуг).

По предприятиям, осуществляющим реализацию продукции (работ, услуг) по ценам не выше фактической себестоимости, для целей налогообложения принимается рыночная цена на аналогичную продукцию (работы, услуги), сложившаяся на момент реализации, но не ниже фактической себестоимости.

Ставка налога на прибыль предприятий и организаций, зачисляемого в федеральный бюджет, установлена в размере 13%. В бюджеты субъектов Российской Федерации зачисляется налог на прибыль предприятий (в том числе иностранных юридических лиц) по ставкам, устанавливаемым законодательными (представительными) органами этих субъектов, в размере не более 22%. Прибыль, полученная от посреднических операций и сделок биржами, брокерскими конторами, банками, другими кредитными организациями и страховщиками, облагается по ставкам в размере не более 30%.

Ставки налога на прибыль, установленные Законом РФ «О налоге на прибыль предприятий и организаций», могут изменяться при утверждении федерального бюджета на предстоящий финансовый год.

Этим законом предусмотрены льготы по налогу в виде уменьшения облагаемой базы на суммы, направленные предприятиями отраслей сферы материального производства на финансирование капитальных вложений производственного назначения (в том числе в порядке долевого участия) и на погашение кредитов банков, полученных и использованных на эти цели, включая проценты по кредитам; на суммы затрат предприятий на содержание находящихся на балансе этих предприятий объектов и учреждений здравоохранения, народного образования, культуры и спорта, детских дошкольных учреждений, детских лагерей отдыха, домов для престарелых и инвалидов, жилищного фонда, а также затрат на эти цели при долевом участии предприятий; взносов на благотворительные цели и т. д.

Предусмотрена также льгота в виде освобождения от уплаты налога

на прибыль. В первые два года работы не уплачивают этот налог малые предприятия, осуществляющие производство и переработку сельскохозяйственной продукции, производство продовольственных товаров, товаров народного потребления, строительных материалов, медицинской техники, лекарственных средств и изделий медицинского назначения, строительство объектов жилищного, производственного, социального и природоохранного назначения (включая ремонтно-строительные работы), при условии, если выручка от указанных видов деятельности не превышает 70% общей суммы выручки от реализации продукции (работ, услуг). В третий и четвертый год работы малые предприятия уплачивают налог в размере соответственно 25 и 50% установленной ставки налога на прибыль, если выручка от указанных видов деятельности составляет более 90% общей суммы выручки от реализации продукции (работ, услуг). Критерии отнесения предприятий к малым устанавливаются Федеральным законом РФ от 12 мая 1995 г. "О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации".

Для предприятий, получивших в предыдущем году убыток (по данным годового бухгалтерского отчета), освобождается от уплаты налога часть прибыли, направленная на его покрытие, в течение последующих пяти лет (при условии полного использования на эти цели средств резервного и других аналогичных по назначению фондов, создание которых предусмотрено законодательством).

Не подлежит налогообложению прибыль религиозных объединений, общественных организаций инвалидов, предприятий, учреждений и организаций, находящихся в их собственности; предприятий, учреждений и организаций, в которых инвалиды составляют не менее 50% общего числа работников, при условии использования не менее половины полученной прибыли на социальные нужды инвалидов и т. д.

Налоговые льготы, как правило, не должны уменьшать фактическую сумму налога, исчисленную без учета льгот, более чем на 50%.

Состав налоговых льгот, установленных Законом РФ "О налоге на прибыль предприятий и организаций", также может изменяться при утверждении федерального бюджета на предстоящий финансовый год.

Порядок исчисления и сроки уплаты налога на прибыль установлены следующие.

Сумма налога определяется плательщиками на основании бухгалтерского учета и отчетности самостоятельно.

Предприятия уплачивают в бюджет в течение квартала авансовые взносы, определяемые исходя из предполагаемой суммы прибыли за налогооблагаемый период и ставки налога. Уплата в бюджет авансовых взносов должна производиться не позднее 15-го числа каждого месяца равными долями в размере одной трети квартальной суммы указанного налога.

Предприятия, являющиеся плательщиками авансовых взносов

налога на прибыль, исчисляют сумму указанного налога исходя из фактически полученной прибыли, подлежащей налогообложению, с учетом предоставленных льгот и ставки налога на прибыль нарастающим итогом с начала года по окончании первого квартала, полугодия, девяти месяцев и года. Сумма, подлежащая уплате в бюджет, определяется с учетом ранее начисленных сумм платежей. При этом, если фактически полученная за квартал прибыль превысит размер авансовых платежей, то происходит корректировка суммы доплаты с учетом ставки рефинансирования Центрального банка РФ, действовавшей в истекшем квартале.

Излишне внесенные суммы налога засчитываются в счет очередных платежей или возвращаются плательщику в десятидневный срок со дня получения его письменного заявления.

4.2.3. Подоходный налог с физических лиц

Главным документом, регулирующим взимание подоходного налога, является Закон РФ от 7 декабря 1991 г. № 1998-1 “О подоходном налоге с физических лиц” (с последующими изменениями). Методические разъяснения норм Закона содержатся в Инструкции Госналогслужбы РФ от 29 июня 1995 г. № 35 “По применению Закона Российской Федерации “О подоходном налоге с физических лиц”.

Плательщиками подоходного налога являются:

1) физические лица, имеющие постоянное местожительство в России (резиденты). К резидентам относятся лица, проживающие в России в общей сложности не менее 183 дней в календарном году;

2) физические лица, не имеющие постоянного местожительства в Российской Федерации (нерезиденты) в случае получения дохода на территории России;

3) иностранные личные компании, доходы которых рассматриваются как доходы их владельцев. Владелец личной компании считается физическое лицо, в собственности которого находится любая хозяйственная единица, доходы которой в стране регистрации личной компании не подлежат обложению налогом на прибыль корпораций или иным аналогичным налогом.

Возраст физического лица не влияет на признание его плательщиком подоходного налога.

Объектом налогообложения у физических лиц является совокупный доход, полученный в календарном году:

у резидентов – от источников в Российской Федерации и за ее пределами;

у нерезидентов – от источников в Российской Федерации.

