

ФЕДЕРАЛЬНОЕ АГЕНСТВО ПО ОБРАЗОВАНИЮ
КРАСНОЯРСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ
ЮРИДИЧЕСКИЙ ИНСТИТУТ

А.В. ДЕМИН

**НАЛОГОВОЕ
ПРАВО РОССИИ**

УЧЕБНОЕ ПОСОБИЕ

Красноярск 2006

УДК
ББК
Д

Рецензенты: **Н.Н. Цуканов**, канд. юрид. наук, начальник кафедры административного права и управления в органах внутренних дел Сибирского юридического института МВД России;
А.А. Ермоленко, канд. юрид. наук, начальник юридического отдела Управления ФНС по Красноярскому краю.

Демин А.В.

Д Налоговое право России: Учеб. пособие / А.В.Демин; Федер. агентство по образованию; Краснояр. гос. ун-т; Юрид. ин-т. — Красноярск: РУМЦ ЮО, 2006. — 329 с.

Рассматриваются основные институты налогового права России. Большое внимание уделено теоретическому анализу основных налогово-правовых категорий, таких как налоги и сборы, нормы и источники налогового права, принципы и элементы налогообложения, налоговое правоотношение, налоговый контроль и ответственность. Приводится общая характеристика федеральных, региональных и местных налогов, а также специальных налоговых режимов. При изложении материала учтены последние изменения в налоговом законодательстве.

Предназначается преподавателям, аспирантам и студентам юридических и экономических факультетов, а также всем, кто интересуется актуальными вопросами налогового права.

© А.В. Дёмин, 2006

© Красноярский государственный
университет, 2006

ISBN 5-9604-0022-7

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	6
ОБЩАЯ ЧАСТЬ	8
Глава 1. ВВЕДЕНИЕ В НАЛОГОВОЕ ПРАВО.....	8
§ 1. Генезис налогообложения.....	8
§ 2. Предмет налогового права.....	13
§ 3. Метод налогового права.....	18
§ 4. Место налогового права в правовой системе России.....	28
Глава 2. НОРМЫ И ИСТОЧНИКИ НАЛОГОВОГО ПРАВА.....	36
§ 1. Налогово-правовые нормы.....	36
§ 2. Источники налогового права.....	41
§ 3. Действие актов налогового законодательства.....	48
Глава 3. ПОНЯТИЕ НАЛОГА И СБОРА.....	56
§ 1. Налог как правовая категория: понятие, сущность, признаки.....	56
§ 2. Сборы: понятие и специфические особенности.....	65
§ 3. Виды налогов.....	75
Глава 4. ОБЩИЕ ПРИНЦИПЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ.....	79
§ 1. Налогообложение и справедливость.....	79
§ 2. Общая характеристика принципов налогообложения.....	86
§ 3. Принцип законности налогообложения.....	92
§ 4. Принцип всеобщности и равенства налогообложения.....	97
§ 5. Принцип соразмерности налогообложения.....	102
§ 6. Принцип единства налоговой системы России.....	107
§ 7. Принцип определенности налогообложения.....	113
Глава 5. УЧАСТНИКИ НАЛОГОВЫХ ПРАВООТНОШЕНИЙ.....	120
§ 1. Субъекты налогового права: общие положения.....	120
§ 2. Налогоплательщики: понятие и виды.....	122
§ 3. Налогоплательщики: основы правового статуса.....	127
§ 4. Налоговые агенты.....	133
§ 5. Представительство в налоговых правоотношениях.....	136
§ 6. Банки: основы налогово-правового статуса.....	138
§ 7. Налоговые органы.....	142
§ 8. Иные субъекты налогового права.....	146
Глава 6. ЭЛЕМЕНТЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ.....	151
§ 1. Понятие и состав элементов налогообложения.....	151
§ 2. Налоговые льготы.....	161
§ 3. Изменение срока уплаты налога и сбора, а также пени.....	164
§ 4. Цена товаров (работ, услуг) для целей налогообложения.....	168
Глава 7. ИСПОЛНЕНИЕ НАЛОГОВОЙ ОБЯЗАННОСТИ.....	177
§ 1. Общие вопросы исполнения налоговой обязанности.....	177
§ 2. Добровольное исполнение налоговой обязанности.....	179
§ 3. Принудительное исполнение налоговой обязанности.....	185
§ 4. Способы обеспечения исполнения налоговой обязанности.....	190
§ 5. Зачет и возврат излишне уплаченных или взысканных налогов.....	198
Глава 8. НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ.....	202
§ 1. Налоговый контроль: общие положения.....	202
§ 2. Учет организаций и физических лиц.....	206
§ 3. Налоговые проверки: понятие и виды.....	209
§ 4. Камеральные налоговые проверки.....	212
§ 5. Выездные налоговые проверки.....	216
§ 6. Полномочия налоговых органов при проведении мероприятий налогового контроля.....	221
Глава 9. НАЛОГОВАЯ ОТВЕТСТВЕННОСТЬ.....	228
§ 1. Налоговая ответственность: общие положения.....	228
§ 2. Принцип законности налоговой ответственности.....	233
§ 3. Принцип однократности налоговой ответственности.....	237
§ 4. Принцип ответственности за вину.....	240
§ 5. Презумпция невиновности.....	246
§ 6. Принцип справедливости наказания.....	250
§ 7. Налоговый процесс.....	258

§ 8. Налоговое правонарушение: понятие и признаки	267
§ 9. Составы налоговых правонарушений	272
ОСОБЕННАЯ ЧАСТЬ	279
Глава 10. СИСТЕМА НАЛОГОВ И СБОРОВ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ	279
§ 1. Налог на добавленную стоимость	279
§ 2. Акцизы	284
§ 3. Налог на доходы физических лиц	286
§ 4. Единый социальный налог	290
§ 5. Налог на прибыль организаций	292
§ 6. Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов	295
§ 7. Водный налог	296
§ 8. Государственная пошлина	298
§ 9. Налог на добычу полезных ископаемых	299
§ 10. Транспортный налог	300
§ 11. Налог на игорный бизнес	302
§ 12. Налог на имущество организаций	304
§ 13. Земельный налог	305
§ 14. Налог на имущество физических лиц	310
Глава 11. СПЕЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ	312
§ 1. Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог)	312
§ 2. Упрощенная система налогообложения	314
§ 3. Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности	317
§ 4. Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции	319
ЛИТЕРАТУРА	322
Учебники, монографии, учебная литература	322
Комментарии и судебная практика	324
Авторефераты диссертаций	324

УКАЗАТЕЛЬ СОКРАЩЕНИЙ

Нормативные акты

АПК РФ – Арбитражный процессуальный кодекс
БК РФ – Бюджетный кодекс РФ
ГК РФ – Гражданский кодекс РФ
ГПК РФ – Гражданский процессуальный кодекс РФ
НК РФ – Налоговый кодекс РФ
СК РФ – Семейный кодекс РФ
ТК РФ – Таможенный кодекс РФ
ТрК РФ – Трудовой кодекс РФ
УК РФ – Уголовный кодекс РФ
УПК РФ – Уголовно-процессуальный кодекс РФ

Государственные органы

ВАС РФ – Высший Арбитражный Суд РФ
ВС РФ – Верховный Суд РФ
ГНС РФ – Государственная налоговая служба РФ
ГТК РФ – Государственный таможенный комитет РФ
КС РФ – Конституционный Суд РФ
МНС РФ – Министерство РФ по налогам и сборам
Минфин РФ – Министерство финансов РФ
ПФР РФ – Пенсионный фонд РФ
ФАС – Федеральный Арбитражный Суд
ФНС – Федеральная налоговая служба
ФОМС – Фонд обязательного медицинского страхования
ФСС – Фонд социального страхования
ЦБ РФ – Центральный банк РФ

ВВЕДЕНИЕ

Российская наука налогового права стремительно развивается после длительного периода застоя и стагнации. К сожалению, период планово-распределительной экономики, безраздельно господствовавшей в СССР, серьезно затормозил эволюцию отечественного налогообложения. Государство-собственник не нуждалось в рационально организованной налоговой системе, поскольку формировало свои доходы совершенно иным образом, напрямую изымая доходы хозяйствующих субъектов в централизованные денежные фонды.

Появление массы частных собственников, независимых от государства и выступающих движущей силой экономики, потребовало выстраивания совершенно новых отношений по изъятию денежных ресурсов для аккумуляции публичных финансов. Именно частная собственность как основополагающий механизм функционирования рыночной экономики составляет главную объективную предпосылку становления налоговой системы России.

В настоящее время наблюдается всплеск научного интереса к вопросам налогообложения. Трудно найти другую сферу гуманитарных знаний, которая бы привлекала столь пристальное внимание ученых самых различных направлений (юристов, экономистов, философов, политологов и др.). Большую роль здесь играет активность законодателя при проведении налоговой реформы, а также новизна, сложность и практическая значимость для экономики большинства проблем налогового законодательства.

Повышение роли и значения налогового права обусловлено особым местом налогов и сборов в формировании доходов государства в условиях постоянного роста государственных расходов. Налоговые поступления составляют сегодня более 90 % бюджетных доходов всех уровней. Таким образом, активная налоговая политика становится важнейшей составляющей социально-экономического, политического, гуманитарного реформирования общественных отношений. Именно налоги выступают в качестве одного из основных факторов экономического роста. От эффективности налогообложения во многом зависит успех государственных реформ, их социальная направленность, уровень жизни и благосостояния населения страны.

С другой стороны, налогообложение носит всеобъемлющий характер, охватывая своим воздействием всех субъектов права – государство, юридические и физические лица. Будучи сферой острого конфликта публичных и частных интересов, налоговое право является индикатором того, насколько законодатель умеет найти необходимый баланс, «золотую середину» между интересами государства и налогоплательщика, и, в конечном счете, насколько правовым является данное государство.

Налоговое право является одной из самых молодых отраслей в правовой системе России. С момента ее возникновения прошло не более пят-

надцати лет. Однако за столь короткое время уже сформировались доктринальные основы современного налогового законодательства, завершается его кодификация, активно формируется судебная практика по налоговым спорам, практически с нуля создана и функционирует разветвленная система налоговых органов.

Налоговое право России – наиболее «живая», нестабильная, динамично развивающаяся отрасль законодательства. Вместе с тем налоговому законодательству до сих пор присущи повышенная сложность, противоречивость, наличие многочисленных пробелов, неопределенностей, нечетких и неясных формулировок. Процесс его реформирования, связанный, прежде всего, с кодификацией, продолжается и набирает обороты.

Безусловно, налоговая реформа разворачивается не на пустом месте. Ее доктринальной основой выступают труды классиков экономической мысли – А. Смита, В. Петти, Д. Рикардо, а также других известных философов и экономистов прошлого – Ш. Монтескье, Ж. Симонда, Дж. Кейнса, Э. Сакса, Ф. Кенэ, А. Вагнера, А. Лэффера и др. При этом нельзя забывать выдающихся отечественных ученых – П. Гензеля, И. Горлова, А. Исаева, В. Лебедева, Д. Львова, И. Озерова, Н. Тургенева, И. Янжула, и др. – работы которых заложили основы отечественной науки налогового права.

С начала 1990-х годов наблюдается устойчивый рост научных исследований в сфере налогообложения. Появились и выдержали повторные издания первые учебники и монографии. Ежегодно защищаются кандидатские и докторские диссертации. Налоговая проблематика занимает не последнее место на научно-практических семинарах и конференциях. Расширяется перечень издаваемых газет и журналов, специализирующихся на вопросах налогообложения.

В качестве учебного курса налоговое право введено и прошло успешную апробацию практически во всех юридических вузах страны. Однако формирование целостной науки налогового права в современной России далеко от завершения. Автор будет рад внести свой посильный вклад в процесс аккумулирования научных знаний и практических обобщений по вопросам налогообложения. Предлагаемое читателям учебное пособие рассчитано на широкую юридическую аудиторию и может использоваться в учебном процессе для освоения таких дисциплин, как финансовое и налоговое право. Кроме того, оно может быть интересно практическим работникам как пособие для правильного толкования и применения налогового-правовых норм, расширения кругозора по актуальным вопросам налогообложения.

А.В. Демин

ОБЩАЯ ЧАСТЬ

Глава 1. ВВЕДЕНИЕ В НАЛОГОВОЕ ПРАВО

§ 1. Генезис налогообложения

Налоги – древнейший институт человеческой цивилизации, необходимый атрибут государства. Поэтому история налогообложения неразрывно связана с зарождением и развитием государственности. Отдельные налоговые нормы можно найти уже в Законах Ману, Законнике Хаммурапи, Законах XII таблиц, Салической Правде и других древнейших источниках права. В литературе традиционно выделяют несколько этапов в истории налогообложения.

Древний мир. Около двух с половиной миллионов лет назад наши предки выделились из животного мира и начали использовать примитивные орудия труда. Примерно 40 тысяч лет назад сформировался человек современного типа – *homo sapiens sapiens* (человек разумный). Это было *социальное существо*, ведущее стадное существование. Хозяйственный уклад первобытных людей носит *присваивающий характер*, основанный на коллективно организованном, *совместном труде и общественной собственности* всех членов рода. Все продукты питания обобществлялись и далее уравниательно перераспределялись, чтобы каждый член сообщества получил свою долю.

Первобытный человек имел «диффузное», *групповое сознание*. Он не осознавал себя как самостоятельную личность с собственными интересами, отличными от общих интересов группы. В условиях всеобщего первобытного обобществления потребность в налоговых изъятиях для формирования общественных фондов объективно отсутствовала, поскольку все индивидуальные доходы изначально (и добровольно) составляли коллективную собственность всего рода.

Появление налогообложения связано с переходом от присваивающей к производящей экономике, разложением родоплеменных сообществ первобытного мира, переходом к соседской общине, зарождением протогосударств и, главное, постепенной *индивидуализацией труда и потребления, приводящей к становлению частной собственности*.

При обособлении частных интересов внутри сообщества сохраняются общие для всех индивидов нужды и потребности, которые возможно удовлетворить лишь совместными усилиями, сообща. Прежде всего, речь идет об охране территории, собственности, доходов, жизни и здоровья от внешних посягательств, а также о поддержании упорядоченности и стабильности социальных взаимодействий внутри и вне общины. Эти затраты носят публичный характер, то есть в них выражены всеобщие интересы (общее благо). Для их финансирования требуется, чтобы собственники отдавали часть своих доходов в общий, централизованный фонд.

Отделение функций публичного управления от материального производства обуславливает необходимость изъятия части собственности отдельных семей для содержания появившейся бюрократии, прежде всего, военных дружин. Затраты на государственный аппарат, отсутствовавший в первобытном мире, - главная причина появления налогообложения. Таким образом, «общий котел» с упадком первобытного общества не исчезает бесследно, а трансформируется в бюджет и в таком виде существует вплоть до настоящего времени.

Средние века (V-XV вв.). В этот период налоговая система представляет собой совокупность случайных и бессистемных платежей и повинностей, нередко уплачиваемых на основе обычаев, религиозно-этических и договорных норм. Господство натурального хозяйства обуславливало уплату налогов в натуральной форме и в виде личных повинностей (военных, служебных, строительных, барщинных).

Налоги не были преобладающим источником государственных доходов. Общепринятой была точка зрения, что государственная власть должна осуществлять публичные функции за счет *своих собственных источников*, прежде всего, за счет эксплуатации государственной собственности. Заметную роль в формировании публичных доходов играли *военная добыча, данничество, регалии* (государственные монополии на отдельные виды производств), *домены* (доходы от государственной собственности). В средневековой Европе «налоговые платежи повсеместно имели характер разовых изъятий, причем периодически парламенты государств предоставляли правителям полномочия, в основном чрезвычайные, по взиманию тех или иных налогов»¹.

В период позднего Средневековья на смену разрозненным, временным, подчас необоснованным платежам и повинностям приходят рационально сформированные налоговые системы. Резко усилившиеся потребности государств в финансовых ресурсах привели к появлению массы новых налогов, где преобладали косвенные платежи. Налоги превращаются в основной источник доходов государства. Вытеснение натуральных отношений товарно-денежными привело к переходу на денежную форму уплаты налогов.

Постепенно начинает формироваться научная теория налогообложения, связанная, прежде всего, с именем шотландского ученого А. Смита (1723-1790 гг.), который в знаменитом труде «Исследование о природе и причинах богатства народов» впервые обосновал ряд принципов налогообложения, актуальных и сегодня.

Новое и новейшее время (с XVI в. по настоящее время). Этот период отличается меньшим количеством налогов и их большим разнообразием: формы налогов становятся более определенными, правила налогового администрирования – более выработанными и при выборе оказывается предпочтение таким податным источникам, которые обещают более крупный

¹ Налоги и налоговое право: Учеб. пособие / под ред. А.В. Брызгалина. – М., 1997. – С. 20.

доход¹. Продолжается снижение общих масштабов косвенного налогообложения, включая, прежде всего, отмену налогов на товары первой необходимости. Усиливается регулятивная функция налогообложения. Складываются правовые конструкции большинства современных налогов и сборов. Постепенно формируется налоговое право как комплексная экономико-правовая наука и развернутая система налогового законодательства.