Устанавливая в качестве объекта налогообложения совокупный годовой доход, законодатель не поясняет понятие. По этому поводу существуют два мнения. Согласно первому – все блага, полученные физическим лицом, являются его доходом, согласно второму – только

часть благ является доходом, а остальная часть к доходу не относится.

Отсутствие законодательного определения дохода в настоящее время приводит к возникновению спорных ситуаций при уплате подоходного налога.

Сумма всех доходов, полученных физическим лицом за календарный год, за вычетом изъятий, предусмотренных в п. 1 ст. 3 Закона “О подоходном налоге с физических лиц”, составляет валовой (совокупный) доход.

Совокупный годовой (чистый) доход (объект налогообложения) – это разница между валовым доходом, полученным в течение календарного года, и документально подтвержденными расходами, связанными с извлечением этого дохода.

При определении объекта следует иметь в виду, что доходы, полученные в натуральной форме, учитываются в составе совокупного годового дохода по государственным регулируемым ценам, а при их отсутствии – по свободным (рыночным) ценам на дату получения дохода. Невыполнение этого требования влечет занижение дохода физического лица.

Подоходный налог с облагаемого совокупного дохода, полученного в календарном году, взимался в 1999 г. в следующих размерах:

Размер облагаемого совокупного дохода, полученного в календарном году, руб.	Сумма налога
До 50000	12%
От 50001 до 150000	6000 руб. + 20% с суммы, превышающей 50000 руб.
От 150001 и выше	26000 руб. + 30% с суммы, превышающей 150000 руб.

С сумм материальной выгоды налог исчисляется отдельно от других доходов по ставке 15%.

Закон о подоходном налоге предусматривает льготы в виде вычетов из совокупного облагаемого дохода (п. 2-6 ст. 3 Закона РФ “О подоходном налоге с физических лиц”). К основным вычетам в числе прочих можно отнести:

- 1) суммы расходов на содержание детей и иждивенцев в пределах установленного минимального размера оплаты труда за каждый месяц;
- 2) расходы в виде перечисления средств на благотворительные цели;
- 3) расходы на новое строительство либо приобретение дома, квартиры, дачи, садового дома, а также суммы, направленные на погашение кредитов и процентов по ним, полученных в банках и кредитных учреждениях на эти цели, до 5000 установленных законом минимальных размеров оплаты труда, учитываемых за год;
- 4) расходы по уплате отчислений в Пенсионный фонд РФ.

Закон устанавливает порядок декларирования физическими лицами совокупного годового дохода и порядок исчисления налога по совокупному годовому доходу.

Декларация о фактически полученных доходах и произведенных расходах представляется физическими лицами налоговому органу по месту постоянного жительства не позднее 1 апреля года, следующего за отчетным.

От представления декларации освобождаются лица, получающие доход только по месту основной работы; лица, не имеющие постоянного местожительства в Российской Федерации, а также физические лица, если их совокупный облагаемый доход за отчетный год не превысил сумму дохода, исчисление налога с которого производится по минимальной ставке.

На лиц, получающих доходы от предпринимательской деятельности и иные доходы, данное исключение не распространяется. В случае появления в течение года источников доходов данные лица подают декларацию в пятидневный срок по истечении месяца со дня появления таких источников. В декларации указываются размер дохода, полученного ими за первый месяц деятельности, и размер ожидаемого дохода до конца текущего года. В случае прекращения существования источника дохода до конца текущего года декларация подается в пятидневный срок со дня прекращения его существования.

В декларациях физические лица указывают все полученные ими доходы за год, источники их получения и суммы начисленного и уплаченного налогов. Они вправе в месячный срок после подачи в налоговый орган декларации о доходе уточнить данные, заявленные в декларации.

Разница между исчисленной суммой налога и суммами налога, перечисленными в течение года, подлежит уплате физическими лицами или возврату им налоговыми органами не позднее 15 июля года, следующего за отчетным, а при перерасчете в течение года – в двухмесячный срок со дня подачи декларации в налоговый орган.

В письме Госналогслужбы РФ от 25 апреля 1997 г. № ИЛ-6-24/321 “Об обеспечении конфиденциальности в работе с налоговыми декларациями” сообщается, что при поступлении запросов и обращений с целью получения сведений, содержащихся в налоговых декларациях, следует исходить из того, что налоговые органы не являются собственником данной информации, не могут распоряжаться ею по своему усмотрению и обязаны обеспечивать их сохранность и конфиденциальность.

В целях обеспечения соблюдения Закона РФ “О подоходном налоге с физических лиц” установлены обязанности физических лиц, предприятий, учреждений и организаций.

Физические лица, подлежащие налогообложению, обязаны:

вести учет полученных ими в течение календарного года доходов и произведенных расходов, связанных с извлечением доходов;

представлять в предусмотренных Законом случаях налоговым органам декларации о доходах и расходах по форме, устанавливаемой Госналогслужбой РФ, другие необходимые документы и сведения, подтверждающие достоверность указанных в декларации данных;

предъявлять предприятиям, учреждениям, организациям и налоговым органам документы, подтверждающие право на вычеты из дохода;

своевременно и в полном размере вносить в бюджет причитающиеся к уплате суммы налога;

выполнять другие обязанности, предусмотренные законодательными актами.

При этом предприятия, учреждения, организации и физические лица, зарегистрированные в качестве предпринимателей, которые являются источниками доходов, обязаны:

- своевременно и правильно исчислять, удерживать и вносить в бюджет суммы налогов с доходов физических лиц;

- своевременно представлять налоговым органам сведения о выплаченных ими физическим лицам доходах в порядке, предусмотренном Законом "О подоходном налоге с физических лиц"; указанные сведения представляются также представительствами иностранных юридических лиц в Российской Федерации;

- выполнять иные обязанности, предусмотренные законодательными актами.

При заключении договоров и иных сделок запрещается включение в них налоговых оговорок, в соответствии с которыми источники выплаты дохода принимают на себя обязательства нести расходы, связанные с уплатой налога за физических лиц.