После Первой мировой войны большинство европейских государств переходит к организации налоговых систем на научной основе. В настоящее время в Европе начинается складываться международное налоговое право Европейского сообщества.

История налогообложения в России насчитывает немногим более тысячелетия и начинается с объединения славянских племен в Древнерусское государство (примерно к концу IX в.). История России наглядно показывает, что любые серьезные политические или экономические преобразования неизбежно сопровождаются налоговыми реформами.

Исторически первой формой налогообложения на Древней Руси было *полюдье* – прямое взимание дани княжеской дружиной с зависимых общин. Впоследствии стал практиковаться *повоз* – самостоятельный сбор и доставка дани подвластными племенами в Киев. Единицей обложения выступали количество печных труб в хозяйстве (т.н. «дым»). Вплоть до XVIII в. налоги именовались *податями*. В силу неразвитости товарно-денежных отношений налоговые обязанности исполнялись, как правило, в натуральной форме – медом, мехами, сельскохозяйственными продуктами. Повсеместно практиковались *государственные повинности* в форме гужевых, строительных, военных и иных обязательных работ. Постепенно вводятся *торговые пошлины* («мыт»), взимаемые за провоз товаров через заставы. Этот исторически первый этап налогообложения на Руси характеризуется множественностью разнообразных повинностей, регулируемых в большинстве своем нормами обычного права.

Старославянский правовой источник Русская Правда (IX-XII вв.) содержит целый ряд положений о княжеских поборах с населения. «Вот урочные пошлины в пользу строителя города: при закладке стены брать куницу (гривну), а по окончании ногату (0,05 гривен); на пищу и на питье, на мясо и рыбу полагается 7 кун на неделю, 7 хлебов, 7 мер пшеницы, 7 четвериков овса на 4 лошади – что и получать городнику (княжескому чиновнику, ведавшему строительством), пока не будет город срублен», – отмечается в ст. 96 Русской Правды. Целый ряд статей регулируют уплату судебных и административных пошлин. Например, ст. 107 устанавливает: «Вот урочные судебные пошлины: от присуждения к платежу штрафа судье – 9 куниц, метельнику (помощнику судьи) – 9 белок; с дела о бортовой земле 30 куниц, а во всех прочих тяжбах с того, кому присудят, судье брать по 4 куницы, а метельнику (помощнику) – по 6 белок»².

¹ Пушкарева В. История финансовой мысли и политики налогов: Учеб. пособие. – М., 2001. – С. 198.

² Русская Правда. Материалы к изучению истории государства и права СССР. – М., 1962. – С. 23-55.

В период монголо-татарского завоевания (XIII-XV вв.) большое значение приобретает дань (*выход*) в пользу монголо-татарских ханов, носящая характер контрибуции. Освобождение от монголо-татарского ига, становление централизованного Московского государства (с середины XV в.) и, как следствие, отказ от уплаты дани монгольским ханам знаменуют важную веху в развитии налогообложения. Большое значение имела перепись платежеспособного населения, проведенная при Великом князе Иване III (1440-1505 гг.). Появляются целевые налоги для финансирования отдельных публичных функций: *ямской налог*, *ямчужный* (на изготовление пороха), *стрелецкий* (на содержание армии), *полоняничный* (на выкуп плененных россиян) и др.

Начиная с XVII в. формируется государственная система фискальных органов (приказов). При царе Алексее Михайловиче (1629-1676 гг.) создается Счетная палата – прообраз современного Министерства финансов, отвечавшая за поступление доходов в бюджет страны. Главным объектом налогообложения становится *земельный надел*. Становление национальной денежной системы на основе серебряных денег обуславливает постепенный переход от натуральных повинностей к денежной форме уплаты налогов. В 1679 г. была проведена налоговая реформа, в результате которой основной единицей прямого налогообложения был признан *двор*, определяемый по числу ворот.

Преобразования Петра I (1672-1725 гг.) напрямую затронули и сферу налогообложения. Военные расходы и проведение радикальных реформ внутри страны потребовали резкого усиления налогового бремени. Были увеличены ставки действующих налогов, введены новые налоги, прежде всего, косвенные. К этому времени обнаружились все изъяны подворного налогообложения: «Крестьяне начали сгущать дворы, скупивая в них возможно больше людей, ли сгораживали по три, по пяти, даже по десяти крестьянских дворов в один, оставляя для прохода одни ворота, а прочие забирали воротами. Сельское хозяйство не улучшалось, а казенные доходы убавлялись»¹. Поэтому важным этапом преобразований стала замена подворного налогообложения на *подушную подать*, взимаемую с каждого трудоспособного мужчины податных сословий – всех разрядов крестьян, ремесленников, купцов. Размер подати был оставлен одинаковым по всей стране, что не соответствовало идее соразмерности налогообложения.

Дальнейшее развитие отечественная система налогообложения получает при Екатерине II (1729-1796 гг.); в частности, была введена *гильдейская подать* для купеческого сословия, взимаемая с объявленного «по совести» (то есть самим купцом) капитала.

К началу XIX в. подушная подать как основной налог исчерпала свой финансовый ресурс: объект обложения и налоговая база все менее соответствовали хозяйственным реалиям. Вводятся *акцизы* на предметы массового потребления – соль, табак, керосин, сахар и др. В целом на протя-

¹ Ключевский В.О. Курс русской истории: Соч. в 9 т. – М., 1989. – Т.4. – С. 97.

жении столетий косвенное налогообложение доминирует над прямым, поступления от косвенных налогов более чем в два раза превышают поступления от прямых налогов. Наибольшая часть косвенных налогов в это время собирается за счет питейного и соляного сборов¹.

Реформы 1861 г. в налоговой сфере ознаменовались заменой подушной подати на обложение *строений (недвижимости)*, приносящих доход. При этом была сохранена ведущая роль косвенного налогообложения с упором на винную монополию государства. Ставки земельного налога дифференцируются в зависимости от качественных характеристик земли и лесных угодий, развивается система местных (земских) налогов.

С конца XIX в. начинается налогообложение наследуемого и подаренного имущества, а также доходов с *денежных капиталов* (доходы от оборота фондовых ценностей, банковских вкладов, аукционных продаж, выигрышей по государственным займам). В 1863 г. вводится патентная система взимания пошлин за право торговли и выдачу разрешений на занятие различными видами предпринимательской деятельности. В 1802 г. учреждено Министерство финансов, ставшее ведущим фискальным органом государства. Весной 1916 г. сделана попытка ввести подоходное налогообложение, но революционные потрясения не позволили реализовать ее на практике.

Придя к власти в 1917 г., большевики провозгласили курс на *безналоговое государство*. В первые годы советской власти и, особенно в период «военного коммунизма», основным доходным источником выступают эмиссия и прямые изъятия классового характера – конфискации, контрибуции, продразверстка. «В эпоху диктатуры пролетариата и государственной собственности на важнейшие средства производства, - утверждал В.И. Ленин, – финансы государства должны строиться на непосредственном обращении известной части доходов от различных государственных монополий на нужды государства»². Таким образом, *история сделала замысловатый «виток», вернувшись к уже давно забытым регалиям, доменам, трудовым повинностям, натуральной форме уплаты налогов*.

Крах военного коммунизма заставил большевиков перейти к НЭПу, в основе которого была замена продразверстки продовольственным налогом. Как отмечается в литературе, на развитие советского налогообложения времен НЭПа большое влияние оказала налоговая система дореволюционной России. Среди прямых налоговых изъятий основными являлись *промысловый налог*, которым облагались торговые и промышленные предприятия, а также *подоходно-поимущественный налог* прогрессивного характера и *сельскохозяйственный налог*³.

Упразднение НЭПа в начале 30-х гг. XX в. сопровождалось крупномасштабной налоговой реформой, в результате которой основными налогами в Советском Союзе становятся *налог с оборота*, консолидировавший

¹ См.: Налоговое право России: Учебник для вузов / отв. ред. проф. Ю.А. Крохина. – М., 2003. – С. 8.

² Ленин В.И. Полн. собр. соч. – Т. 138. – С. 122.

³ Налоги и налоговое право: Учеб. пособие / под ред. А.В. Брызгалина. – М., 1997. – С. 28.

несколько десятков взимаемых ранее платежей, и *отчисления от прибыли государственных предприятий*. В условиях тоталитарного социалистического режима и планово-распределительной экономики роль налогов в системе доходных источников государства была крайне принижена. Прямые налоги с населения не играли существенной роли в формировании бюджета. Монополия государственной собственности в экономике обуславливала возможность прямого административного изъятия прибыли государственных предприятий. Последним оставалась лишь нормативно фиксированная часть прибыли, направлявшаяся на формирование различных фондов производственного и социального назначения. Причем размер этих фондов определялся объемом затрат, плановыми показателями, публичной значимостью продукции и другими критериями, а не *рентабельностью предприятия*.

В конце концов, декларируемый в Советском Союзе курс на безналоговое общество через прямое изъятие прибыли социалистических предприятий потерпел экономический крах, поскольку не предполагал заинтересованности хозяйствующих субъектов в результатах своей деятельности.

Начиная с середины 80-х гг. XX в. в России начинается переход от планово-распределительной экономики к рыночной, основанной на свободной конкуренции частных собственников. С 1991 г. в стране разворачивается широкомасштабная налоговая реформа, в результате которой постепенно создается современная налоговая система России. Важное значение здесь имело принятие Закона РСФСР от 27.12.91 № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», а также последующая кодификация налогового законодательства.

§ 2. Предмет налогового права

Разнообразие, многоплановость общественных отношений обуславливают специализацию правовых норм и распределение их по отраслям, подотраслям, правовым институтам, субинститутам. Главным критерием отраслевой специализации выступает *предмет правового регулирования*, определяемый как совокупность однородных общественных отношений, регулируемых той или иной группой норм. Он показывает, «что» регулирует та или иная отрасль права.

Предмет налогового права, в свою очередь, неоднороден. Согласно ст. 2 НК РФ он включает властные отношения по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в Российской Федерации, а также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения. Этот перечень – исчерпывающий и расширительному толкованию не подлежит.

Налоговые отношения могут существовать исключительно в *правовой форме*. Множество социальных взаимодействий, приобретающих впо-

следствии характер правовых, первоначально возникают и развиваются вне сферы правового регулирования, подвергаясь воздействию только неправовых упорядочивающих средств – моральных, корпоративных, религиозных, традиционных и т.п. На каком-то этапе государство признает за такими отношениями особую общественную значимость и в процессе нормативно-правового регулирования придает им *качество правоотношений*. То есть такие отношения сначала возникают как *фактические* и, в принципе, как фактические могут существовать достаточно долго; по усмотрению законодателя они становятся правовыми отношениями.

Что касается налоговых отношений, их существование возможно только в качестве правоотношений, то есть на базе созданной в процессе правотворчества *нормативной модели налогообложения*. Без такой нормативной основы налоговые отношения возникать не могут. Таким образом, в сфере налогообложения законодатель не оформляет уже сложившиеся фактически общественные отношения, но всякий раз *моделирует их заново*. Как верно заметил Д.В. Винницкий, после введения в действие новая система налогово-правовых норм создает соответствующие ей налоговые отношения – предмет налогового права¹. «Фактическое существование налоговых отношений становится возможным лишь после их законодательного закрепления, в результате практической реализации правовых норм»².

В.А. Парыгиной предложена классификация налоговых правоотношений на *модельные* и *конкретные*, где под модельными называются гипотетические налоговые правоотношения, сконструированные правопорядком и являющие собой бесконечное множество конкретных правоотношений³. Полагаем, в данном случае категории налогово-правовой нормы и налогового правоотношения смешиваются друг с другом, чего нельзя допускать. Правоотношение как нормативная модель представляет собой не что иное, как норму права и ничем иным быть не может. Реализуя налоговую правосубъектность, участники налогообложения соотнобразуют свои фактические взаимодействия с нормативной моделью, в результате чего и возникает (изменяется, прекращается) налоговое правоотношение. Норма права всегда первична, правоотношение же производно от нее.

Возникает вопрос: как быть с пробелами в налоговом праве? Наличие пробела означает, что правовые взаимодействия осуществляются без надлежащего нормативного регулирования. Не существует ли в данном случае налоговое правоотношение как фактическое еще до его законодательного оформления, то есть регулируемое исключительно субъективным толкованием участников социальных взаимодействий, применяющих право по аналогии?

Известно, что пробелы в праве существуют объективно. Особенно пробельным налоговое законодательство было на начальном этапе своего становления, до принятия части первой НК РФ. На наш взгляд, наличие

¹ Винницкий Д.В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. – М., 2003. – С. 128.

² Кустова М.В., Ногина О.А., Шевелева Н.А. Налоговое право России: Учебник. – М., 2001. – С. 12-13.

³ Парыгина В.А. Российское налоговое право. Проблемы теории и практики. – М., 2005. – С. 130.

пробела не свидетельствует о существовании налогового правоотношения в качестве фактического. Пробелы в праве означают отсутствие нормы, регулирующей *отдельные, незначительные аспекты правоотношения*. То есть при наличии пробела налоговое отношение в целом урегулировано правом и в целом *носит характер правоотношения*. Лишь отдельные его элементы вследствие недостатков юридической техники или «устаревания» законодательства выпадают из сферы налогово-правового регулирования, но это не меняет положения в целом. В данном случае мы имеем дело именно с правоотношением, а не с фактическим социальным взаимодействием.

Дифференцировать предмет налогового права можно по различным основаниям. В частности, можно выделить три блока отношений, отражающих стадийность налогообложения как процесса, «разворачивающегося» во времени и в пространстве: 1) *налогово-правотворческий блок*, включающий отношения по установлению и введению налогов и сборов; 2) *налогово-реализационный блок*, связанный с исчислением, уплатой, а при необходимости – принудительным взысканием налогов и сборов; 3) *налогово-процессуальный блок*, опосредующий сферу налогового контроля и ответственности.

Указанные группы налоговых отношений возникают и развиваются поэтапно, в определенной последовательности, так, как они перечислены в ст. 2 НК РФ. На этапе налогового правотворчества уполномоченными органами государственной власти и местного самоуправления создается и вводится в действие идеальная нормативная модель налогообложения. Далее следует позитивная реализация смоделированных законодателем налогово-правовых норм в процессе исчисления и уплаты налогов. Это наиболее массовые правоотношения, представляющие собой центральное звено в механизме налогообложения. Добровольная реализация налоговых прав и обязанностей частными лицами дополняется правоприменительной деятельностью публичных субъектов по принудительному взиманию налоговых платежей. В данный блок также включаются правоотношения, связанные с правовым режимом отдельных налогов и сборов, регулируемых частью второй НК РФ. И, наконец, последним этапом налогово-правового регулирования является совокупность процессуальных правоотношений, возникающих в сфере налогового контроля и привлечения к ответственности за совершение налоговых правонарушений.

Каждый блок налоговых правоотношений, с одной стороны, обладает некоторой *внутриотраслевой автономией*, обусловленной функционально-целевой направленностью норм, специфическим субъектным составом, объектом и средствами правового регулирования, выделением институциональных правовых принципов и т.п.¹; с другой стороны, всем налоговым правоотношениям присуще *отраслевое единство* в рамках обще-

¹ В литературе подобные крупные блоки правовых норм, обладающие известной автономностью в рамках отрасли и включающие несколько правовых институтов, иногда называют *субинститутами*. Таким образом, можно говорить о существовании трех правовых субинститутов в рамках налогового права.

отраслевого предмета и метода налогового права. Таким образом, налоговому праву присущ *признак системности*, то есть оно является иерархически организованной совокупностью взаимосвязанных и взаимодействующих правовых норм и институтов, отражающих, с одной стороны, общеотраслевое единство налогово-правовых норм, а с другой – их специализацию.

В предмете налогового права можно выделить как *имущественные отношения*, непосредственно связанные с движением денежных средств в наличной или безналичной форме, так и отношения *организационные (неимущественные)*. Первые традиционно рассматриваются как основные, вторые – как вспомогательные, обеспечивающие возникновение, изменение или прекращение имущественных налоговых отношений. Это справедливый вывод, поскольку все налоговые отношения прямо или косвенно связаны с имуществом, материальными благами, экономической выгодой, то есть с *приращением собственности*.

Так, отношения по установлению и введению налогов и сборов относятся к сфере законотворчества и лишены имущественного содержания, но в отрыве от них невозможно рассматривать отношения, связанные с исчислением и уплатой налоговых платежей. Отношения в сфере налогового контроля также имеют управленческую, неимущественную природу, но и они, в конечном счете, обеспечивают реализацию обязанности платить законно установленные налоги и сборы. Таким образом, налоговые отношения представляют собой отношения по поводу собственности – по ее ограничению, взиманию, контролю. В некоторых случаях имущественные и организационные элементы в налоговых правоотношениях так тесно переплетены между собой, что их трудно разграничить, оторвать друг от друга.

Налоговые отношения представляют собой отношения по поводу собственности. Конечной целью налогово-правового регулирования является формирование централизованных денежных фондов государства и местного самоуправления путем отчуждения принадлежащих частным лицам денежных средств для реализации публичных задач и функций. При этом часть собственности налогоплательщиков в денежной форме переходит в собственность государства. Таким образом, ***предмет налогового права*** составляют *имущественные и тесно связанные с ними организационные отношения, направленные в конечном счете на формирование централизованных денежных фондов государства и муниципальных образований*.

Известно, что многие отраслевые отношения также носят имущественный характер. Речь, прежде всего, идет о гражданско-правовых отношениях, которые в большинстве своем также являются отношениями собственности. Основное различие между налоговыми и гражданско-правовыми отношениями состоит в том, что первые носят *властный характер*, вторые – нет. В п. 3 ст. 2 ГК РФ прямо говорится о том, что к имущественным отношениям, основанным на властном подчинении одной стороны другой, в том числе к налоговым отношениям, гражданское зако-

нодательство не применяется, если иное не предусмотрено законодательством.

НК РФ разграничивает все обязательные платежи на две группы – налоги и сборы. Существенные отличия этих платежей друг от друга позволяют выделить в предмете налогового права отношения, связанные с установлением, введением и взиманием налогов, с одной стороны, и сборов – с другой. Различия между налогами и сборами обуславливают различия *налоговых отношений по установлению, введению, взиманию налогов* с одной стороны, и *сборов* – с другой¹.

Правоведению известно деление правоотношений на абсолютные и относительные. Для *абсолютных правоотношений* определяется только один участник – управомоченный; у всех иных лиц существует обязанность не нарушать субъективное право этого участника. В относительных правоотношениях персонально определены все участники. Например, относительными будут все правоотношения договорного типа, сделки; носителю субъективного права здесь противостоит конкретное обязанное лицо. Налоговые правоотношения также являются *относительными*, поскольку всегда имеют строго определенный состав участников.

По субъектному составу налоговые правоотношения характеризуются как *многосторонние*. Согласно ст. 9 НК РФ участниками налоговых правоотношений являются налогоплательщики, налоговые агенты, налоговые и иные уполномоченные государственные органы. Очевидно, этот перечень далеко не полный. К субъектам налогового права помимо лиц, указанных в ст. 9 НК РФ, следует отнести территориальные образования (Российская Федерация, субъекты РФ, муниципальные образования); банки; представителей налогоплательщиков; организации, регистрирующие сделки и права, имеющие юридическое значение с точки зрения налогообложения, и др.

Большим упущением законодателя является то, что НК РФ не включил в число субъектов налогового права публично-территориальные образования, поскольку уплата налога – обязанность, возникающая у частного лица именно перед государством, а не перед налоговыми органами. Таким образом, в налоговом правоотношении друг другу противостоят налогоплательщик и государство. Другое дело, что публично-территориальные образования участвуют в правоотношениях, как правило, в лице своих «представителей», а именно органов государственной власти и местного самоуправления.

Отличительной чертой налоговых отношений является атрибутивное присутствие в них *властного участника*, наделенного компетенцией. При этом можно выделить *внутриаппаратные* и *внешние* налоговые правоотношения. Первые опосредуют правовые взаимосвязи внутри системы публичных субъектов, вторые – между государством в лице уполномоченных

¹ Далее в сочетаниях «налоги и сборы» и производных от них упоминание о сборах будет сознательно опущено – исключительно в целях экономии текстового материала. Скажем, термины «налоговое законодательство» и «законодательство о налогах и сборах» будут использоваться как тождественные.

органов и частными лицами. Внутриаппаратными будут, например, отношения, возникающие в сфере налогового правотворчества между органами законодательной (представительной) и исполнительной власти, между Российской Федерацией, субъектами РФ и муниципальными образованиями. Частные субъекты в них не участвуют. Напротив, отношения по взиманию налогов носят внешний характер, поскольку всегда возникают между частными лицами (налогоплательщиками, налоговыми агентами, банками) и государством в лице уполномоченных органов.

Следует отметить, что ведомственные и межведомственные отношения между налоговыми органами являются по своей природе *административно-правовыми*. Правомочия различных органов налогового контроля по отношению друг к другу (в частности, права по пересмотру решений нижестоящего органа) образуют содержание административной, а не налоговой правосубъектности¹.

Налоговые органы, как и другие субъекты налогового права, участвуют в правоотношениях различной отраслевой природы. В частности, между налоговыми органами и налогоплательщиками возникают взаимодействия по поводу государственной регистрации, ведения кассовых операций, применения контрольно-кассовых машин, работы с денежной наличностью, производства и реализации алкогольной и спиртосодержащей продукции. Поэтому при отраслевой идентификации правоотношений определяющим является не их субъектный состав, а *правовая природа*.

Как следует из разъяснения Пленума ВАС РФ, часть первая НК РФ не подлежит применению к иным правоотношениям с участием налоговых органов, не связанным с установлением, введением и взиманием налогов и сборов в Российской Федерации, с осуществлением налогового контроля, обжалованием актов налоговых органов (действий, бездействия их должностных лиц), принятых (осуществленных) в рамках налогового контроля, привлечением к ответственности за совершение налоговых правонарушений². Субъектный состав правоотношений играет важную роль для определения вида ответственности и нормативно-процессуальной базы, применяемой в случае нарушения налогового законодательства.

§ 3. Метод налогового права

Метод налогового права – это обусловленная спецификой предмета налогового права *совокупность способов, приёмов, средств правового воздействия на налоговые отношения*. Если предмет отрасли показывает, «что» регулируют налогово-правовые нормы, то метод – «как», «каким образом» это правовое регулирование осуществляется.

В правоведении сложилась в целом верная установка, что каждая отрасль права имеет свой специфический, сугубо *отраслевой метод* (граж-

¹ Винницкий Д.В. Субъекты налогового права. – М., 2000. – С. 25.

² См.: п. 1 Постановления Пленума ВАС РФ «О некоторых вопросах применения части 1 Налогового кодекса Российской Федерации» от 28.02.2001 № 5 // Вестник ВАС РФ. – 2001. – № 7.

данский, административный, уголовно-правовой и т.д.), не сопоставимый с методами иных отраслей. Однако этот тезис нуждается в правильной интерпретации. Дело в том, что исходные режимы, приемы, способы и юридические средства, используемые в правовом регулировании, одинаковы для всех отраслей права. Таким образом, суть отраслевой специфики состоит лишь в особом сочетании и соотношении правовых средств, носящих универсальный, *межотраслевой характер*.

К сожалению, долгие годы различия в отраслевых методах правового регулирования наукой преувеличивались, чему способствовала абсолютизация предметно-методологических различий между публичными и частными отраслями права. В большей степени данный подход отразился на соотношении административного и гражданского права, превратившихся в своеобразных антиподов; отраслевым различиям здесь придавался характер жёсткого противопоставления по типу «что русскому здорово, то немцу смерть». Административно-правовой метод был фактически отождествлён с императивным, а гражданско-правовой – с диспозитивным методом правового регулирования. Юридические средства, характерные для одной отрасли, полностью исключались из сферы другой. Так, утверждалось что договор – исключительная прерогатива частноправовых отраслей, а административный акт – публично-правовых. Подобная установка затрагивала и налоговое право, имеющее общие исторические корни и близость правового режима с административным правом.

Более точной представляется позиция, согласно которой все отрасли права используют *единые* приёмы и средства правового регулирования, но в разном соотношении. Преобладание тех или иных юридических средств в общем комплексе правового регулирования обуславливает специфику метода конкретной отрасли права. Скажем, диспозитивные и императивные начала, договор и административный акт, дозволения, обязывания и запреты присутствуют в сфере действия любой отрасли права, различен лишь их удельный вес и значение в отраслевом регулировании. При этом важной тенденцией современного права является *взаимопроникновение и сближение различных правовых отраслей, издание комплексных нормативных актов, рост межотраслевых институтов*. Представляется верным утверждение, что «правовые отрасли используют в своих регулятивных целях с учётом особенностей регулируемых отношений (предмет) единые правовые средства (метод) в их различном соотношении»¹. По справедливому замечанию С.П. Маврина, ни одна отрасль не обладает единственным, неповторимым, абсолютно «чистым» и в этом смысле подлинно собственным методом, например, только координации или только субординации².

¹ См.: Алёхин А.П., Кармолицкий А.А., Козлов Ю.М. Административное право Российской Федерации: Учебник. – М., 1998. – С. 33.

² Маврин С.П. О роли метода правового регулирования в структурировании и развитии позитивного права // Правоведение. – 2003. – № 1. – С.208.

Особенности метода налогово-правового регулирования обусловлены публично-правовой природой налогового права и включают следующие признаки.

Публично-правовой характер целевых установок. Налоговые платежи – безусловный атрибут государства, без которого оно не может существовать. Именно налоги и сборы составляют подавляющую часть доходных источников государства и муниципальных образований (иногда свыше 90 %). Их функциональное назначение состоит в финансовом обеспечении реализуемой государством внутренней и внешней политики, то есть в обеспечении нормальной жизнедеятельности общества. Как указал КС РФ, уплата налоговых платежей имеет целью обеспечивать расходы публичной власти (Постановление КС РФ от 11.11.1997 № 16-П).

Поэтому для налогообложения характерен приоритет публичных интересов перед интересами частными. Налогово-правовое регулирование носит *фискальный характер*, то есть его главная цель состоит не в реализации интересов частных лиц, а в обеспечении государства финансовыми ресурсами для реализации публичных задач и функций. Все остальные задачи носят вторичный, производный характер. Само существование налогового права, его обособление, повышение значения в правовой системе России обусловлены особой ролью налоговых платежей как основных источников формирования доходов бюджетов всех уровней.

Разумеется, приоритет публичных интересов не означает вседозволенности государства. И законодатель, и правоприменительные органы, участвуя в налоговых правоотношениях, связаны правовыми принципами и международными стандартами, в первую очередь, в области прав человека. При этом приоритет публичных интересов предполагает, что механизм налогово-правового регулирования призван нормативно закрепить, реализовать и обеспечить защиту «общего блага», нередко через подавление «частноэгоистических» (прежде всего, собственных) устремлений частных лиц.

Участники налоговых правоотношений реализуют именно *публичное благо*, какая-либо собственная, личная заинтересованность для участия в налоговых правоотношениях у них, как правило, отсутствует. Такой вывод справедлив не только в отношении непосредственно налогоплательщика, обязанность которого носит индивидуально безвозмездный характер, но и в отношении иных субъектов.

Как отмечается в литературе, в процесс реализации основной обязанности налогоплательщика государство вовлекает участников, не имеющих собственного имущественного (добавим от себя – и даже неимущественного) интереса¹. Какие-либо частные интересы отсутствуют у налоговых агентов, обязанных исчислить, удержать у налогоплательщика и перечислить в бюджет налоги; у банков, осуществляющих операции по перечислению налогов в бюджет и обязанных сообщать об открытии или за-

¹ См.: Кустова М.В., Ногина О.А., Шевелева Н.А. Указ. соч. – С. 13.

крытии счетов налогоплательщиков; у субъектов, обязанных передавать в налоговые органы информацию о регистрации определенных прав или сделок налогоплательщиком.

Иногда встречается мнение о возможности реализации в налоговых правоотношениях частного интереса. Как правило, речь идет об использовании налоговых льгот или о налоговой минимизации (оптимизации, планировании). Думается, это неверный подход. Наличие частного интереса в правовом регулировании означает заинтересованность лица *участвовать именно в данном правоотношении*. Речь идет о мотивации, сознательно-волевом факторе, желании лица вступить в определенные социальные взаимодействия для удовлетворения своих потребностей. В налоговых отношениях такая мотивация отсутствует.

При этом отсутствие частного интереса не исключает признания за субъектом, участвующим в правоотношении, определенных прав и законных интересов. Используя налоговую льготу или получая налоговый кредит, лицо реализует предоставленное ему субъективное право, облегчающее выполнение налоговой обязанности в рамках правоотношения, участие в котором не приносит ему самому каких-либо выгод имущественного либо нематериального характера. «Частный интерес в налоговом правоотношении учитывается лишь тогда, – верно указывает Н.А. Шевелева, – когда он согласуется с публичным интересом получения достаточных для существования государства финансовых ресурсов»¹.

Отсутствие частной заинтересованности делает налоговые правоотношения *изначально конфликтными*. Проблема состоит в том, что человек в силу самой своей природы крайне эгоцентричен: он легко ставит себя в центр Вселенной и полагает, что весь мир должен вращаться именно вокруг его проблем. Поэтому частные лица в большинстве своем не способны осознавать важность публичного интереса *для них лично*, неспособны убедить себя в необходимости нести затраты и обременения для достижения некоего, подчас абстрактного «общего блага» – собственные интересы для частного лица неизмеримо важнее. Осознание публичных интересов каждым отдельным индивидом усиливается в условиях ситуаций чрезвычайного характера (война, эпидемия, техногенная катастрофа, стихийное бедствие) и ослабевает в обычной, нормальной обстановке.

Д.В. Винницкий правильно отмечает, что публичный и частный интересы могут и не совпадать. «Если же такое совпадение и имеет место объективно, оно может быть не осознано конкретным носителем частного интереса. Такое положение вещей закономерно для сферы налогообложения, поскольку в рамках налоговых отношений частный субъект, как правило, вынужден поступиться собственным интересом: он утрачивает право на определенную долю принадлежащих ему материальных благ ради зачастую неосязаемой и негарантированной конкретно ему выгоды от деятельности публичных субъектов»².

¹ См.: Кустова М.В., Ногина О.А., Шевелева Н.А. Указ. соч. – С.18.

² Винницкий Д.В. Указ. соч. – С. 139.

Поэтому в налоговом правотворчестве очень важно соблюдать баланс между публичными и частными интересами. По мнению КС РФ, «федеральный законодатель, принимая законы в области таможенного регулирования, обязан исходить не только из публичных интересов государства, связанных с его экономической безопасностью, но и из частных интересов физических и юридических лиц как субъектов гражданских правоотношений и внешнеэкономической деятельности. Данная правовая позиция должна учитываться и в сфере налоговых правоотношений» (Постановление КС РФ от 14.07.03 № 12-П). Требуется выстраивать налоговую политику таким образом, чтобы, с одной стороны, сформировать бюджет, а с другой – не отбить у налогоплательщика желания заниматься коммерческой деятельностью, иметь недвижимость или обладать иным объектом налогообложения. Именно поэтому налоговое право в современных условиях развития мирового хозяйства и национальных рыночных отношений не может использовать только административные методы, а должно считаться с интересами частных лиц, участвующих в гражданском обороте, неприкосновенностью частной собственности, необходимостью защиты прав и свобод человека.

Преобладание обязывающих и запрещающих норм. Все отрасли права используют для отраслевого регулирования и обязывающие, и запрещающие, и дозволяющие нормы. Однако удельный вес каждого вида норм, их сочетание и значение для той или иной отрасли различны и определяются, прежде всего, функционально-целевой направленностью отраслевого регулирования.

Доминирование в налоговом праве обязывающих и запрещающих норм обусловлено *публично-правовой целью* обеспечить формирование централизованных денежных фондов государства. Налоговая обязанность – центральное звено, ядро налогового права. Налоги и сборы уплачиваются не вследствие собственной инициативы плательщика, не в порядке кредитования или благотворительного взноса, но *в силу конституционно-правовой обязанности*. В содержании налоговых правоотношений всегда прямо или косвенно присутствует эта обязанность уплачивать законно установленные налоги и сборы. Причем одни налоговые правоотношения (основные) непосредственно выражают данную обязанность, другие (вспомогательные) обеспечивают её реализацию. Поэтому большинство налоговых норм являются обязывающими либо запрещающими, хотя, разумеется, и дозволяющие нормы здесь присутствуют.

Императивный характер налогово-правового регулирования. Налоговому праву свойственны *детальная нормативная регламентация и минимизация свободы субъектов самостоятельно регулировать своё поведение в рамках налогового правоотношения*. Диспозитивные элементы, предоставляющие участникам право самостоятельно регулировать отдельные аспекты своих юридических взаимодействий, здесь сведены к минимуму. В качестве таких элементов нередко указывают возможность для налогоплательщика по своему выбору определять налоговую и учетную

политику, использовать налоговые льготы, участвовать в налоговых правоотношениях лично либо через представителя¹. Ярким примером диспозитивного регулирования выступает предусмотренная в рамках упрощенной системы налогообложения возможность выбора объекта налогообложения самим налогоплательщиком (ст. 346.14 НК РФ).

Многие диспозитивные элементы – например, залог или представительство – не обладают собственной налогово-правовой природой, а являются следствием применения гражданско-правовых институтов к налоговым правоотношениям. Это и есть те самые, «установленные законом» исключения из общего правила, когда гражданское законодательство применяется к властным налоговым правоотношениям (ст. 2 ГК РФ).

Главным средством фиксации прав и обязанностей в сфере налогообложения является не договор и не административный акт, а непосредственно закон. Следует пересмотреть устоявшуюся в литературе позицию, что главным юридическим средством налогово-правового регулирования выступают индивидуальные государственно-властные предписания компетентных участников налоговых правоотношений, где инициатива возникновения налоговых отношений всегда принадлежит властному субъекту.