Предприятия, учреждения, организации и физические лица, зарегистрированные в качестве предпринимателей, удерживающие подоходный налог, обязаны:

- вести учет совокупного годового дохода, выплаченного физическим лицам в календарном году, в порядке и по форме, утверждаемым Госналогслужбой РФ;

- ежеквартально представлять в налоговый орган по месту своей регистрации отчет об итоговых суммах начисленных доходов и удержанных суммах налога.

Излишне удержанные по месту нахождения источника выплаты дохода суммы налога засчитываются физическим лицам в уплату предстоящих платежей или возвращаются им по их заявлению.

4.2.4. Акцизы

Акцизы – это косвенные налоги, включаемые в цену товара. Акцизы устанавливаются с целью изъятия в доход бюджета полученной сверхприбыли от производства высокорентабельной продукции.

Акцизы были введены Законом РФ от 6 декабря 1991 г. "Об

акцизах”. Законом РФ от 7 марта 1996 г. № 23-ФЗ “О внесении изменений в Закон Российской Федерации “Об акцизах” данный закон был изложен в новой редакции. Госналогслужбой РФ издана Инструкция от 22 июля 1996 г. № 43 “О порядке исчисления и уплаты акцизов”.

Плательщиками акцизов являются предприятия и организации, производящие и реализующие подакцизные товары.

Объектом обложения акцизами выступает стоимость товаров собственного производства. Для определения облагаемого оборота берется их стоимость, исчисленная исходя из цен реализации без учета НДС.

Перечень подакцизных товаров и ставки акцизов устанавливаются Законом РФ “Об акцизах”, а в отдельных случаях – Правительством РФ. К подакцизным товарам, в частности, относятся многие виды алкогольных напитков, икра осетровых и лососевых рыб, табачные изделия, легковые и грузовые автомобили, ювелирные и меховые изделия, нефть и нефтепродукты и т. д.

Акцизами не облагаются экспортируемые товары (за исключением отдельных видов минерального сырья), так как для изъятия сверхдоходов в этом случае используется механизм взимания таможенных пошлин. При реализации посредническими организациями товара на экспорт суммы уплаченных акцизов возвращаются этим организациям налоговыми органами.

Сумма акциза определяется налогоплательщиком самостоятельно исходя из стоимости реализованных товаров и установленных ставок.

Уплата акцизов в бюджет осуществляется в зависимости от вида производимого товара – ежедекадно или ежемесячно. Для контроля за уплатой плательщики обязаны представлять в налоговые органы по месту своего нахождения специальные расчеты на основе формулы, приведенной в Законе РФ “Об акцизах”. Они несут ответственность за правильность исчисления и своевременность уплаты этого налога.

По товарам, ввозимым на территорию России, плательщиками акцизов являются их декларанты. Объектом налогообложения в этом случае является таможенная стоимость этих товаров, увеличенная на сумму таможенных пошлин и сборов. Для некоторых видов товаров, ввозимых на территорию России, были введены особые, отличные от российских ставки акцизов. Объектом обложения для данных видов товаров является ввозимый объем в натуральном выражении.

Закон “Об акцизах” предусматривает ряд льгот. Например, от уплаты акцизов освобождаются товары, используемые для изготовления на территории России другой подакцизной продукции.

4.2.5. Таможенная пошлина

Таможенная пошлина представляет собой обязательный взнос, взимаемый таможенными органами России по ставкам, дифференцированным по отдельным видам товаров, при их ввозе на таможенную

территорию Российской Федерации или при вывозе с этой территории и являющийся неотъемлемым условием такого ввоза или вывоза.

Таможенная пошлина является мощным средством регулирования товарооборота и влияния на экономику, поэтому таможенные пошлины используются не только в фискальных, но и в протекционистских целях (для поддержки и защиты российских товаропроизводителей). В таких случаях применяют специальные антидемпинговые и компенсационные пошлины. Для оперативного регулирования ввоза и вывоза товаров могут устанавливаться сезонные пошлины.

Плательщиками таможенной пошлины являются декларанты товара либо иные лица, предусмотренные Таможенным кодексом РФ от 18 июля 1993 г. Любое заинтересованное лицо вправе уплатить таможенные платежи, если иное не предусмотрено Таможенным кодексом.

Объектом обложения таможенной пошлиной является перемещение (ввоз или вывоз) товаров через таможенную границу Российской Федерации. Ее исчисление производится на основе таможенной стоимости товаров и транспортных средств, определяемой в соответствии с Законом РФ от 21 мая 1993 г. "О таможенном тарифе". Таможенная стоимость товара указывается в грузовой таможенной декларации, а также в прилагаемой к ней декларации таможенной стоимости.

Таможенные платежи уплачиваются таможенному органу Российской Федерации, а в отношении товаров, пересылаемых в международных почтовых отправлениях, - государственному предприятию связи.

Таможенные платежи уплачиваются до принятия или одновременно с принятием таможенной декларации. При перемещении товаров через таможенную границу Российской Федерации не для коммерческих целей таможенные платежи уплачиваются одновременно с принятием таможенной декларации.

В исключительных случаях плательщику может быть предоставлена отсрочка или рассрочка уплаты таможенных платежей. Решение об этом принимается таможенным органом, производящим таможенное оформление. За предоставление отсрочки или рассрочки взимаются проценты по ставкам, устанавливаемым Центральным банком РФ по предоставляемым этим банком кредитам.

Таможенные платежи уплачиваются как в валюте Российской Федерации, так и в иностранных валютах, курсы которых котируются ЦБ, за исключением случая, когда такой платеж может быть уплачен только в иностранной валюте. Пересчет иностранной валюты в валюту Российской Федерации производится по курсу Банка России, действующему на день принятия таможенной декларации.

Размер таможенной пошлины определяется в соответствии с Законом РФ "О таможенном тарифе". Государственным таможенным комитетом РФ 8 июня 1995 г. утверждена Временная инструкция о взимании таможенных платежей.

Под таможенным тарифом понимается свод ставок таможенных пошлин, применяемых к товарам, перемещаемым через таможенную границу Российской Федерации и систематизированным в соответствии с Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности (ТН ВЭД). ТН ВЭД содержит перечень товаров, отнесенных к определенным классификационным группам.