В большинстве случаев и публичные, и частные субъекты вступают в налоговые правоотношения не по своей воле, а *в силу прямого предписания закона*. Налоговая обязанность возникает не вследствие односторонне-властного распоряжения налогового органа, а на основании закона; налогоплательщик, как правило, самостоятельно и без дополнительных указаний властного субъекта реализует эту обязанность; налоговый орган не инициирует возникновение налогового правоотношения в целом и, более того, не вправе его прекратить, освободив налогоплательщика по своему усмотрению от уплаты налога полностью или частично. Если правоотношения в других отраслях права зачастую осуществляются по инициативе самих субъектов, то в налоговом праве – на основании прямых предписаний закона. Наиболее емко это выражено налогово-правовой аксиомой: «О налогах не договариваются»². В Постановлении КС РФ от 17.12.96 № 20-П прямо отмечается, что требования налоговых органов и налоговые обязательства налогоплательщика следуют не из договора, а из закона.

Разумеется, не стоит *абсолютизировать* императивную направленность налогового права, представляя участников налоговых правоотношений в качестве таких механически послушных «винтиков» в налоговом «механизме», лишенных какой-либо возможности выразить свою волю и проявить личную инициативу. Поэтому требует корректировки суждение Д.В. Винницкого о том, что для налогово-правового метода свойственно

¹ См.: Брызгалов А.В., Кудреватых С.А. К вопросу о формировании налогового права как подотрасли права // Государство и право. – 2000. – № 6.

² Как исключение, подтверждающее общее правило, должно восприниматься использование в сфере налогообложения некоторых договорных форм. Речь идет о соглашениях, связанных с изменением срока уплаты налогов и сборов, а также залогом и поручительством как средствами обеспечения исполнения налоговой обязанности.

установление не отношений, основанных на подчинении одного участника воле другого (его усмотрению, облеченному в форму властного распоряжения), а отношений, базирующихся *на прямом подчинении налоговым нормам*, детально регламентирующим все аспекты деятельности участников отношения¹. В целом это, безусловно, верно. Но помимо основной налоговой обязанности, существует целый ряд налогово-правовых взаимодействий, инициируемых в той или иной степени его участниками: идет ли речь о проведении внеплановой налоговой проверки, зачете переплаченных налогов или обжаловании незаконных действий налоговых органов, толчок к установлению соответствующих правоотношений дает *воля конкретного участника налоговых правоотношений*.

НК РФ предусматривает целый ряд односторонне-властных актов налоговых органов, в которых проявляются элементы управленческого (дискретного) усмотрения. Институт официальных разъяснений налогового законодательства целиком и полностью «пронизан» инициативой его участников, начиная от обращения за разъяснением частного лица и вплоть до казуального толкования закона налоговым органом.

В силу преобладания в налоговом праве позитивных обязанностей и императивного регулирования субъекты, как правило, независимо от своего желания обязаны вступить в налоговые правоотношения и придерживаться детально прописанной в законе нормативной модели этого правоотношения. Именно *не всегда*, но - *как правило*; отдельные основания для проявления инициативности и индивидуально-правового творчества содержатся и в налоговом законодательстве, хотя они значительно ограничены по сравнению с другими отраслями права.

Итак, модель налогового правоотношения четко и детально прописана в законе, от субъектов налогового права требуется лишь точно следовать данной модели. Этим, кстати, определяется *преобладание абсолютно-определённых* налоговых норм над *относительно-определёнными* в отличие от отраслей частного права. Для сравнения заметим, что согласно ст. 1 ГК РФ физические и юридические лица приобретают и осуществляют свои гражданские права своей волей и в своем интересе; при этом они свободны в установлении своих прав и обязанностей на основе договора и в определении любых не противоречащих законодательству условий договора.

Таким образом, возникновение и исполнение налоговой обязанности не основаны на соглашениях государства с налогоплательщиком и, тем более, не зависят от индивидуального усмотрения последнего. Налоговая обязанность вытекает непосредственно из закона, детально регламентирована законом, и возможность отступить от предусмотренной налоговой нормой модели поведения крайне ограничена (а зачастую вообще невозможна).

Атрибутивное участие компетентных представителей государства. Территориальные образования в лице уполномоченных органов и

¹ См.: Винницкий Д.В. Указ. соч. – С. 159.

должностных лиц – обязательные участники налоговых правоотношений, которые носят *вертикальный характер*. В этом состоит одно из главных отличий налогово-правового метода от методов частного права, где правоотношения возникают между формально не подчиненными лицами: ст. 1 ГК РФ прямо указывает, что гражданское законодательство основывается на признании равенства участников регулируемых им отношений.

В налоговых отношениях одновременно участвуют и частные лица, и публичные субъекты. Последние выступают не в качестве юридических лиц (как в гражданском праве), но как *носители компетенции*, обладающие государственно-властными полномочиями. Эти полномочия включают право издавать обязательные к исполнению правовые акты, требовать от любых третьих лиц их исполнения, осуществлять налоговый контроль, применять при необходимости меры принуждения. Субординация в налоговых отношениях всегда носит *функциональный характер*¹. Поэтому правоотношения, складывающиеся между государственными органами или должностными лицами в системе ведомственного либо служебного подчинения, как правило, имеют административно-правовую природу и налоговыми не являются. Властное воздействие не влечет для налогоплательщика утраты экономической и организационной самостоятельности, поскольку в процессе налогового контроля компетентные органы государства проверяют исключительно законность, но не целесообразность оперативно-хозяйственной деятельности частных лиц.

В литературе были высказаны предложения уравнивать в правовом статусе налоговые органы и налогоплательщика. По мнению А.В. Брызгалова, между ними должно быть состояние полного равенства, поскольку ст.ст. 18 и 19 Конституции РФ закрепляют равенство в существовании и защите всех форм собственности, в том числе государственной и частной. Аналогичной позиции придерживается В.И. Гуреев, утверждающий, что законодательство о налогах и сборах не предусматривает налоговую субординацию². На наш взгляд, с такой позицией нельзя согласиться. Налоговые правоотношения всегда строятся по *субординационной модели*, где обязанным лицом, как правило, выступает налогоплательщик. Статья 2 НК РФ (а также ст. 2 ГК РФ) определяет налоговые отношения как *властные*.

В Постановлении от 17.12.96 № 20-П КС РФ отметил: «Налоговые правоотношения основаны на властном подчинении одной стороны другой. Они предполагают *субординацию сторон*, одной из которых – налоговому органу, действующему от имени государства, – принадлежит власт-

¹ Из теории права известны два вида субординации – *линейная* и *функциональная*. Первая предполагает прямое ведомственное (служебное) управление в системах «начальник-подчиненный» или «вышестоящая – нижестоящая организация». Линейное управление носит универсальный характер (по всем вопросам оперативного управления), характеризуется непосредственным распоряжением материальными, кадровыми, финансовыми ресурсами. Функциональная же субординация реализуется по узкому, юридически ограниченному кругу вопросов в отношениях формально (то есть по службе) не подчиненных субъектов.

² См.: Брызгалов А.В. Справедливость как основной принцип налогообложения // Финансы. – 1997. – № 8. – С. 29; Гуреев В.И. Правовые проблемы совершенствования налоговой системы России: Автореф. дис. ... докт. юрид. наук – М., 1999. – С. 29-30.

ное полномочие, а другой – налогоплательщику – обязанность повиновения». В другом решении КС РФ указал: «Конституционная обязанность платить законно установленные налоги и сборы, по смыслу данной статьи, имеет публично-правовой, а не частноправовой (гражданско-правовой) характер. Ее реализация в соответствующих правоотношениях предполагает субординацию, властное подчинение одной стороны другой, а именно: налогоплательщику вменяется в обязанность своевременно и в полном объеме уплатить суммы налога, а налоговому органу, действующему от имени государства, принадлежит полномочие обеспечить ее исполнение налогоплательщиком» (Постановление КС РФ от 14.07.2005 № 9-П).

Эти обстоятельства определяют *публично-правовой статус* налогового права. Формально-юридическое равенство присуще отраслям частного права, где государство выступает не в качестве компетентного субъекта с властными полномочиями, а как ординарное юридическое лицо, наравне с другими участвующее в рыночном саморегулировании. Часто встречающиеся ссылки на равенство всех форм собственности здесь несостоятельны, поскольку государственные и муниципальные предприятия в налоговых отношениях выступают именно как налогоплательщики, а не представители государства, наделенные компетенцией. Вследствие этого они имеют равный налоговый статус и несут равное налоговое бремя наряду с частными лицами.

Сочетание разрешительного и общедозволительного правового регулирования. Участие в налоговых правоотношениях одновременно и властных участников, и частных лиц обуславливает особое сочетание разрешительного и общедозволительного типов правового регулирования. Первый характеризуется формулой «запрещено все, что прямо не разрешено законом» и применяется к *государственно-властным субъектам*, второй – «разрешено все, что прямо не запрещено законом» и применяется к *частным лицам*.

Определенные вопросы может вызвать ст. 21 НК РФ, перечисляющая права налогоплательщиков. Дело в том, что п. 2 этой статьи устанавливает, что помимо прямо перечисленных налогоплательщики имеют также иные права, *установленные НК РФ и другими актами законодательства о налогах и сборах*. Таким образом, субъективные права налогоплательщика должны быть исчерпывающе закреплены законом. Не следует ли из этого, что если правомочие налогоплательщика нормативно не оформлено, он не имеет возможности им воспользоваться, даже если оно не противоречит налоговому законодательству? Но тогда о каком общедозволительном режиме может идти речь? Для сравнения приведем п. 2 ст. 31 НК РФ, где предусматривается, что налоговые органы помимо перечисленных в этой статье осуществляют также другие права, предусмотренные НК РФ. Формулировки пунктов вторых ст.ст. 21 и 31 схожи, если не сказать более – они по существу *идентичны*.

Полагаем, ответ на этот вопрос дает ст. 22 НК РФ, вводящая в «ткань» налогово-правового регулирования такую категорию, как *закон-*

ные интересы налогоплательщиков, не используемую применительно к правовому статусу налоговых органов. В частности, устанавливается, что налогоплательщикам гарантируется административная и судебная защита их прав и законных интересов; порядок защиты прав и законных интересов налогоплательщиков определяется НК РФ. В чем отличие субъективного права от законного интереса?

На наш взгляд, основное различие состоит в том, что субъективное право всегда имеет *юридический статус, то есть становится субъективным правом не в бытовом, а в юридическом смысле после его нормативного закрепления*; в то же время законные интересы не требуют нормативного оформления, представляя собой любые правовые возможности, реализация которых прямо не запрещена законом. Кроме того, законные интересы налогоплательщика, в отличие от его субъективных прав, не обеспечены соответствующими обязанностями налоговых и иных уполномоченных органов (ст. 22 НК РФ). Полагаем, ст. 22 НК РФ можно смело дополнить положением о том, что налогоплательщики вправе реализовать свои законные интересы, не запрещенные НК РФ или другими актами законодательства о налогах и сборах. Это обеспечит наглядность общедозволительного режима в отношении налогоплательщиков.

Применительно к налоговым и другим государственным органам термин «законные интересы» не употребляется. Это и понятно. Действуя в рамках разрешительного типа регулирования, властный субъект ограничен рамками закона, любые иные действия, прямо законом не предусмотренные, означают для него превышение компетенции и являются неправомерными.

Активное использование официальных рекомендаций и казуального толкования. Исторически сложилось так, что рекомендательные нормы, содержащиеся в различного рода инструкциях, разъяснениях, обзорах, методических указаниях и других официальных документах, получили широкое применение и признание в сфере налогово-правового регулирования. Акты-рекомендации, официально не имея общеобязательного характера и не обладая юридической силой, оказывают значительное *ориентационное влияние* на участников налоговых правоотношений. В случае добровольного признания и длительного использования обнародованных правовых рекомендаций, они приобретают характер *устоявшейся практики*, а затем и *правовых обычаев*, превращаясь в своеобразный *источник налогового права*. Многие подобные акты в силу своего значения выходят за рамки обычных рекомендаций, фактически воспринимаясь субъектами налогового права в качестве нормативных.

В налоговом праве впервые получил нормативное признание и развитие институт индивидуального (казуального) толкования властными субъектами актов налогового законодательства, неизвестный иным отраслям права, в том числе и публично-правовым. Речь идет об официальных разъяснениях по запросу налогоплательщиков о порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, которые имеют важное юридическое значение, по-

скольку согласно ст. 111 НК РФ к обстоятельствам, исключаящими вину лица в совершении налогового правонарушения, относится, в частности, выполнение налогоплательщиком или налоговым агентом письменных разъяснений по вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных налоговым органом или другим уполномоченным государственным органом или их должностными лицами в пределах их компетенции.

Как видим, метод налогового права может быть охарактеризован как *публично-правовой*. Ниже приведена сравнительная характеристика налогового и гражданского права как типичных отраслей публичного и частного права.

Специфика отрасли	Гражданское (частное) право	Налоговое (публичное) право
Целевые установки	Частные интересы	Общее благо
Ведущий субъект	Юридические и физические лица	Государство
Статус государственных органов	Юридическое лицо	Властный субъект, наделенный компетенцией
Положение участников правоотношений	Равноправие (формально-юридическое равенство)	Властное подчинение
Характер правоотношений	Горизонтальные, координационного типа	Вертикальные по типу «власть-подчинение»
Метод правового регулирования	Диспозитивный	Императивный
Диспозиции норм	Дозволения	Обязанности, запреты
Характер норм	Относительно-определенные	Абсолютно-определенные
Средство правового регулирования	Договор	Закон, административные (односторонне-властные) акты
Тип правового регулирования	Общедозволительный	Разрешительный для властных участников, общедозволительный для частных лиц
Возникновение, изменение и прекращение правоотношений	По инициативе сторон	Из прямого указания закона

Как уже отмечалось, различия между публичным и частным правом не являются абсолютными по типу «черное-белое». Все правовые отрасли используют *единые* приемы, методы, средства правового регулирования, но *в разном соотношении*. Речь может идти лишь о преобладании тех или иных юридических элементов – например, общего блага над частными интересами, императивного метода над диспозитивным, запретов и обязанностей над дозволениями, субординации над координацией и т.д. Поэтому, например, диспозитивные начала присутствуют в сфере действия и гражданского, и налогового права, но их удельный вес, значение и масштабы использования различны.

§ 4. Место налогового права в правовой системе России

Вопрос об *отраслевой самостоятельности* налогового права носит дискуссионный характер. Длительное время оно рассматривалось как

крупный правовой институт в рамках финансового права. Заметим, что целостная система финансового законодательства сформировалась сравнительно недавно, эта отрасль выделилась из административного права лишь в конце XIX в. Что же тогда говорить о «возрасте» налогового права - одном из самых «молодых» нормативных образований в правовой системе России, причем образовании наиболее динамично и активно развивающемся.

В настоящее время сформировались три подхода к отраслевой природе налогового права: 1) Налоговое право – *правовой институт* финансового права, который обособленно от него рассматриваться не должен; 2) Налоговое право – самостоятельная *отрасль права*, с собственным предметом и методом, правовыми принципами, кодифицированным законодательством и другими атрибутами отрасли; 3) Налоговое право – *подотрасль* финансового права, стремящаяся к обособлению в самостоятельную отрасль.

На наш взгляд, справедлива именно последняя позиция. Структурирование правовой системы по отраслям, подотраслям и правовым институтам не подразумевает создание раз и навсегда *застывшей конструкции*, этот процесс продолжается *непрерывно*. Указанное справедливо как для системы права в целом, так и для отдельных его отраслей. Количественный и качественный рост правовых норм представляет собой объективную закономерность и сопровождается повышением роли права в жизни социума. Особенно активное появление новых отраслей и институтов наблюдается на переломных этапах жизни общества. Если в середине прошлого столетия на повестке дня стоял вопрос о самостоятельности финансового права в целом, то в настоящее время к отраслевому обособлению стремятся уже многие структурные подразделения финансового права. Речь идет о бюджетном, налоговом, банковском, валютном праве, испытывающим сильнейшие «центробежные» тенденции.

Если рассматривать вопрос исторически, то нормы государственного, административного и финансового права длительное время существовали в рамках единого нормативного комплекса публично-правового характера. Вследствие естественной дифференциации каждая из этих отраслей начала собственный генезис. Возникновение и формирование налогового права первоначально произошло в рамках *финансово-правового института государственных доходов*. В настоящее время нельзя отрицать «стремление» налогового права к обособлению и структурированию в самостоятельную отрасль с собственным предметом и методом. Кодификация налогового законодательства многократно усилила эту тенденцию.

Известно, что подотрасль права представляет собой крупный правовой институт, стремящийся к выделению в самостоятельную отрасль права. В самом названии «подотрасль» этимологически закреплена ее своеобразная *двойственность*: это *уже* не институт, но *еще* и не отрасль права. На наш взгляд, налоговое право находится в таком *переходном состоянии*

от крупного правового института к отраслевой самостоятельности. Как долго продлится такая ситуация?