Ставки таможенных пошлин являются едиными на всей территории России и не подлежат изменению в зависимости от лиц, перемещающих товары, видов сделок и других факторов. Они утверждаются Правительством РФ и изменяются и уточняются в зависимости от экономической ситуации.

4.2.6. Налоги в дорожные фонды

В настоящее время Законом РФ от 18 октября 1991 г. “О дорожных фондах в Российской Федерации” предусмотрено взимание следующих налогов, служащих источниками образования внебюджетных дорожных фондов:

- налог на реализацию горюче-смазочных материалов;
- налог на пользователей автомобильных дорог;
- налог с владельцев транспортных средств;
- акцизы на легковые автомобили;
- налог на приобретение автотранспортных средств.

В Федеральный дорожный фонд зачисляются налог на реализацию горюче-смазочных материалов (ГСМ), акцизы с продажи автомобилей в личное пользование граждан, а также 0,25 ставки налога на пользователей автомобильных дорог. Остальные налоги (в том числе и налог на пользователей автомобильных дорог) зачисляются в территориальные дорожные фонды.

Сумма платежей по налогу на пользователей автомобильных дорог, налогу с владельцев транспортных средств и налогу на приобретение автотранспортных средств включается плательщиками в состав затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг). Источником уплаты налога на реализацию ГСМ является прибыль предприятия до исчисления и уплаты налога на прибыль.

Порядок исчисления установленных Законом РФ “О дорожных фондах в Российской Федерации” налогов определяется Инструкцией Госналогслужбы РФ от 15 мая 1995 г. № 30 “О порядке исчисления и уплаты налогов, поступающих в дорожные фонды”. Данная инструкция определила многие элементы налогов (сроки уплаты, порядок исчисления и т. д.), что нельзя признать оправданным с точки зрения законности.

Плательщиками налога на реализацию горюче-смазочных материалов являются объединения, предприятия, организации независимо от форм собственности, ведомственной принадлежности и организационно-правовых форм, а также индивидуальные

предприниматели.

Объектом налогообложения для предприятий-изготовителей ГСМ является оборот по их реализации исходя из фактических цен продажи без учета НДС. При перепродаже ГСМ объектом является сумма разницы между выручкой от реализации (без НДС) и стоимостью приобретения (без НДС).

Налог уплачивается по ставке 25% ежедекадно, ежемесячно или ежеквартально в зависимости от величины облагаемого оборота.

Расчеты по налогу на реализацию ГСМ представляются в налоговую инспекцию ежемесячно или ежеквартально (в зависимости от периодичности уплаты налога).

Налог на пользователей автомобильных дорог уплачивают предприятия и организации, являющиеся юридическими лицами. Некоммерческие организации являются плательщиками налога, если они имеют доходы от предпринимательской деятельности.

Объектами налогообложения являются: при производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг – выручка (валовой доход) от реализации продукции (работ, услуг); при перепродаже купленных товаров – товарооборот.

При исчислении налога из налогооблагаемой базы исключаются НДС, акцизы и налог на реализацию ГСМ. Для ряда организаций (биржи, религиозные организации, банки, иные кредитные организации, инвестиционные фонды и т. д.) установлены некоторые особенности определения налогооблагаемой базы.

Сумма налога на пользователей автомобильных дорог определяется плательщиками на основании бухгалтерского учета и отчетности самостоятельно и вносится в дорожные фонды ежемесячно или ежеквартально.

Льготы по налогу предусмотрены для предприятий, осуществляющих содержание автомобильных дорог общего пользования (внегородских автомобильных дорог, являющихся собственностью Российской Федерации), и фермерских хозяйств.

Налог с владельцев транспортных средств уплачивают лица, имеющие транспортные средства (автомобили, мотоциклы, мотороллеры, автобусы) и другие самоходные машины и механизмы на пневмоходу, по ставкам, установленным в зависимости от мощности двигателей.

Данным налогом облагаются транспортные средства, которые в установленном порядке подлежат регистрации в Государственной автоинспекции, а также в других аналогичных органах с получением государственных регистрационных знаков для участия в дорожном движении в соответствии с Постановлением Правительства РФ от 12 августа 1994 г. № 938 “О государственной регистрации автотранспортных средств и других видов самоходной техники на территории Российской Федерации”. Регистрация, перерегистрация или технический осмотр транспортных средств без предъявления платежного документа не производятся.

Размеры ставок налога устанавливаются в зависимости от типа и мощности двигателей.

От уплаты данного налога освобождаются инвалиды всех групп; предприятия автотранспорта общего пользования и др. Органам государственной власти субъектов Российской Федерации предоставлено право устанавливать дополнительные льготы для отдельных категорий плательщиков. Льготой в виде освобождения от уплаты налога пользуются граждане, приобретающие автомобили в личное пользование, общественные объединения инвалидов, предприятия, осуществляющие содержание автомобильных дорог общего пользования, другие лица.

Предприятия, организации и учреждения в сроки, установленные для предоставления квартального (годового) бухгалтерского баланса, сдают в налоговый орган по месту своего нахождения ежегодный расчет по установленной форме.

Плательщиками налога на приобретение автотранспортных средств являются предприятия, организации и индивидуальные предприниматели, приобретающие автотранспортные средства в собственность путем купли-продажи, мены, лизинга и взносов в уставный фонд.

Налог уплачивается в течение пяти дней со дня приобретения автотранспортного средства, причем для предприятий и организаций днем приобретения считается день зачисления этого средства в состав основных средств, а для индивидуальных предпринимателей – день фактического приобретения.

4.2.7. Налог на имущество, переходящее в порядке наследования и дарения

Этот налог был введен Законом РФ от 12 декабря 1991 г. “О налоге с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения”.

Госналогслужба РФ на основе этого закона издала Инструкцию от 30 мая 1995 г. № 32 “О порядке исчисления и уплаты налога с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения”.

Плательщиками данного налога являются физические лица.