Для обособления нормативного материала в отдельную отрасль права в странах романо-германской правовой семьи необходимы следующие *условия* (предпосылки): 1) однородная совокупность общественных отношений, охватывающая сравнительно обособленную и общественно значимую сферу жизнедеятельности социума; 2) специфический режим правового регулирования, включающий особым образом организованную систему средств, методов, приемов правового регулирования; 3) значительный нормативный массив, как правило, кодифицированный; 4) четко структурированная общая часть, включающая общеотраслевые принципы, основы правового статуса участников соответствующих отношений, специальную терминологию, систему источников и т.д.; 5) наличие процессуального блока, обеспечивающего реализацию материальных норм; 6) признание научным сообществом (то есть правовой доктриной) нормативного комплекса в качестве самостоятельной отрасли права. Первые пять условий носят объективный характер, последнее – субъективный.

Как видим, все объективные предпосылки для отраслевой самостоятельности налогового права к настоящему моменту уже сформировались: предмет, метод, правовые принципы, специальная терминология, кодификация, субъектный состав, процессуальные нормы и другие атрибуты не только нормативно закреплены, но и прошли правоприменительную апробацию. Дело остается за субъективными факторами доктринального характера, а именно за *признанием научным сообществом* налогового права в качестве самостоятельной отрасли права.

Действительно, в противоположность системе законодательства, которая создается законодателем, система права (с выделением отраслей, подотраслей, институтов, субинститутов) формируется правовой наукой. Поэтому в отличие от системы законодательства, которая выстраивается *рационально*, выражая объективные запросы социально-экономического и политического развития, система права конструируется во многом *субъективно*, следуя развитию правовой науки; именно поэтому у каждого ученого «свой» набор правовых отраслей и абсолютного единства здесь добиться вряд ли возможно. Поэтому *переходное существование* налогового права в качестве подотрасли будет продолжаться до тех пор, пока в научно-правовом сообществе не возобладает признание его в качестве самостоятельной отрасли права.

Разумеется, в приведенных выше рассуждениях речь идет не о противопоставлении, а о сочетании субъективных и объективных факторов с преобладанием одного из них: в системе законодательства – объективного, в системе правовых отраслей – субъективного. При этом очевидно, что объективные политико-экономические процессы и закономерности находят адекватное отражение в правовой науке и так или иначе обуславливают структурирование права по отраслям. Процесс развития системы права происходит не только за счет уточнения и конкретизации имеющихся о

ней научных выводов и представлений, но и по объективным причинам, вследствие изменений, которые претерпевают сами общественные отношения. Как верно замечает Д.В. Винницкий, формирование отрасли налогового права является следствием не только внутреннего развития финансового права и законодательства (от себя добавим – и финансово-правовой науки), но и закономерным результатом определенных социальных изменений в обществе, показателем развития экономики, уровня правовой культуры и реализации демократических принципов организации публично-правовых отношений¹.

Итак, трансформация налогового права из финансово-правового института в подотрасль, а затем и в самостоятельную отрасль права - процесс длительный и до сих пор еще не заверченный.

Налоговое и конституционное право. Конституционное право занимает особое место в правовой системе, отличаясь *универсальностью и всеобщностью правового регулирования*, охватывающего практически все сферы жизнедеятельности общества. Конституция РФ представляет собой общий, универсальный источник всех иных правовых отраслей. Конституционно-правовые принципы, носящие общеправовой характер, находят свое дальнейшее развитие в отраслевом законодательстве.

Регулируя основы конституционного строя России и государственную деятельность в целом, конституционное право устанавливает общие принципы и правовые основы налогово-правового регулирования, определяет компетенцию высших органов государственной власти России, субъектов РФ, а также местного самоуправления в сфере налогообложения, основы бюджетного процесса и другие аспекты.

С принятием 12 декабря 1993 г. новой Конституции РФ налоговая обязанность приобрела *конституционно-правовой статус*. Статья 57 Конституции РФ прямо установила: «Каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют». Налоговое право конкретизирует и развивает общие нормы конституционного права применительно к своему предмету. Заметим, что подобное положение характерно для всех отраслей права, испытывающих на себе формирующее влияние Конституции РФ и других источников конституционного права.

Отдельно следует остановиться на налоговых правоотношениях, связанных с установлением и введением налогов и сборов в Российской Федерации. В данном случае речь идет о *налоговом правотворчестве*, или точнее будет сказать (учитывая, что налоги и сборы устанавливаются исключительно представительными органами власти), – о *налоговом законотворчестве*. Поэтому данная группа отношений регулируется налоговым законодательством исключительно в части, не охваченной конституционно-правовым регулированием, то есть *субсидиарно* по отношению к кон-

¹ Винницкий Д.В. Указ. соч. – С. 18-19.

ституционному праву. Законодательный процесс в целом находится в сфере регулирования конституционного права; нормы налогового права определяют лишь предмет и состав налогового законодательства, действие нормативных актов отраслевого характера и их иерархию, распределение компетенции органов публичной власти в сфере установления и введения налогов и сборов на соответствующей территории.

Налоговое и административное право. Эти отрасли права, прежде всего, сближает *сходство метода правового регулирования*. Кроме того, в целом ряде случаев нормы административного права выступают в качестве *общих* по отношению к налогово-правовым нормам. Это обусловлено тем, что налогообложение представляет собой часть системы государственного управления. «Нет лучшего способа управлять государством, как управлять с помощью денег, – верно отмечает О.Н. Горбунова. – Регулируя и направляя потоки денежных средств, оно содействует развитию определённых сфер деятельности, или наоборот, сокращает и даже может полностью их свернуть»¹. Некоторые институты административного права регулируются и налогово-правовыми нормами, но в более *конкретизированном виде*. Отметим, например, соответствие следующих административно-правовых и налогово-правовых институтов: контроль и надзор – налоговый контроль; административный процесс – налоговый процесс.

Налоговое право использует многие юридические категории, разработанные административным правом. Это, например, должностное лицо, императивный метод, учет, административная ответственность, компетенция, арест имущества и др. Деятельность налоговых органов входит отдельным разделом в особенную часть административного права. Но если административно-правовые отношения являются исключительно организационными по своему содержанию, то налоговое право призвано регулировать, прежде всего, *имущественные отношения денежного характера*.

Налоговое и гражданское право. Обе отрасли регулируют имущественные отношения, так или иначе связанные с институтом собственности. Таким образом, гражданское и налоговое право объединяет *объект правового регулирования*, а именно *отношения собственности*.

Основное различие между ними – в методе правового регулирования; прежде всего, речь идет о субъектном составе и правовом положении участников правоотношений. Гражданское право регулирует имущественные и связанные с ними неимущественные отношения между частными лицами. Участие в некоторых гражданско-правовых отношениях государства ничего не меняет по существу, поскольку государственные органы выступают здесь в качестве обычных юридических лиц, заключающих частноправовые сделки. Подобные отношения характеризуются формально-юридическим равенством участников, свободой выбора контрагента, диспозитивностью. Налоговые же правоотношения суть *властеотношения*,

¹ Горбунова О.Н. Проблемы совершенствования основных финансово-правовых институтов в условиях перехода России к рынку: Автореф. дис... докт. юрид. наук – М., 1996. – С. 23.

государство выступает здесь как субъект, наделенный властными полномочиями и реализующий публичные функции.

В то время как гражданское право относится к группе частноправовых отраслей, налоговое право – *публично-правовая отрасль*. Наиболее отчетливо черты публичного и частного права проявляются в *общеотраслевых принципах*. Согласно ст. 1 ГК РФ гражданское законодательство основывается на признании равенства участников регулируемых им отношений, неприкосновенности собственности, свободы договора, недопустимости произвольного вмешательства кого-либо в частные дела, необходимости беспрепятственного осуществления гражданских прав, обеспечения восстановления нарушенных прав, их судебной защиты; частные лица приобретают и осуществляют свои гражданские права своей волей и в своем интересе; они свободны в установлении своих прав и обязанностей на основе договора и в определении любых не противоречащих законодательству условий договора. Напротив, для налогового права характерны приоритет публичных интересов перед частными, функциональная субординация, прямое ограничение государством права собственности, ограничение автономии частных лиц, отсутствие у них личной заинтересованности участвовать в правоотношениях.

Регулируя отношения собственности, гражданское и налоговое право использует различные *средства правового регулирования*. Для налогового права характерен императивный метод, властный характер правоотношений, позитивные обязывания и запреты, абсолютно-определённые нормы, для гражданского – метод согласования, формально-юридическое равенство, дозволения, свобода субъектов формировать взаимоотношения по своему усмотрению, относительно-определенные нормы, договор как юридическая форма правоотношений. Пункт 3 ст. 2 ГК РФ закрепляет, что к имущественным отношениям, основанным на административном или ином властном подчинении одной стороны другой, в том числе к налоговым и другим финансовым и административным отношениям, гражданское законодательство не применяется, если иное не предусмотрено законодательством. Таким образом, именно *характер правоотношений* – властный или невластный – определяет отнесение правоотношений к налоговым или гражданско-правовым.

Гражданское право отличает высокая степень *универсальности*, то есть отдельные гражданско-правовые нормы и даже целые институты могут находиться не только в актах непосредственно гражданского законодательства, но и в источниках иных отраслей права. Этим они отличаются от налоговых норм, содержащихся (за редчайшим исключением) только в налоговом законодательстве. Таким образом, налоговое право можно условно отнести к «замкнутым» отраслям права, а гражданское право – к «открытым». Поэтому отдельные гражданско-правовые нормы могут располагаться и в налоговом законодательстве. Например, возможность использования залога или поручительства в качестве способов обеспечения исполнения налоговых обязательств, предусмотренное главой 11 НК РФ, пред-

ставляет собой применение гражданско-правовых институтов в сфере налогообложения. Это и есть те самые, «установленные законом» исключения из общего правила, когда гражданское законодательство применяется к властным налоговым правоотношениям (ст. 2 ГК РФ).

При нарушении прав частных лиц в налоговых правоотношениях применяются *гражданско-правовые способы защиты*. Так, ст. 103 НК РФ регулирует основания и порядок возмещения неправомерного вреда, причиненного при проведении налогового контроля. В частности, устанавливается, что убытки, причиненные неправомерными действиями налоговых органов или их должностных лиц при проведении налогового контроля, подлежат возмещению в полном объеме, включая упущенную выгоду (неполученный доход). Отношения, возникающие по поводу возмещения такого вреда, не относятся к налогово-правовым, поскольку властные элементы в них отсутствуют. На первый план здесь выходят *реординационные взаимодействия*, то есть возникновение правоотношения по инициативе частного лица, действующего в силу личной заинтересованности. В данном случае НК РФ указывает на применение к налоговым отношениям гражданско-правового института возмещения вреда.

Еще раз отметим, что применение гражданско-правовых норм к налоговым правоотношениям возможно только в силу прямого указания закона. Скажем, если бы в НК РФ отсутствовала ст. 103, предусматривающая возможность возмещения вреда, причиненного налогоплательщику неправомерными действиями налоговых органов, взыскать соответствующие убытки представлялось бы довольно проблематичным.

Характерный пример – попытки налогоплательщиков взыскать с налоговых органов проценты за пользование чужими денежными средствами вследствие их неправомерного удержания, уклонения от их возврата, иной просрочки в их уплате либо неосновательного получения или сбережения за счет другого лица. Такая возможность устанавливается ст. 395 ГК РФ. Какие-либо ссылки на эту статью либо подобные по содержанию нормы в налоговом законодательстве отсутствуют. Это дает основание судам утверждать: В случаях, когда разрешаемый судом спор вытекает из налоговых или других финансовых и административных правоотношений, следует учитывать, что гражданское законодательство может быть применено к указанным правонарушениям только при условии, что это предусмотрено законодательством. Поскольку ни гражданским, ни налоговым, ни иным административным законодательством не предусмотрено начисление процентов за пользование чужими денежными средствами на суммы, необоснованно взысканные с юридических и физических лиц в виде экономических (финансовых) санкций налоговыми, таможенными органами, органами ценообразования и другими государственными органами, при удовлетворении требований названных лиц о возврате из соответствующего

бюджета этих сумм не подлежат применению нормы, регулирующие ответственность за неисполнение денежного обязательства (ст. 395 ГК РФ)¹.

НК РФ прямо указывает на случаи применения гражданского законодательства к налоговым правоотношениям: определение статуса законного и уполномоченного представителя налогоплательщика (ст.ст. 27 и 29 НК); определение зависимых (дочерних) обществ и основных (преобладающих, участвующих) обществ (товариществ, предприятий) (ст. 31 НК); признание налогоплательщика умершим (ст. 44 НК); определение очередности списания денежных средств с банковских счетов налогоплательщика (ст.ст. 45, 46, 60, 114 НК); определение очередности исполнения налоговой обязанности при ликвидации и реорганизации организации-налогоплательщика (ст.ст. 49, 50 НК); регулирование залога и поручительства в качестве способа исполнения налоговой обязанности (ст.ст. 73, 74 НК РФ); порядок отнесения объектов гражданских прав к ценным бумагам для целей налогообложения (ст. 280 НК РФ) и т.д. В этом случае *гражданско-правовые нормы выступают в качестве общих, а налоговые – в качестве специальных норм.*

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Каковы причины возникновения налогообложения?
2. Какие этапы можно выделить в историческом развитии налогообложения?
3. Какие правоотношения составляют предмет налогового права?
4. Каковы основные признаки налоговых правоотношений?
5. Что собой представляет метод налогового права?
6. В чем выражается публично-правовая природа налогового права?
7. Является ли налоговое право самостоятельной отраслью, подотраслью или правовым институтом?
8. Как налоговое право соотносится с конституционным правом; административным правом; гражданским правом?

¹ Пункт 2 постановления Пленума ВС РФ и ВАС РФ от 01.07.96 № 6/8 «О некоторых вопросах, связанных с применением части первой Гражданского кодекса Российской Федерации» // Вестник ВАС РФ. – 1996. – № 9.

Глава 2. НОРМЫ И ИСТОЧНИКИ НАЛОГОВОГО ПРАВА

§ 1. Налогово-правовые нормы

Норма налогового права – это общеобязательное, формально-определённое, установленное или санкционированное государством и обеспеченное государственной защитой правило общего характера, регулирующее властные отношения по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в Российской Федерации, а также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения. Подобно нормам других отраслей налогово-правовые нормы выступают юридическими регуляторами определенных общественных отношений, а именно *налоговых отношений*.

Сущность налогово-правовых норм состоит в том, что они представляют собой своеобразную *модель* (масштаб, эталон, критерий) *возможного или должного поведения* участников налоговых правоотношений. Задача законодателя состоит в том, чтобы обеспечить *правовую унификацию*, то есть установить единые и стабильные «правила игры» для всех субъектов налогового права.

Признаки налогово-правовых норм могут быть разделены на *общие*, присущие нормам всех отраслей, и *специальные*, характеризующие специфику налогового права. К первым относятся государственная природа, нормативность (то есть общий, абстрактный характер), общеобязательность, формальная определённость, системность, государственная защита, способность к регулированию общественных отношений.

Специальными признаками налогово-правовых норм выступают следующие: 1) они регулируют общественные отношения *в сфере налогообложения*; 2) в большинстве своем имеют *императивный характер*, то есть представляют собой категорические предписания, жёстко определяющие рамки дозволенного и должного поведения субъектов налогового права. При этом в отличие от гражданского права (как и других частноправовых отраслей) участники налогово-правовых отношений не могут самостоятельно, по своему усмотрению изменять (дополнять, конкретизировать) предписания налогово-правовых норм; 3) в содержании налогово-правовых норм преобладают *позитивные обязывания и запреты*; 4) санкции налогово-правовых норм носят *имущественный характер*.

Взаимодействуя, конкретизируя и дополняя друг друга, налогово-правовые нормы образуют целостную подотрасль в рамках финансового права – *налоговое право России*. Могут ли налогово-правовые нормы содержаться в неналоговых законах? Этот вопрос носит дискуссионный характер. Сторонники «чистоты» налогового законодательства, как правило, ссылаются на п. 2 постановления Верховного Совета РФ от 10.07.92 № 3255-1 «О некоторых вопросах налогового законодательства Российской

Федерации», которым устанавливалось, что проекты законодательных актов Российской Федерации, регулирующие отношения, не связанные в целом с вопросами налогообложения, не должны содержать положения (нормы), устанавливающие особый порядок налогообложения, включая освобождение от налогов.

Думается, в настоящее время избежать включения налоговых норм в нормативные акты иных отраслей права нереально. В сфере бюджетного законодательства, например, такое положение обусловлено тем, что налоговая политика является составной частью бюджетно-финансовой политики. «Бюджетные законы, включая законы о федеральном бюджете, содержат предписания, относящиеся к налоговой сфере, меняющие налоговые обязательства, в том числе устанавливающие новые коэффициенты при исчислении налогов, освобождающие определенные субъекты от налоговых взносов и т.д., — замечает Т.Г. Морщакова. — При этом в ряде случаев прямо указывается, что отдельные предписания включаются в законы о бюджете во изменение налоговых законов»¹.

Рост межотраслевого законодательства, интенсивное формирование комплексных правовых институтов составляет одну из основных тенденций развития современной системы российского права. Признав не противоречащими Конституции РФ положения Закона РФ от 01.04.93 «О Государственной границе Российской Федерации» об установлении сбора за пограничное оформление, КС РФ косвенно подтвердил законность включения налоговых норм в акты неналогового законодательства (Постановление КС РФ от 11.11.97 № 16-П).