В качестве объектов налогообложения в Законе указаны:

жилые дома, квартиры, дачи, садовые дома в садоводческих товариществах;

автомобили, мотоциклы, моторные лодки, катера, яхты, другие транспортные средства;

предметы антиквариата и искусства, ювелирные изделия, бытовые 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.

Ставки налога с имущества, переходящего в порядке наследования, зависят от очереди наследника и стоимости имущества. Принимаемое наследство стоимостью до 850 минимальных размеров оплаты труда налогообложению не подлежит.

Налог с имущества, переходящего физическим лицам в порядке дарения, исчисляется по ставкам, размер которых определяется также в зависимости от степени родства лиц и стоимости имущества. Имущество стоимостью до 80 минимальных размеров оплаты труда налогом не облагается.

Освобождаются от обложения этим налогом имущество, переходящее в порядке наследования супругу, пережившему другого супруга, или в порядке дарения от одного супруга к другому; жилые дома (квартиры) и паенакопления в жилищно-строительных кооперативах, если наследники (одаряемые) проживали в этих домах (квартирах) совместно с наследодателем (дарителем) на день открытия наследства или оформления договора (дарения), и т. д.

Налог взимается при условии выдачи нотариусами, должностными лицами, уполномоченными совершать нотариальные действия, свидетельств о праве на наследство или удостоверения ими договоров дарения. При исчислении налога учитывается общая стоимость имущества, переходящего в собственность физического лица.

В целях исчисления налоговыми органами суммы налога нотариусы, а также должностные лица, уполномоченные совершать нотариальные действия, обязаны в 15-дневный срок с момента выдачи свидетельства о праве на наследство или удостоверения договора дарения направить в налоговый орган по месту их нахождения справку о стоимости имущества. Уплата налога производится плательщиком на основании платежного извещения, вручаемого ему налоговым органом.

Физические лица, проживающие в России, уплачивают налог не позднее трехмесячного срока со дня вручения им платежного извещения. Физические лица, проживающие за пределами России, обязаны уплатить налог до получения документа, удостоверяющего право на имущество. В случае необходимости налоговые органы могут предоставлять плательщикам по их письменному заявлению рассрочку или отсрочку уплаты налога, но не более чем на два года, с уплатой процентов в размере 0,5 ставки на срочные вклады, действующей в Сберегательном банке РФ.

Наследственное имущество и имущество, перешедшее в порядке дарения, может быть продано, подарено, обменено собственником только после уплаты им налога, что подтверждается справкой налогового органа.

4.3. Региональные налоги (налог на имущество предприятий)

Элементы данного налога определены в Законе РФ от 13 декабря 1991 г. “О налоге на имущество предприятий”. Порядок применения Закона определяется Инструкцией Госналогслужбы РФ от 8 июня 1995 г. № 33 “О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на имущество предприятий”, а также Инструкцией Госналогслужбы РФ от 15 сентября 1995 г. № 38 “О порядке исчисления и уплаты налога на имущество иностранных юридических лиц”.

Плательщиками налога на имущество являются предприятия, учреждения, организации, их структурные подразделения (представительства, филиалы), имеющие отдельный баланс и расчетный (текущий) счет, а также иностранные юридические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность на территории России.

Объектом налогообложения является имущество предприятия в его стоимостном выражении, находящееся на его балансе и представляющее собой совокупность основных фондов, нематериальных активов, производственных запасов и затрат. Основные средства, нематериальные активы, малоценные и быстроизнашивающиеся предметы учитываются по остаточной стоимости. Налог определяется исходя из среднегодовой стоимости имущества предприятия.

Предельный размер ставки налога не может превышать 2% налогооблагаемой базы. Конкретные ставки налога в зависимости от вида деятельности предприятия устанавливаются органами государственной власти субъектов Российской Федерации.

4.4. Местные налоги

4.4.1. Налог на имущество физических лиц

Плательщиками данного налога являются физические лица, имеющие в собственности объекты, определяемые Законом РФ от 9 декабря 1991 г. “О налоге на имущество физических лиц”. На основании Закона издана Инструкция Госналогслужбы РФ от 30 мая 1995 г. № 31 “О порядке исчисления и уплаты налогов на имущество физических лиц”.

Объектами обложения в соответствии с Законом являются находящиеся в собственности физических лиц жилые дома, квартиры, дачи, гаражи и иные строения, помещения и сооружения, а также моторные лодки, вертолеты, самолеты и другие транспортные средства, за исключением автомобилей, мотоциклов и других самоходных машин и механизмов на пневмоходу.

Налог на имущество физических лиц подразделяется на налог на строения, помещения и сооружения и налог на транспортные средства.

Налог на строения, помещения и сооружения уплачивается

ежегодно по ставке, устанавливаемой органами законодательной (представительной) власти субъектов Российской Федерации в размере, не превышающем 0,1% их инвентаризационной стоимости, а в случае, если таковая не определялась, - стоимости этих строений, помещений и сооружений, определяемой по обязательному страхованию.

Налог на транспортные средства взимается в зависимости от мощности двигателя в следующих размерах:

Объекты обложения налогом	Размеры налога (в % от минимального размера оплаты труда, действующего на дату начисления налога)
Вертолеты, самолеты, теплоходы с каждой лошадиной силы с каждого киловатта мощности	10 13,6
Яхты, катера с каждой лошадиной силы с каждого киловатта мощности	5 6,8
Мотосани, моторные лодки и другие транспортные средства с каждой лошадиной силы с каждого киловатта мощности	3 4,1
Другие транспортные средства, не имеющие двигателей (кроме перечисленных в Законе РФ «О дорожных фондах в Российской Федерации», весельных лодок, велосипедов)	5

Платежи по налогам зачисляются в местный бюджет по месту нахождения (регистрации) объекта налогообложения.

Исчисление налога на имущество производится налоговыми органами.

Налог на строения, помещения и сооружения исчисляется на основании данных об их инвентаризационной стоимости по состоянию на 1 января каждого года, представляемых органами коммунального хозяйства, а в случае, если таковая не определялась, - по стоимости, устанавливаемой для расчета суммы по государственному обязательному страхованию. За строения, помещения и сооружения, находящиеся в общей долевой собственности нескольких собственников, налог уплачивается каждым из них соразмерно своей доле.

Налог на транспортные средства исчисляется по состоянию на 1 января того года, за который начисляются платежи, на основании сведений, ежегодно представляемых в налоговые органы государственными инспекциями по маломерным судам и другими организациями, осуществляющими регистрацию транспортных средств.

Платежные извещения об уплате налога вручаются плательщикам налоговыми органами ежегодно не позднее 1 августа. Уплата налога производится владельцами равными долями в два срока – не позднее 15 сентября и 15 ноября.

Лица, своевременно не привлеченные к уплате налога, уплачивают его не более чем за три предыдущих года. Пересмотр неправильно произведенного налогообложения допускается также не более чем за три предыдущих года.

Закон “О налоге на имущество физических лиц” предусматривает освобождение от уплаты налога некоторых категорий граждан. От уплаты налога на транспортные средства освобождены владельцы моторных лодок с мотором мощностью не более 10 л. с., или 7,4 квт. Лица, имеющие право на льготы, самостоятельно представляют необходимые документы в налоговые органы.

4.4.2. Земельный налог

В соответствии со ст. 1 Закона РФ от 11 октября 1991 г. “О плате за землю” земельный налог наряду с арендной платой и нормативной ценой земли является формой платы за ее использование.

Целью введения платы за землю является стимулирование рационального природопользования и освоения земель, обеспечение развития инфраструктуры в населенных пунктах и т. д., поэтому земельный налог используется исключительно на цели финансирования мероприятий по землеустройству, ведению земельного кадастра, мониторинга, охране земель и повышению их плодородия, освоению новых земель, на компенсацию собственных затрат землепользователя на эти цели, погашение ссуд, выданных под указанные мероприятия, и процентов за их использование, а также на инженерное и социальное обустройство территории.

Ежегодным земельным налогом облагаются собственники земли, землевладельцы и землепользователи, кроме арендаторов.

Объектом налогообложения являются находящиеся в собственности, пользовании или владении земельные участки.

Основанием для установления налога и арендной платы за землю является документ, удостоверяющий право собственности, владения или пользования (аренды) земельным участком.

Размер 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. Ставки земельного налога пересматриваются в связи с изменением не зависящих от пользователя земли условий хозяйствования. Они устанавливаются раздельно для земель сельскохозяйственного и несельскохозяйственного назначения.

Порядок уплаты земельного налога различен для юридических и

физических лиц. Земельный налог, уплачиваемый юридическими лицами, исчисляется непосредственно ими. Ежегодно не позднее 1 июля они представляют в налоговые органы расчет причитающегося с них налога по каждому земельному участку. По вновь отведенным земельным участкам расчет налога представляется в течение месяца с момента их приобретения. Расходы по уплате земельного налога в соответствии с п. 5 ст. 21 Закона “Об основах налоговой системы в Российской Федерации” относятся на себестоимость продукции (работ, услуг).

Начисление земельного налога гражданам производится органами государственной налоговой службы, которые ежегодно не позднее 1 августа вручают им платежные извещения.

За земельные участки, предназначенные для обслуживания строения, находящегося в раздельном пользовании нескольких юридических лиц или граждан, земельный налог начисляется отдельно по каждому собственнику пропорционально площади строения, находящегося в их раздельном пользовании.

Аналогичным образом начисляется налог при общей собственности на земельный участок нескольких юридических лиц или граждан.

Учет плательщиков и начисление налога производятся ежегодно по состоянию на 1 июня. Государственные налоговые инспекции ведут учет плательщиков налога, осуществляют контроль за правильностью его исчисления и уплаты.

Суммы налога уплачиваются равными долями не позднее 15 сентября и 15 ноября.

Органы законодательной (представительной) власти субъектов Российской Федерации и органы местного самоуправления с учетом местных условий имеют право устанавливать другие сроки уплаты налога.

Суммы земельного налога учитываются в доходах и расходах соответствующих бюджетов отдельной строкой.

Плательщики, своевременно не привлеченные к уплате земельного налога, уплачивают этот налог не более чем за три предшествующих года. Пересмотр неправильно произведенного налогообложения допускается не более чем за три предшествующих года.

От уплаты земельного налога полностью освобождаются заповедники, национальные и дендрологические парки, ботанические сады и т. д.

ЗАДАНИЯ ДЛЯ САМОСТОЯТЕЛЬНОЙ РАБОТЫ

- 1. Составьте логическую схему базы знаний по теме юниты.**

2. Решите следующие задачи:

1. Закрытое акционерное общество “Гемма” обратилось в арбитражный суд с жалобой о признании неправомерными действия органов налоговой полиции, в результате которых был арестован банковский счет предприятия. Свои действия служба налоговой полиции мотивировала наличием сведений о сокрытии ЗАО “Гемма” доходов от налогообложения и уклонении от уплаты налогов. Правомерны ли действия налоговой полиции?

2. В ходе налоговой проверки было установлено, что доход частного предпринимателя Петрова И.В. за налогооблагаемый период составил более 1000000 руб. В связи с тем, что близкий родственник Петрова являлся должностным лицом в местном органе самоуправления, инспектор, проводивший проверку, предоставил информацию о доходах Петрова и его родственных связях в местную газету. В удовлетворении жалобы Петрова на действия должностного лица налогового органа суд отказал, мотивируя свое решение тем, что изложенная в газете информация соответствует действительности. Правильно ли решение суда?

3. Федеральная комиссия по рынку ценных бумаг осуществила регистрацию акций ЗАО “Связь-Инвест”, приобретенных Сердюком И.Н. Стоимость акций превышала его годовой заработок более чем в 1,5 раза. Спустя год после осуществления сделки налоговая инспекция направила Сердюку И.Н. письменное требование о даче им пояснений об источниках и размерах средств, которые были использованы на приобретение акций. Поскольку Сердюк И.Н. не смог обосновать правомерность средств, использованных на приобретение акций, то в отношении него были применены налоговые санкции. Правомерны ли действия налоговой инспекции?