Судебно-арбитражная практика исходит из того, что при разрешении споров нормы о налоговых льготах применяются независимо от того, в какой закон включена такая норма, поскольку решение вопроса о месте расположения той или иной правовой нормы находится в компетенции законодателя, а не суда. Нормы, предусматривающие налоговые льготы, регулируют налоговые правоотношения и, несмотря на то, что они содержатся в «неналоговых» законах, входят составной частью в систему налогового законодательства, а потому подлежат применению. При этом налоговая ответственность не может применяться, если налогоплательщик руководствовался отраслевым законом, предоставляющим ему право на льготы по налогам, так как им исполнялся федеральный закон и его противоречие налоговому законодательству нельзя рассматривать как вину налогоплательщика².

Пленум ВАС РФ указал, что в силу п. 1 ст. 56 НК РФ льготы по налогам и сборам устанавливаются законодательством о налогах и сборах, которое состоит из НК РФ и принятых в соответствии с ним федеральных за-

¹ Особое мнение судьи Т.Г. Морщаковой к Постановлению КС РФ от 18.02.97 № 3-П // Вестник КС РФ. — 1997. — № 1.

² См.: О практике применения Налогового кодекса Российской Федерации в Федеральном Арбитражном Суде Северо-Кавказского округа за период с 1 января 1999 года по 1 апреля 2000 года // Вестник ВАС РФ. — 2000. — № 10.

конов о налогах и сборах. В связи с этим впредь до момента введения в действие соответствующих глав части второй НК РФ судам надлежит применять принятые в установленном порядке нормы закона, касающиеся налоговых льгот, независимо от того, в какой законодательный акт они включены: связанный или не связанный в целом с вопросами налогообложения¹.

Классификация налогово-правовых норм возможна по различным основаниям. По содержанию они подразделяются на обязывающие, запрещающие и дозволяющие.

Обязывающие нормы предусматривают совершение субъектом определённых действий активного характера, например: встать на учёт в налоговых органах, уплачивать законно установленные налоги и сборы, вести в установленном порядке налоговый учёт, уплатить присужденную сумму штрафных санкций и т.д. В случае неисполнения обязанности в добровольном порядке к участнику налоговых правоотношений применяются различного рода меры государственного принуждения.

Запрещающие нормы содержат императивное требование воздержаться от совершения определённых действий под угрозой применения санкций со стороны государства. Они в категорической форме устанавливают виды действий, совершение которых государственной властью запрещается. От участника налоговых правоотношений в данном случае требуется пассивное поведение, то есть отказ от активных действий. Так, запрещено грубо нарушать правила учета доходов и расходов и (или) объектов налогообложения; данные действия образуют состав налогового правонарушения, предусмотренный частью первой ст. 120 НК РФ, и в случае их совершения влекут применение санкции в виде взыскания штрафа в размере 5000 рублей. Если те же деяния совершены в течение более одного налогового периода, размер штрафа утраивается.

Дозволяющие нормы разрешают участникам налоговых правоотношений использовать свои субъективные права в сфере налогообложения. Так, налогоплательщик имеет право использовать налоговые льготы, получать от налоговых органов письменные разъяснения по вопросам применения налогового законодательства, получать налоговый кредит, знакомиться с актами налоговых проверок, обжаловать решения налоговых органов в административном и судебном порядке и т.д. Дозволяющие нормы предоставляют субъектам возможность самостоятельно решать, реализовать или нет в конкретной ситуации нормативное предписание. Субъективное право (в отличие от обязанностей и запретов) – это то, от чего субъект может отказаться без угрозы каких-либо санкций со стороны государства. Принуждение к использованию субъективных прав недопустимо, в противном случае право превращается в обязанность, то есть в свою противоположность.

¹ См.: п. 15 Постановления Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник ВАС РФ. – 2001. – № 7.

Помимо указанных типов существуют и *специализированные* налогово-правовые нормы. *Нормы-дефиниции* нормативно определяют содержание какой-либо юридической категории, используемой в целях налогообложения. Так, в ст. 11 НК РФ закреплены основные категории налогового законодательства, такие как организация, налоговый резидент, недоимка, обособленное подразделение и др. В ст. 19 НК РФ содержится дефиниция такого понятия, как «налогоплательщик», в ст. 20 – «взаимозависимые лица», в ст. 24 – «налоговые агенты», в ст. 25 – «сборщики налогов», в ст. 27 – «законный представитель налогоплательщика», в ст. 30 – «налоговые органы». Согласно ст. 11 НК РФ институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства РФ, используемые в НК РФ, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено НК РФ; специфические понятия и термины налогового законодательства используются в значениях, определяемых в соответствующих статьях НК РФ.

Важнейшее значение для структурирования налогового права и налогово-правового регулирования имеют *нормы-принципы*, которые в обобщенной форме закрепляют базовые идеи налогового права, лежащие в основе налоговой системы России. Большинство из них расположено в ст. 3 НК РФ, другие были сформированы судебной практикой. От налоговых норм-принципов следует отличать *доктринальные принципы*, выработанные налогово-правовой наукой, но прямо не закрепленные в источниках налогового права.

Оперативные нормы определяют порядок вступления в силу, пролонгацию, отмену, действие в пространстве и по кругу лиц иных налогово-правовых норм. Иногда их называют «нормы о нормах».

В последнее время возрастает интерес правовой науки к использованию в налоговом правотворчестве правовых презумпций и фикций. *Норма-презумпция* представляет собой предположение о наличии либо отсутствии некоторых фактов, основанное на вероятности. Пока такое предположение не опровергнуто (не доказано обратное), оно признается истинным (достоверным). Наглядным примером такого рода норм является презумпция невиновности налогоплательщика, закрепленная в п. 6 ст. 108 НК РФ. Согласно ст. 40 НК РФ для целей налогообложения принимается фактическая цена договора, то есть цена товаров (работ, услуг), указанная сторонами сделки; пока не доказано обратное, предполагается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен. В данном случае законодателем установлена презумпция соответствия договорной цены уровню рыночных цен.

Нормы-фикции закрепляют идеальные (условные) правовые конструкции в качестве реально существующих. Правовые фикции признают существующими обстоятельствами ситуации до того, как они стали существовать в реальности; признают обстоятельства возникшими позже, чем это случилось на самом деле; признают реальными несуществующие обстоятельства; отрицают существование реальных обстоятельств. Их при-

менение вызывается необходимостью более эффективно устранять проблемы в налоговом законодательстве. Примером правовой фикции выступает норма, установленная в ст. 69 НК РФ: «Требование об уплате налога считается полученным по истечении шести дней с даты направления заказного письма». В данном случае получение требования налогоплательщиком поставлено в зависимость от истечения определенного периода времени, независимо от того, получил он это требование или нет в действительности. К правовым фикциям относятся понятия взаимозависимых лиц и налоговых резидентов, вводимые исключительно для целей налогообложения. Но, пожалуй, самым наглядным примером нормы-фикции является «вмененный доход» как *потенциально возможный* доход налогоплательщика, используемый при расчете единого налога.

Можно выделить и так называемые *нормы-рекомендации*. Они не обеспечены штрафными санкциями и являются своеобразными предложениями субъектам налогового права действовать наиболее целесообразным, с точки зрения государства, образом. Несмотря на необязательный характер, широкое использование участниками налогово-правовых отношений в своей деятельности рекомендательных налогово-правовых норм придаёт им *фактически нормативный* характер.

По степени определённости налогово-правовые нормы можно разделить на императивные (их большинство) и диспозитивные. *Императивные* нормы выражаются в категорических предписаниях, действующих независимо от воли, желания, усмотрения субъектов налогового права. Они четко, однозначно определяют поведение своих адресатов, не позволяя последним самостоятельно, по своему усмотрению изменить или отступить от нормативного предписания. *Диспозитивные* нормы действуют постольку, поскольку субъекты самостоятельно не установили иные условия своих взаимоотношений. Они предоставляют субъекту налогового права свободу по своему усмотрению выбрать или установить любой вариант своего поведения, иногда с учётом указанных в норме условий и обстоятельств.

В зависимости от предмета регулирования налогово-правовые нормы делятся на материальные и процессуальные. *Материальные* нормы регулируют содержание налоговых правоотношений, а именно юридические факты, правовой статус субъектов, принципы, элементы налогообложения, правовой режим отдельных налогов и сборов. *Процессуальные* устанавливают правовые формы налогового процесса – властной, правоприменительной деятельности налоговых органов и судов по выявлению, предупреждению и пресечению налоговых правонарушений, рассмотрению налоговых споров и привлечению участников налоговых правоотношений к ответственности за налоговые правонарушения.

Кодификация налогового законодательства сопровождается бурным развитием процессуальных налогово-правовых норм. Формализация действий участников налоговых правоотношений, идет ли речь о налоговом учете, проведении налоговой проверки либо подаче налоговой декларации,

создает дополнительные гарантии для защиты как публичных, так и частных интересов. Действительно, налоговая деятельность должна быть правомерной как по содержанию, так и по форме. Строгое соблюдение процедур и процессуальных требований является обязательным условием законности любых действий в сфере налогообложения.

§ 2. Источники налогового права

Одним из существенных признаков права в целом и налогового права, в частности, является *формальная определенность*. Налогово-правовые нормы фиксируются уполномоченными органами в определенных источниках, издаваемых по установленным процедурам. **Источники налогового права** – это *официально признаваемые государством юридические формы, содержащие налогово-правовые нормы*. Посредством источников права государственная воля объективируется вовне, приобретает материальное выражение, то есть документально фиксируется.

Источники налогового права образуют многоуровневую, иерархическую систему, включающую нормативно-правовые акты, международные договоры, судебные прецеденты.

Конституция РФ содержит важные нормы, регулирующие основы налоговой системы России. Статья 57 Конституции РФ закрепляет в качестве конституционной обязанности уплату каждым лицом законно установленных налогов и сборов, а также предусматривает, что законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют. Конституция РФ разграничивает налоговые полномочия между Российской Федерацией, её субъектами и местным самоуправлением, содержит важные положения, связанные с налоговым правотворчеством. Устанавливая основы конституционного строя России, Конституция РФ создает правовые предпосылки для дальнейшего налогово-правового регулирования, определяемого именно конституционными и правовыми основами государства.

Вместе с тем вряд ли следует считать Конституцию РФ собственно источником налогового права. Это универсальный, межотраслевой нормативный акт учредительного характера, содержащий конституционные нормы, которые в дальнейшем конкретизируются другими отраслями права. Конституционные нормы обладают высоким уровнем нормативного обобщения (абстракции). Нормы иных отраслей (в том числе и налогово-правовые) относятся к ним как специальные к общим. Таким образом, Конституция РФ выступает в качестве *общенормативной основы* правовой системы в целом, включая и налоговое право. В данном случае речь идет не о налогово-правовых нормах в собственном смысле слова, а о конституционно-правовых нормах, регулирующих вопросы налогообложения.

Налоговое законодательство не отнесено Конституцией РФ к *исключительному ведению Российской Федерации* и поэтому включает три уровня правового регулирования – федеральный, региональный и местный.

Каждый уровень имеет собственную структуру, закреплённую нормативно. Так, законодательство Российской Федерации о налогах и сборах состоит из НК РФ и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах и сборах. Какие законы здесь имеются в виду – любые или же только налоговые? Думается, формулировка «законы о налогах и сборах» указывает на их отраслевую принадлежность к налоговому праву. Таким образом, законодательные акты иных отраслей права, содержащие налогово-правовые нормы, к законодательству о налогах и сборах не относятся. При этом НК РФ прямо не предписывает принятие каких-либо конкретных налоговых законов помимо НК РФ, хотя такая возможность и не исключается: например, ст. 25 НК РФ устанавливает, что права, обязанности и ответственность сборщиков налогов и (или) сборов могут определяться, в частности, помимо НК РФ и иными федеральными законами.

Законодательство субъектов РФ о налогах и сборах состоит из законов о налогах и сборах субъектов РФ, принятых в соответствии с НК РФ. Характерно, что ранее действовавшая редакция п. 4 ст. 1 НК РФ допускала возможность установления региональных налогов не только законами, но и иными нормативными правовыми актами законодательных (представительных) органов власти. В настоящее время все нормативные решения субъектов РФ в сфере налогообложения должны приниматься исключительно в форме закона.

Нормативные правовые акты муниципальных образований о местных налогах и сборах включают решения и иные акты представительных органов местного самоуправления, принимаемые в соответствии с НК РФ. Информация и копии законов, иных нормативных правовых актов об установлении и отмене региональных и местных налогов и сборов направляются органами государственной власти субъекта РФ и органами местного самоуправления в МНС и Минфин РФ, а также в региональные налоговые и финансовые органы (ст. 16 НК РФ).

Формальное толкование НК РФ позволяет прийти к выводу, что субъекты РФ вправе регулировать исключительно региональные налоги и сборы, а муниципальные образования – местные налоги и сборы. Такое предположение опровергается, прежде всего, практикой федерального законодателя, который неоднократно относил регулирование *отдельных элементов* федеральных налогов и сборов, а также некоторых *общих вопросов налогообложения* к ведению региональных и местных органов власти.

Известно, что термин «законодательство» используется в правовом регулировании как в узком, так и в широком значении. В первом случае в законодательство включают исключительно законы, во втором – законы плюс подзаконные акты. Как видим, состав налогового законодательства занимает *промежуточное* положение: помимо непосредственно законов к актам налогового законодательства отнесены и нормативные правовые акты представительных органов местного самоуправления. Таким образом, налоговое законодательство представляет собой *совокупность нормативно-правовых актов законодательных (представительных) органов власти*.

К актам налогового законодательства относятся также федеральные законы и иные нормативные правовые акты, действовавшие на территории Российской Федерации на момент вступления в силу отдельных частей НК РФ и прямо не признанные законодателем утратившими силу. Такие акты действуют в части, не противоречащей НК, и подлежат приведению в соответствие с ним¹.

НК РФ в системе налогового законодательства. Являясь кодифицированным актом прямого действия, НК РФ занимает особое место среди источников налогового права. Его главная задача – структурирование налогового права как отрасли, формирование правовых основ налоговой системы России.

Кодификация налогового законодательства, начатая в 1997 г., продолжается до сих пор. НК РФ призван заменить множество налоговых законов, действовавших ранее. В процессе кодификации разрозненное, несистематизированное и во многом противоречивое налоговое законодательство подвергается коренной переработке как по форме, так и по содержанию. Кодификация способствует структурированию налогового права как целостного нормативного комплекса с дальнейшей перспективой его обособления в самостоятельную отрасль права. Преимущества кодификации состоят в следующем:

1. Она способствует реализации *принципа нормативно-правовой экономии*: если несколько законов без ущерба для правового регулирования можно заменить одним, это следует сделать. До принятия НК РФ налоговое законодательство состояло из различных нормативных актов, зачастую противоречащих друг другу. Введение в налоговую систему нового налога или сбора предполагало издание отдельного закона. К моменту принятия части первой НК РФ в стране одновременно действовали два десятка федеральных законов, около ста указов Президента РФ, более ста пятидесяти постановлений Правительства РФ, множество ведомственных нормативных актов, регулирующих налоговые отношения².

Очевидно, общие принципы и внутреннее единство налогового права делают целесообразным консолидацию всех налоговых законов в рамках единого нормативного акта. Это более удобно, прежде всего, для непосредственных участников налоговых отношений, поскольку облегчает поиск и применение налогово-правовых норм. Ключевая идея кодификации состоит в том, чтобы сделать НК РФ *источником прямого действия*, не предполагающим наличия многочисленных подзаконных актов, его детализирующих и дополняющих.

2. Кодификация позволяет сформировать общую часть налогового права, включающую общеправовые принципы и терминологию, понятие

¹ См.: ст. 8 Федерального закона «О введении в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации» от 31.07.98 № 147-ФЗ, а также ст. 29 Федерального закона «О введении в действие части второй Налогового кодекса Российской Федерации и внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах» от 05.08.2000 № 118-ФЗ // Справочно-поисковая система «Консультант Плюс».

² См.: Мудрых В.В. Ответственность за нарушения налогового законодательства. – М., 2001. – С. 10.

и содержание элементов налогообложения, правовой статус субъектов налогового права, процессуальные основы налогового контроля и ответственности и т.д. Известно, что общая часть выполняет интегрирующую роль в формировании отраслей романо-германской правовой семьи. Поэтому кодификация – важнейший шаг к становлению налогового права в качестве самостоятельной отрасли. Впервые появилась возможность сформулировать и нормативно закрепить *общую концепцию налогообложения*, что было невозможно в условиях разрозненного и подчас хаотичного налогового законодательства. «Общая часть, – замечает В.Ф. Яковлев, – отражает однородность предмета отраслевого регулирования, служит объединяющим началом для всех отраслевых норм, выражает общность их юридического содержания и существует в любой отрасли»¹.

3. Кодификация положила начало формированию *налогового процесса* как особого, самостоятельного института налогового законодательства. До принятия НК РФ налогово-процессуальные нормы находились в зачаточном, нормативно неоформленном состоянии. Вместо четко структурированного института налогового принуждения мы имели несколько разрозненных, плохо увязанных между собой нормативных предписаний. Налоговый контроль и ответственность постепенно превращались в «институт правовых пробелов». Нередко для решения спорных ситуаций приходилось привлекать по аналогии процессуальные нормы иных отраслей, прежде всего, административного права. Такое положение тормозило дальнейшее развитие налогового законодательства, создавало значительные трудности для правоприменительной практики.