4. В ходе осуществления налогового контроля выяснилось, что юридический адрес ООО “Заря” совпадал с местом фактического проживания генерального директора фирмы Сидоренко С.Ю. Поскольку почтовый адрес ООО “Заря” не был известен, налоговая инспекция приняла решение провести выездную налоговую проверку в квартире Сидоренко. Несмотря на сопротивление хозяина квартиры, налоговые органы все же провели осмотр помещения и произвели выемку документов, относящихся к деятельности ООО “Заря”. Допустимы ли налоговым законодательством РФ действия налоговой инспекции?

5. Постановлением местной администрации на территории Одинцовского района Московской области был установлен местный налог с продаж в размере 9%. Какие нарушения были допущены при вынесении данного постановления?

Закон РФ “Об основах налоговой системы в Российской Федерации” (извлечение)

Статья 19. Федеральные налоги.

1. К федеральным относятся следующие налоги:

- а) налог на добавленную стоимость;
- б) акцизы на отдельные группы и виды товаров;
- в) налог на доходы банков;
- г) налог на доходы от страховой деятельности;
- д) налог с биржевой деятельности (биржевой налог);
- е) налог на операции с ценными бумагами;
- ж) таможенная пошлина;

з) отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы, зачисляемые в специальный внебюджетный фонд Российской Федерации;

и) платежи за пользование природными ресурсами, зачисляемые в федеральный бюджет, в республиканский бюджет республики в составе Российской Федерации, в краевые, областные бюджеты краёв и областей, областной бюджет автономной области, окружные бюджеты автономных округов и районные бюджеты районов в порядке и на условиях, предусмотренных законодательными актами Российской Федерации;

к) подоходный налог (налог на прибыль) с предприятий;

л) подоходный налог с физических лиц;

м) налоги, служащие источниками образования дорожных фондов, зачисляемые в эти фонды в порядке, определяемом законодательными актами о дорожных фондах в Российской Федерации;

н) гербовый сбор;

о) государственная пошлина;

п) налог с имущества, переходящего в порядке наследования и дарения;

р) сбор за использование наименований “Российская Федерация”, “Россия” и образованных на их основе слов и словосочетаний;

с) налог на покупку иностранных денежных знаков и платёжных документов, выраженных в иностранной валюте;

т) налог на игорный бизнес.

2. Все суммы поступлений от налогов, указанных в подп. “а” - “ж” и “р” п.1 настоящей статьи, зачисляются в федеральный бюджет.

Суммы поступлений от налогов, указанных в подп. “с” и “т” п.1 настоящей статьи, зачисляются в соответствующие бюджеты в порядке, определяемом законодательными актами Российской Федерации об этих налогах.

3. Налоги, указанные в подп. “к” и “л” п.1 настоящей статьи, являются регулирующими доходными источниками, а суммы отчислений по ним,

зачисляемые непосредственно в республиканский бюджет республики в составе Российской Федерации, в краевые, областные бюджеты краев и областей, областной бюджет автономной области, окружные бюджеты автономных округов и бюджеты других уровней, определяются при утверждении республиканского бюджета республики в составе Российской Федерации, краевого, областного бюджетов краёв и областей, областного бюджета автономной области, окружных бюджетов автономных округов.

4. Все суммы поступлений от налогов, указанных в подп. “н” - “п” п.1 настоящей статьи, зачисляются в местный бюджет в порядке, определяемом при утверждении соответствующих бюджетов, если иное не установлено законом.

5. Федеральные налоги (в том числе размеры их ставок, объекты налогообложения, плательщики налогов) и порядок зачисления их в бюджет или во внебюджетный фонд устанавливаются законодательными актами Российской Федерации и взимаются на всей её территории.

Статья 20. Налоги республик в составе Российской Федерации и налоги краев, областей, автономной области, автономных округов.

1. К налогам республик в составе Российской Федерации, краев, областей, автономной области, автономных округов относятся следующие налоги:

а) налог на имущество предприятий. Сумма платежей по налогу равными долями зачисляется в республиканский бюджет республики в составе Российской Федерации, краевые, областные бюджеты краев и областей, областной бюджет автономной области, окружные бюджеты автономных округов и в районные бюджеты районов, городские бюджеты городов по месту нахождения плательщика;

б) лесной доход;

в) плата за воду, забираемую промышленными предприятиями из водохозяйственных систем;

г) сбор на нужды образовательных учреждений, взимаемый с юридических лиц. Суммы платежей по этому сбору зачисляются в республиканский бюджет республики в составе Российской Федерации, краевые, областные бюджеты краев и областей, областной бюджет автономной области, окружные бюджеты автономных округов и используются целевым назначением на дополнительное финансирование образовательных учреждений;

д) налог с продаж. Суммы платежей по налогу с продаж зачисляются в бюджеты субъектов Российской Федерации и в местные бюджеты в размере соответственно 40 и 60 процентов и направляются на социальные нужды малообеспеченных групп населения;

е) единый налог на вмененный доход для определенных видов деятельности.

2. Налоги, указанные в подп. “а”, “б” и “в” п.1 настоящей статьи, устанавливаются законодательными актами Российской Федерации и

взимаются на всей ее территории. При этом конкретные ставки этих налогов определяются законами республик в составе Российской Федерации или решениями органов государственной власти краев, областей, автономной области, автономных округов, если иное не установлено законодательными актами Российской Федерации.

Сбор, указанный в подп. "г" п. 1 настоящей статьи, устанавливается законодательными актами республик в составе Российской Федерации, решениями органов государственной власти краев, областей, автономной области и автономных округов. Ставки этого сбора не могут превышать размера одного процента от годового фонда заработной платы предприятий, учреждений и организаций, расположенных на территории республик в составе Российской Федерации, края, областей, автономной области, автономных округов.

3. Плательщиками налога с продаж (далее - налогоплательщики) признаются юридические лица, созданные в соответствии с законодательством Российской Федерации, их филиалы, представительства и другие обособленные подразделения, иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, их филиалы и представительства, созданные на территории Российской Федерации, а также индивидуальные предприниматели, осуществляющие свою деятельность без образования юридического лица, самостоятельно реализующие товары (работы, услуги) на территории Российской Федерации.

Объектом налогообложения по налогу с продаж признаётся стоимость товаров (работ, услуг), реализуемых в розницу или оптом за наличный расчёт, а именно: стоимость подакцизных товаров, дорогостоящей мебели, радиотехники, одежды, деликатесных продуктов питания, автомобилей, мехов, ювелирных изделий, видеопродукции и компакт-дисков, услуг туристических фирм, связанных с поездками за пределы Российской Федерации (за исключением стран СНГ), услуг по рекламе, трёх-, четырёх-, пятизвездочных гостиниц, по пассажирским авиаперевозкам в салонах первого и бизнес-классов и пассажирским железнодорожным перевозкам в вагонах классов "люкс" и "СВ", а также других товаров и услуг не первой необходимости по решению законодательных (представительных) органов субъектов Российской Федерации.

Не является объектом налогообложения по налогу с продаж стоимость:

- хлеба и хлебобулочных изделий, молока и молокопродуктов, масла растительного, маргарина, круп, сахара, соли, картофеля, продуктов детского и диабетического питания;

- детской одежды и питания;

- лекарств, протезно-ортопедических изделий;

- жилищно-коммунальных услуг, а также услуг по сдаче в наем

населению государственных или муниципальных жилых помещений, а также по предоставлению жилья в общежитиях;

услуг в сфере культуры и искусства, оказываемых государственными и муниципальными учреждениями культуры и искусства (театры, кинотеатры, концертные организации и коллективы, клубные учреждения, включая сельские библиотеки, цирки, лектории, планетарии, парки культуры и отдыха, ботанические сады, зоопарки) при проведении театрально-зрелищных, культурно-просветительских мероприятий, в том числе стоимость входных билетов и абонементов;

зданий, сооружений, земельных участков и иных объектов, относящихся к недвижимому имуществу, и ценных бумаг;

по содержанию детей в дошкольных учреждениях и уходу за больными и престарелыми;

услуг по перевозке пассажиров транспортом общего пользования муниципального образования (за исключением такси), а также услуг по перевозкам пассажиров в пригородном сообщении морским, речным, железнодорожным и автомобильным транспортом;

услуг, предоставляемых кредитными организациями, страховщиками, негосударственными пенсионными фондами, профессиональными участниками рынка ценных бумаг, оказываемых в рамках их деятельности, подлежащей лицензированию, а также услуг, предоставляемых коллегией адвокатов;

ритуальных услуг похоронных бюро, кладбищ и крематориев, проведения обрядов и церемоний религиозными организациями;

услуг, оказываемых уполномоченными органами государственной власти и органами местного самоуправления, за которые взимаются соответствующие виды пошлин и сборов;

товаров (работ, услуг), связанных с учебным, учебно-производственным, научным или воспитательным процессом и производимых государственными и муниципальными образовательными учреждениями;

путевок (курсовок) в санаторно-курортные и оздоровительные учреждения, учреждения отдыха, реализуемых для инвалидов;

других товаров первой необходимости по перечню, устанавливаемому законодательными органами (представительными) субъектов Российской Федерации с целью недопущения снижения уровня жизни малообеспеченных групп населения.

В целях настоящего Закона к продаже за наличный расчет приравнивается продажа с проведением расчётов посредством кредитных и иных платёжных и других платёжных карточек, по расчётным чекам банков, по перечислениям со счетов в банках по поручениям физических лиц, а также передача товаров (работ, услуг) населению в обмен на другие товары (работы, услуги).

При определении налоговой базы стоимость товаров (работ, услуг) включает налог на добавленную стоимость и акцизы для подакцизных товаров.

Ставка налога с продаж устанавливается в размере до пяти

процентов.

Сумма налога определяется как соответствующая налоговой ставке процентная доля цены товара без учёта налога с продаж и включается налогоплательщиком в цену товара, предъявляемую к оплате покупателю (заказчику).

Налог с продаж устанавливается и вводится в действие законами субъектов Российской Федерации и обязателен к уплате на территории соответствующих субъектов Российской Федерации.

Устанавливая налог с продаж законодательные (представительные) органы субъектов Российской Федерации определяют ставку налога, порядок и сроки уплаты налога, льготы и форму отчётности по данному налогу, а также могут устанавливать дополнительный перечень товаров (работ, услуг), реализация которых освобождается от налога с продаж.

Статья 21. Местные налоги.

К местным относятся следующие налоги:

- а) налог на имущество физических лиц;
- б) земельный налог;
- в) регистрационный сбор с физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью;
- г) налог на строительство объектов производственного назначения в курортной зоне;
- д) курортный сбор;
- е) сбор за право торговли;
- ж) целевые сборы с граждан и предприятий, учреждений, организаций на содержание милиции, на благоустройство территорий, на нужды образования и другие цели;
- з) налог на рекламу;
- и) сбор с владельцев собак;
- к) налог на продажу автомобилей, вычислительной техники, персональных компьютеров;
- л) лицензионный сбор за право торговли винно-водочными изделиями;
- м) лицензионный сбор за право проведения местных аукционов и лотерей;
- н) сбор за выдачу ордера на квартиру;
- о) сбор за парковку автотранспорта;
- п) сбор за право использования местной символики;
- р) сбор за участие в бегах на ипподромах;
- с) сбор за выигрыш на бегах;
- т) сбор с лиц, участвующих в игре на тотализаторе на ипподроме;
- у) сбор со сделок, совершаемых на биржах, за исключением сделок, предусмотренных законодательными актами о налогообложении операций с ценными бумагами;
- ф) сбор за право проведения кино- и телесъёмок;
- х) сбор за уборку территорий населенных пунктов;

- ц) сбор за открытие игорного бизнеса;
- ч) налог на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы.

НАЛОГОВОЕ ПРАВО

ЮНИТА 2

ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ ТЕОРИИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ. ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА НАРУШЕНИЯ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА

Редактор Н.С. Потемкина
Оператор компьютерной верстки А.Б. Кондратьева

Изд. лиц. ЛР № 071765 от 07.12.1998	Сдано в печать
НОУ "Современный Гуманитарный Институт"	
Тираж	Заказ