4. Кодификация способствует *унификации* налогового законодательства, его единообразному пониманию и применению. Как верно замечил С.Г. Пепеляев, систематизирующий акт призван исключить неоднородность, внутренние противоречия механизма налогообложения². «Принятие Налогового кодекса позволило существенным образом систематизировать действующие нормы и положения, регулирующие процесс налогообложения, свести их в единую, логически цельную и согласованную систему. В частности, устранены такие недостатки существовавшей до принятия Налогового кодекса налоговой системы, как отсутствие единой законодательной и нормативной базы налогообложения, многочисленность и противоречивость нормативных документов, отсутствие достаточных правовых гарантий для участников налоговых отношений»³.

5. Кодификация *стабилизирует* отраслевое законодательство, поскольку кодекс принимается на долгосрочную перспективу и является более устойчивым актом по сравнению с обычными законами. «Эта стабилизация, осуществленная реально, позволяет сократить до разумного ми-

¹ Яковлев В.Ф. Общая часть гражданского права в современном законодательстве и юридической практике. Свердловск, 1979. С. 22.

² См.: Налоговое право: Учеб. пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева. – М., 2000. – С. 230.

³ Пансков В.Г. Российская система налогообложения: проблемы развития. – М., 2003. – С. 39.

нимума необходимость изменения налоговых правил»¹. Как результат – формируется устойчивая и предсказуемая налоговая система. Разумеется, налоговые реформы идут непрерывно. Однако изменения и дополнения не могут вноситься в налоговое законодательство спонтанно и каждодневно, преследуя сиюминутные задачи.

К сожалению, требование стабильности налогового законодательства отечественным законодателем часто не соблюдается. С 1 января 1999 г. вступила в силу часть первая НК РФ, а уже через полгода этот кодифицированный акт был кардинально переработан. Федеральным законом от 09.06.99 № 154-ФЗ были внесены изменения и дополнения более чем в 120 статей (!) части первой НК, причем поправки носили концептуальный характер. Другой пример: 19 июля 2000 г. Государственная Дума принимает часть вторую НК РФ, но не успевает она вступить в силу, как Федеральным законом от 29.12.2000 № 166-ФЗ в него вносится большое количество изменений – переработке подвергается более 90 статей указанного акта.

Очевидно, что регулярные правки кодифицированного акта вряд ли способствуют эффективному реформированию социально-экономических отношений. «В условиях демократического общества налоговые законы не могут изменяться часто и произвольно, поскольку такая произвольность грозит нарушением стабильности экономической системы и препятствует нормальному экономическому развитию»².

6. Принятие кодекса, обладающего приоритетом в системе отраслевого законодательства, позволяет выстроить *иерархию источников* налогового права, необходимую для любой системы нормативных актов. НК РФ содержит положение о его приоритете по отношению к отраслевым нормативно-правовым актам. В ст. 6 НК РФ определены признаки, по которым тот или иной нормативный правовой акт может быть признан ему несоответствующим. Таким образом, НК РФ – не просто закон, он признается «первым среди равных» в системе налоговых законов. Тем самым подчеркивается особое значение кодифицированного акта в системе отраслевого законодательства.

Как и любой кодифицированный акт, НК РФ отличается глубокой внутренней согласованностью, сложной структурой, большим объемом, высоким уровнем нормативных обобщений, стабильностью действия. Как отмечал русский правовед Е.Н. Трубецкой, «кодификация позволяет строить отраслевое законодательство на однородных началах, целю вносит в него внутреннюю связь и единство»³.

Подзаконные источники налогового права. Подзаконное нормотворчество преобладало на этапе становления современного налогового права России, начиная с 1991 г. и вплоть до принятия НК РФ. Б.Н. Топорнин с сожалением констатировал, что «из более чем тысячи правовых актов, ре-

¹ Тотьев К. Проблемы стабилизации налогового регулирования (зарубежная и российская практика). // Законодательство и экономика. – 1999. – № 8.

² Кашин В.А. Налоговая доктрина и налоговое право // Финансы. – 2001. – № 7.

³ Трубецкой Е.Н. Энциклопедия права. – СПб., 1998. – С. 124.

гулирующих налоговые отношения, насчитывается всего двадцать законов»¹. Помимо многочисленных указов Президента РФ и постановлений Правительства РФ важнейшее регулирующее значение имели ведомственные инструкции Госналогслужбы РФ, разъясняющие и дополняющие слишком общие и лаконичные налоговые законы. Такая ситуация позволяла делать выводы о том, что «основное место в системе российского налогового законодательства занимают именно нормативные акты Государственной налоговой службы и Министерства финансов Российской Федерации»². Дальнейшие налоговые реформы были направлены на ограничение и постепенное вытеснение ведомственного нормотворчества из сферы налогообложения.

В соответствии с п. 1. ст. 4 НК РФ федеральные органы исполнительной власти, уполномоченные осуществлять функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере налогов и сборов и в сфере таможенного дела³, органы исполнительной власти субъектов РФ, исполнительные органы местного самоуправления в предусмотренных налоговым законодательством случаях в пределах своей компетенции издают нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и со сборами, которые не могут изменять или дополнять налоговое законодательство. Что касается налоговых и таможенных органов, то согласно п. 2 ст. 4 НК РФ они не имеют права издавать какие-либо нормативные правовые акты по вопросам налогов и сборов.

Поскольку Президент РФ по своему статусу не относится к исполнительной ветви власти, ст. 4 НК РФ на него не распространяется. Таким образом, Указы Президента РФ, составлявшие ранее значительный массив налогового законодательства, теперь в него не должны включаться.

При издании нормативных актов по вопросам налогообложения государственные органы исполнительной власти должны соблюдать два обязательных условия: 1) возможность такого нормотворчества должна быть прямо предусмотрена актом налогового законодательства; 2) нормативные акты органов исполнительной власти не должны изменять или дополнять налоговое законодательство. Указанные правила распространяются и на нормативные акты, изданные до вступления в силу НК РФ. Как отметили Пленумы ВС РФ и ВАС РФ, решая вопрос о применении по конкретному делу нормативного правового акта по вопросам, связанным с налогообложением и сборами, судам необходимо иметь в виду, что органы исполнительной власти любого уровня вправе издавать такие акты только в случае, если *это предусмотрено законодательством о налогах и сборах*⁴.

¹ Топорнин Б.Н. Налоговое право в правовой системе России // Налоговый кодекс: сегодня и завтра: Сб. статей. – М., 1997. – С. 6.

² Налоги и налоговое право: Учеб. пособие / под ред. А.В. Брызгалина. – М., 1997. – С. 150.

³ В настоящее время такими органами являются Правительство РФ, Министерство финансов и Минэкономразвития РФ.

⁴ См.: п. 7 Постановления Пленумов ВС РФ и ВАС РФ № 41/9 от 11.06.99 «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник ВАС РФ. – 1999. – № 8.

Налицо стремление законодателя сделать НК РФ актом *прямого действия*. К сожалению, именно данного качества не хватало прежде большинству налоговых законов, содержащих абстрактные, декларативные нормы, во многом неполные и противоречивые. Этим объясняется практика многочисленных ведомственных инструкций, издававшихся сначала Госналогслужбой, а затем и МНС РФ практически по каждому виду налогов и сборов. Причем эти инструкции воспринимались налогоплательщиками как неотъемлемое дополнение налоговых законов. В настоящее время у налоговых органов отсутствуют какие-либо нормотворческие полномочия, включая и право издавать *внутриведомственные* (то есть обязательные для своих подразделений) приказы, инструкции и методические указания по вопросам, связанным с налогообложением и сборами.

Применительно к подзаконным актам, регулирующим вопросы налогообложения, КС РФ указал, они не могут допускать ограничение прав или возлагающих на налогоплательщиков дополнительные обязанности по сравнению с тем, как они определены законом (Определение КС РФ от 05.11.2002 № 319-О).

Что следует делать налогоплательщику, полагающему, что подзаконными актами нарушены его права или законные интересы? В соответствии с НК РФ налогоплательщик вправе обжаловать такие акты в вышестоящий налоговый орган или в суд. При этом гражданином акт обжалуется в суд общей юрисдикции, организацией или индивидуальным предпринимателем – путем подачи искового заявления в арбитражный суд. КС указал, что НК РФ не препятствует обжалованию в судебном порядке актов налоговых органов, если по своему содержанию они порождают право налоговых органов предъявлять требования к налогоплательщикам. При рассмотрении таких дел суды не вправе ограничиваться формальным установлением того, кому адресован обжалуемый акт, а обязаны выяснить, затрагивает ли он права налогоплательщиков, соответствует ли актам налогового законодательства, и должны в каждом конкретном случае реально обеспечивать эффективное восстановление нарушенных прав, – иное означало бы необоснованный отказ в судебной защите, что противоречит ст. 46 Конституции РФ (Определение КС РФ от 05.11.2002 № 319-О).

Указанные выводы КС РФ крайне актуальны, поскольку ранее суды отказывали в рассмотрении жалоб налогоплательщиков, ссылаясь на то, что внутриведомственные подзаконные акты не нарушают прав налогоплательщиков, так как не относятся к актам налогового законодательства, обязательны только для налоговых и иных государственных органов, и, следовательно, не подлежат рассмотрению в судах.

Международные договоры признаются важными источниками налогового права. Среди них выделяются налоговые соглашения об избежании двойного налогообложения и международные договоры о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства. Такие договоры могут иметь как двухсторонний, так и многосторонний характер, регулировать вопросы двойного налогообложения универсаль-

ным образом или же в отношении отдельных категорий налогоплательщиков (объектов налогообложения).

Можно говорить об определенном приоритете международного договора в системе источников налогового права. Согласно ст. 7 НК РФ, если международным договором Российской Федерации установлены иные правила и нормы, чем предусмотренные актами налогового законодательства (включая НК РФ), то применяются правила и нормы международных договоров. Данный подход соответствует принципу, закрепленному в ч. 4 ст. 15 Конституции РФ: «Общепризнанные принципы и нормы международного права и международные договоры Российской Федерации являются составной частью ее правовой системы. Если международным договором Российской Федерации установлены иные правила, чем предусмотренные законом, то применяются правила международного договора».

Судебный прецедент представляет собой *правило поведения (правоположение), сформулированное в судебном решении по конкретному делу и имеющее общеобязательное значение для широкого круга лиц, включая другие суды*. Прецедент служит эталоном (моделью, критерием) при рассмотрении судами аналогичных дел. В странах англо-саксонского права судебный прецедент официально является ведущим источником права. В России, несмотря на безусловный приоритет нормативно-правового акта, прецедентное право *де факто* имеет место.

Прецедентом выступает не всё судебное решение целиком, а отдельное, вновь сформулированное правоположение общего характера, которое ранее не фиксировалось в каком-либо нормативном акте. Большинство решений КС РФ по налоговым спорам содержит общие правила прецедентного характера. В ряде случаев это было вынужденное налоговое правотворчество, поскольку КС РФ приходилось восполнять пробелы налогового законодательства или устранять многочисленные противоречия налоговых норм.

Судебные прецеденты публикуются для всеобщего сведения в официальных изданиях высших судебных органов. Хотя судьи в России формально независимы и не обязаны следовать решениям и указаниям вышестоящих судов, на практике вновь сформулированные высшими судебными органами правоположения неукоснительно соблюдаются нижестоящими судами, а поэтому на них ориентируются все участники налоговых отношений, правовая доктрина и практика. Указанные обстоятельства придают судебному прецеденту в России *фактически* общеобязательный характер.

§ 3. Действие актов налогового законодательства

Как указывает КС РФ, применительно к актам налогового законодательства требование законно установленного налога и сбора относится не только к форме, процедуре принятия и содержанию такого акта, но и к *порядку введения его в действие*. Законодатель должен определять *разумный*

срок, по истечении которого возникает обязанность каждого платить законно установленные налоги и сборы, с тем чтобы не нарушался конституционно-правовой режим стабильных условий хозяйствования, выводимый, в частности, из ч. 1 ст. 8 и ч. 1 ст. 34 Конституции РФ (Определение КС РФ от 08.04.2003 № 159-О).

Порядок вступления в силу актов налогового законодательства имеет значительную специфику по сравнению с источниками других отраслей права. Согласно ст. 5 НК различаются две группы актов налогового законодательства.

1-я группа. Федеральные законы, вносящие изменения в НК РФ в части установления новых налогов и (или) сборов, а также акты субъектов РФ и представительных органов местного самоуправления, вводящие налоги и (или) сборы. Такие акты вступают в силу не ранее 1 января года, следующего за годом их принятия, но не ранее одного месяца со дня их официального опубликования, причем требуется одновременное соблюдение обоих условий. При этом решающим является условие, наступающее позднее по времени.

2-я группа. Иные акты, вносящие изменения и дополнения в действующее налоговое законодательство. Акты этой группы вступают в силу следующим образом: *в отношении налогов* – не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу; *в отношении сборов* – не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования.

Указание на налоговый период применительно к сборам отсутствует не случайно. Уплата налога предполагает определенную регулярность, систематичность, *периодичность*. Поэтому важнейшим элементом налога является налоговый период, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате. Сборы же носят разовый характер, уплачиваются в строго определенных ситуациях, когда у плательщика возникает потребность в получении от государства некоторых публично-правовых услуг, в которых плательщик индивидуально заинтересован. Соответственно уплата сбора не связана с каким-то определенным промежутком времени; главное здесь – собственное усмотрение плательщика, его мотивация, стремление вступить в публично-правовые отношения с государством.

Почему для актов налогового законодательства установлен *более длительный* срок вступления в силу, чем для актов иных отраслей права? Во-первых, налоговое законодательство – достаточно сложная отрасль для толкования и правоприменения. Поэтому участникам налоговых правоотношений требуется время, чтобы осмыслить и подготовиться к реализации новых налоговых норм. Кроме того, удлинённый срок обусловлен конституционно-правовым режимом *стабильных условий хозяйствования*. Задача государства – обеспечить оптимальный режим функционирования национальной экономики, составной частью которого выступает стабильная и

предсказуемая налоговая система. Налогоплательщик вправе заблаговременно ознакомиться с изменениями налогового законодательства, распланировать свою деятельность до возникновения налоговой обязанности по конкретному налогу, получить разъяснения в налоговых органах, скорректировать экономическую стратегию. Это актуально для каждой организации и гражданина, поскольку налоговые реформы прямо и непосредственно влияют на результаты предпринимательской деятельности, на осуществление права собственности, то есть речь идет об основных правах человека и гражданина.

Для определения момента вступления в силу акта налогового законодательства важно установить два юридических факта – дату официального опубликования акта и налоговый период. Согласно части 3 ст. 15 Конституции РФ законы подлежат официальному опубликованию; неопубликованные законы не применяются; любые нормативные правовые акты, затрагивающие права, свободы и обязанности человека и гражданина, не могут применяться, если они не опубликованы официально для всеобщего сведения. Как видим, требование «официального опубликования для всеобщего сведения» включает два обязательных момента: во-первых, *непосредственное опубликование* акта как помещение его полного текста в официальное издание; во-вторых, *обнародование* акта как реальное доведение его до всеобщего сведения. Лишь одновременное сочетание обоих указанных фактов является необходимым условием для применения нормативных правовых актов, затрагивающих права, свободы и обязанности человека и гражданина¹.

Под *официальным опубликованием* понимается первая публикация полного текста нормативно-правового акта в специальных печатных изданиях, признанных официальными действующим законодательством. Оговорка «полный текст» означает следующее: нормативный акт представляет собой единый, целостный документ и вступает в силу целиком (если только в самом акте не указаны специальные даты введения в действие отдельных его статей); при опубликовании акта по частям в нескольких выпусках официального издания, датой официального опубликования акта должна считаться дата опубликования его последней части.

Согласно ст. 55 НК под *налоговым периодом* понимается календарный год или иной период времени, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате. Налоговый период может состоять из одного или нескольких отчетных периодов, по итогам которых уплачиваются авансовые платежи. Почему законодатель указывает налоговый период как одно из условий вступления в силу актов налогового законодательства? Дело в том, что изменение режима налого-

¹ Требование официального опубликования помимо актов налогового законодательства распространяется и на иные источники налогового права. Так, в судебной практике сложилась позиция: международный договор Российской Федерации должен доводиться до всеобщего сведения путем опубликования; если на момент совершения хозяйственной операции международное соглашение налогового характера не было официально опубликовано, то применению оно не подлежит (См.: Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 09.11.2001 № 1046/5-К).

обложения в течение налогового периода фактически означает придание акту обратной силы, то есть распространение его на правоотношения, возникшие с начала текущего налогового периода, что по общему правилу недопустимо. В таком случае акту фактически придается обратная сила, хотя бы и без прямого указания об этом в самом акте.

Итак, п. 1 ст. 5 НК РФ устанавливает два обязательных условия вступления в силу актов законодательства о налогах – месячный срок с момента опубликования и 1-е число очередного налогового периода по соответствующему налогу. Неопределенным остается вопрос, с какого момента следует отсчитывать очередной налоговый период – с даты принятия акта, с даты его официального опубликования или же с даты истечения месячного срока с момента опубликования акта? В судебной практике преобладает следующая позиция: «При решении вопроса о моменте вступления в силу конкретного акта законодательства о налогах следует исходить из того, что на основании п. 1 ст. 5 НК РФ такой акт вступает в силу с 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу, наступающего после окончания месячного срока со дня официального опубликования данного акта»¹. Такой подход соответствует общему правилу, выработанному правоведением: при установлении двух и более обязательных условий вступления в силу нормативно-правового акта этот момент определяется датой события, наступившего позднее всех других условий.

Если для одного и того же налога в зависимости от категории налогоплательщика или иных условий налогообложения установлены налоговые периоды различной продолжительности, дата вступления в силу соответствующего акта должна определяться применительно к каждому из установленных налоговых периодов.

В ст. 5 НК РФ речь идет о федеральных законах, вносящих изменения в НК РФ в части *установления* новых налогов и (или) сборов, а также об актах законодательства о налогах и сборах субъектов РФ и актах представительных органов местного самоуправления, *вводящих* налоги и (или) сборы. Поэтому при вступлении в силу актов налогового законодательства важно разграничить стадии установления и введения налога.

Что означает установить *новый* налог или сбор? Рассматривая этот вопрос, КС РФ разъяснил, что установить налог или сбор – не значит только дать ему название, необходимо определение в законе существенных элементов налоговых обязательств, которые исчерпывающе перечислены в ст. 17 НК РФ. К последним помимо налогоплательщика относятся объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога, а в необходимых случаях и налоговые льготы. Как следует из Постановления КС РФ от 18.02.97 № 3-П, одно лишь перечисление налогов и сборов в федеральных законах нельзя рассматривать как их установление, поскольку эти законы не содержат существенных элементов налоговых обязательств.

¹ См.: п. 3 Постановления ВАС РФ «О некоторых вопросах применения части 1 Налогового кодекса Российской Федерации» от 28.02.2001 № 5.// Вестник ВАС РФ. – 2001. – № 5.

Налог или сбор может считаться законно установленным только в том случае, если законом зафиксированы все существенные элементы налогового обязательства, то есть установить налог можно лишь путем прямого перечисления в законе всех элементов налогообложения. Причем они должны быть определены четко и однозначно, чтобы обеспечить единообразное толкование и применение налогово-правовых норм. Таким образом, налог считается установленным с момента исчерпывающего определения в законе налогоплательщика и всех элементов налогообложения, необходимых для того, чтобы налог исчислить и уплатить. Если налог устанавливается путем последовательного издания нескольких нормативно-правовых актов, то он считается окончательно установленным, когда определен его последний элемент.

Введение налога или сбора означает решение субъектов РФ и муниципальных образований о действии определенного регионального или местного налога на своей территории. Именно о *введении в действие и прекращении действия* ранее введенных региональных и местных налогов и сборов говорится в подп. 3 п. 1 ст. 3 НК РФ. Исчерпывающий перечень налогов и сборов всех уровней закрепляется федеральным законодательством. Субъекты РФ и муниципальные образования вправе самостоятельно решать, вводить или не вводить на своей территории региональные (местные) налоги и сборы, поскольку исчерпывающий перечень региональных налогов порождает только право, но не обязанность установить налог. Таким образом, принятие федерального закона о региональном налоге порождает право субъекта РФ своим законом установить и ввести в действие данный налог независимо от того, вводят ли его на своей территории другие субъекты РФ¹.

Обратная сила актов налогового законодательства. По общему правилу законы и иные нормативно-правовые акты имеют *перспективное действие*, то есть распространяют силу на правоотношения, возникшие уже после вступления акта в законную силу. Общим для всех правовых отраслей является принцип, согласно которому *закон, ухудшающий положение граждан, а соответственно и объединений, созданных для реализации конституционных прав и свобод граждан, обратной силы не имеет*².

Статья 57 Конституции РФ, возлагая на налогоплательщиков одну из важнейших конституционных обязанностей, а именно обязанность платить законно установленные налоги и сборы, вместе с тем гарантирует гражданам защиту в тех случаях, когда налоги не являются законно установленными либо когда законам, устанавливающим новые налоги или ухудшающим положение налогоплательщиков, придана обратная сила. Как видим, в Конституции речь идет исключительно о дополнительном обременении налогоплательщика; не запрещается придавать обратную силу законам, улучшающим положение налогоплательщика. При этом благоприятный

¹ См.: Постановления КС РФ от 21.03.97 № 5-П, от 30.01.2001 № 2-П и др. // Справочно-правовая система «Консультант Плюс».

² См.: ст. 6 УК РФ; ст. 4 ГК РФ; ст. 234 ТК РФ; ст. 5 БК РФ и т.д.

для субъектов налогообложения характер такого закона должен быть понятен как налогоплательщикам, так и государственным органам, взимающим налоги (Постановления КС РФ от 08.10.97 № 13-П, от 24.10.96 № 17-П).

Перспективное действие актов налогового законодательства (то есть запрет придавать им обратную силу) связано с тем, что условия уплаты налогов (размеры, сроки, порядок и т.д.) должны быть известны субъектам предпринимательской деятельности заранее, то есть до того, как они своими действиями приобрели обязанность по уплате налогов¹. Как отмечается в Постановлении КС РФ от 08.10.97 № 13-П, конституционная норма о запрете придавать обратную силу актам налогового законодательства призвана обеспечить устойчивость в отношениях по налогообложению, придать уверенность налогоплательщикам в стабильности их правового и экономического положения.

В литературе встречается мнение о необходимости предусмотреть особые, исключительные случаи, когда налоговым законам без каких-либо оговорок может быть придана обратная сила. Речь, как правило, идет о публично значимых форс-мажорных обстоятельствах, таких как стихийные бедствия, война, глобальные финансовые кризисы и т.п. Отмечается, что в конституционной практике зарубежных стран встречаются (правда, очень редко) случаи отступления от запрета придавать закону о налогах обратную силу. Приводятся примеры из конституций Швеции, Греции, судебной практики Верховного Суда США². К таким примерам следует относиться крайне осторожно, поскольку негативная реакция частного сектора может значительно превзойти фискальные выгоды государства от подобного рода решений.

Пункт 2 ст. 5 НК РФ закрепляет следующие правила:

1) акты, устанавливающие новые налоги и (или) сборы, повышающие налоговые ставки, размеры сборов, устанавливающие или отягчающие ответственность за нарушение налогового законодательства, устанавливающие новые обязанности или иным образом ухудшающие положение участников налоговых отношений, *обратной силы не имеют*;

2) акты, устраняющие или смягчающие ответственность за нарушение налогового законодательства либо устанавливающие дополнительные гарантии защиты прав налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей, *имеют обратную силу*;

3) акты, отменяющие налоги и (или) сборы, снижающие размеры ставок налогов (сборов), устраняющие обязанности налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей или иным образом улучшающие их положение, *могут иметь обратную силу, если прямо предусматривают это*.

В случаях, когда вновь принятый закон устанавливает более мягкую ответственность за налоговое правонарушение, чем было установлено дей-

¹ См.: Налоговое право: Учеб. пособие / под ред. С. Г. Пепеляева. – М., 2000. – С. 212.

² См.: Пепеляев С. Г. О непридании нормативным актам о налогах обратной силы // Налоговый вестник. – 1998. – № 6.

ствовавшим ранее законодательством, то за правонарушение, совершенное до вступления в силу нового закона, применяется ответственность, установленная этим законом. Взыскание ранее наложенных налоговых санкций за данное правонарушение после вступления в силу нового закона может быть произведено лишь в части, не превышающей максимального размера санкций, предусмотренных этим законом за такое правонарушение. Налоговая санкция за правонарушение, совершенное до вступления в силу нового закона, не взыскивается, если ответственность за данное правонарушение новым законом устраняется.

Эти правила развивают конституционно-правовую норму, закрепленную в ст. 54 Конституции РФ: «Закон, устанавливающий или отягчающий ответственность, обратной силы не имеет. Никто не может нести ответственность за деяние, которое в момент его совершения не признавалось правонарушением. Если после совершения правонарушения ответственность за него устранена или смягчена, применяется новый закон».

Приведенный в ст. 5 НК РФ перечень обстоятельств, ухудшающих и улучшающих положение участников налоговых правоотношений, не носит исчерпывающего характера. Законодателем указаны лишь самые общие ориентиры – что следует считать ухудшающим или улучшающим положение субъектов налогового права. В целом этот перечень открытый, он содержит оценочные категории и корректируется судебной практикой. Так, КС РФ сделан вывод о том, что предоставление налоговых льгот относится к обстоятельствам, улучшающим положение налогоплательщика, а их отмена – к ухудшающим.

Пункт 3 ст. 5 НК РФ придает обратную силу не любым актам, улучшающим положение налогоплательщиков, а лишь тем из них, которые устраняют или смягчают ответственность за нарушения налогового законодательства либо устанавливают дополнительные гарантии защиты прав названных выше лиц. В п. 5 Постановления ВАС РФ от 28.02.2001 № 5 к нормам, устанавливающим дополнительные гарантии, отнесены, в частности, нормы: о толковании неустранимых сомнений, противоречий и неясностей актов законодательства в пользу налогоплательщиков (п. 7 ст. 3 НК); о критериях и порядке несоответствия нормативных правовых актов Налоговому кодексу (ст. 6 НК); об общих условиях привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения (ст. 108 НК); об обстоятельствах, исключающих привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения (ст.ст. 109 и 111 НК); об обстоятельствах, смягчающих и отягчающих налоговую ответственность (п. 1 ст. 112 НК); о давности взыскания санкций (ст. 115 НК). Этот перечень не является исчерпывающим. Дополнительными считаются любые гарантии, которые ранее не были закреплены в актах налогового законодательства.

По мнению С.В. Разгулина, нормы, устраняющие неточности, неясности, пробелы налогового законодательства, всегда улучшают положение участников налоговых правоотношений и в силу п. 4 ст. 5 НК РФ могут

иметь обратную силу¹. Такой подход является односторонним. Наличие недостатков законодательной техники в виде неточностей, неясностей или пробелов само по себе еще не способно ухудшить положение налогоплательщика. Более того, такое положение ему *может быть даже выгодно*, поскольку все неустраняемые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика. Известна русская поговорка о «ловле рыбки в мутной воде». Думается, при устранении технико-юридических недостатков законодательства следует каждый раз анализировать ту или иную новеллу по существу, поскольку любое уточнение текста закона может как улучшать, так и ухудшать положение участников налоговых правоотношений.

Важным является вывод КС РФ о том, что недопустимо издание законов, *по своему смыслу имеющих обратную силу*, хотя бы и без особого указания об этом в тексте закона. В равной степени недопустимо придание таким законам обратной силы в актах официального или иного толкования либо правоприменительной практикой (Постановление КС РФ от 24.10.96 № 17-П).

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Что собой представляет налогово-правовая норма?
2. По каким основаниям они классифицируются?
3. Могут ли налогово-правовые акты содержаться в неналоговых законах?
4. Какие акты образуют структуру налогового законодательства?
5. Регулируются ли налоговые правоотношения подзаконными нормативными актами?
6. Являются ли источниками налогового права международные договоры? Судебные прецеденты?
7. Как вступают в силу акты налогового законодательства?
9. Обладают ли акты налогового законодательства обратной силой?

¹ Разгулин С.В. Порядок вступления в силу актов законодательства о налогах и сборах // Ваш налоговый адвокат. – 2003. – № 1. – С. 39.

Глава 3. ПОНЯТИЕ НАЛОГА И СБОРА

§ 1. Налог как правовая категория: понятие, сущность, признаки

Категория «налог» в российском законодательстве проделала сложную эволюцию от «широкого» понимания к «дифференцированному». До принятия НК РФ *все обязательные платежи в бюджет и внебюджетные фонды* объединялись законодателем понятием «налоговая система». В литературе налог определялся как «всякий общеобязательный платеж, взимаемый с физических и юридических лиц»¹.

Согласно ст. 2 Закона РСФСР от 27.12.91 № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» под налогом, сбором, пошлиной и другим платежом понимался обязательный взнос в бюджет соответствующего уровня или во внебюджетный фонд, осуществляемый плательщиками в порядке и на условиях, определяемых законодательными актами. Далее законодатель указывал: совокупность налогов, сборов, пошлин и других платежей, взимаемых в установленном порядке, образует налоговую систему. Включение «других платежей» в сферу налогово-правового регулирования не оставляло сомнения в их налоговом характере с точки зрения законодателя. Примечательно, что в тексте Закона РСФСР «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» все перечисленные платежи охватывались понятием «налог», используемым как обобщающая категория. Таким образом, действовавшее до НК РФ налоговое законодательство подразумевало под налоговыми платежами практически *всю совокупность бюджетных доходов*.

С принятием НК РФ и БК РФ налоги и сборы как правовые категории были нормативно отграничены от неналоговых платежей. В частности, БК РФ закрепил в ст. 41 «Виды доходов бюджетов» положение о том, что доходы бюджетов образуются за счет *налоговых и неналоговых* видов доходов, а также за счет *безвозмездных и безвозвратных перечислений*. При этом БК РФ отнес к налоговым доходам все предусмотренные налоговым законодательством федеральные, региональные и местные налоги и сборы, а также пени и штрафы. Как видим, термином «налоговые доходы» охватываются два вида обязательных бюджетных платежей – налоги и сборы.

Еще до принятия НК РФ в Постановлении КС РФ от 11.11.97 № 16-П налог было определено как основанная на законе денежная форма отчуждения собственности с целью обеспечения расходов публичной власти, осуществляемая на началах обязательности, безвозвратности, индивидуальной безвозмездности. Согласно ст. 8 НК РФ *налог* представляет собой *обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления де-*

¹ См.: Советский энциклопедический словарь. – М., 1980. – С. 867.

нежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.

Сущность налога состоит в отчуждении государством в свою пользу принадлежащих частным лицам денежных средств. Известно, что еще Фома Аквинский определял налог как дозволенную законом форму грабежа. Посредством налогообложения государство в одностороннем порядке изымает в централизованные фонды определенную часть ВВП для реализации публичных задач и функций. При этом часть собственности налогоплательщиков – физических лиц и организаций – в денежной форме переходит в собственность государства.

Определение налога как основанную на законе денежную форму отчуждения собственности с целью обеспечения расходов публичной власти впервые сформулировал КС РФ. Налогоплательщик не вправе распоряжаться по своему усмотрению той частью своего имущества, которая в виде определенной денежной суммы подлежит взносу в казну, и обязан регулярно перечислять эту сумму в пользу государства, так как иначе были бы нарушены права и охраняемые законом интересы других лиц, а также государства. При этом, по мнению КС РФ, взыскание налога не может рассцениваться как произвольное лишение собственника его имущества, - оно представляет собой законное изъятие части имущества, вытекающее из конституционной публично-правовой обязанности (Постановления КС РФ от 17.12.96 № 20-П, от 11.11.97 № 16-П).

«Налоги есть форма перераспределения национального дохода, – верно утверждает С.Д. Цыпкин. – Они (налоги) связаны с наличием различных форм собственности. Уплата налогов всегда означает переход части средств из собственности отдельных плательщиков в собственность государства»¹. В этом состоит одно из существенных отличий налогового права от гражданского, которое согласно п. 1 ст. 1 ГК РФ основывается на признании *неприкосновенности собственности*.

Согласно п. 5 ст. 3 НК РФ устанавливает: ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги и сборы, а также иные взносы и платежи, обладающие установленными НК РФ признаками налогов или сборов, не предусмотренные НК РФ либо установленные в ином порядке, чем это определено НК РФ. В этой связи особое значение приобретают *признаки налогов*, к которым относятся: 1) обязательность; 2) индивидуальная безвозмездность; 3) денежная форма уплаты; 4) публичные цели налогообложения.

Обязательный характер налога. Уплата налога является *конституционно-правовой обязанностью*, а не благотворительным взносом или добровольным пожертвованием. Не случайно в древнерусском языке «налогу» соответствовали значения «тягость», «обременение», «неудобство», «натура».

¹ Цыпкин С. Д. Доходы государственного бюджета СССР: Правовые вопросы. – М., 1973. – С. 53.

Заметим, что идея налога как осознанного дара на общие нужды изредка еще встречаются в литературе. Так, Т.Ф. Юткина полагает, что в налоге отражается общечеловеческая потребность жертвовать во благо всех, особенно во благо нуждающихся в общественной защите и помощи¹. С такой позицией нельзя согласиться. Дело в том, что чувство собственности является наиболее естественным и природным качеством человека, сравнимым по значимости с инстинктами самосохранения, доминирования, продолжения рода и т.п. Способность добровольно отказаться от своей собственности в публичных интересах характеризует незначительное количество наиболее нравственных членов общества и в любом случае есть колоссальный акт внутреннего преодоления в себе глубинных, сущностных качеств человеческой природы. Поэтому государство вынуждено определять налогообложение не в качестве правомочия, но как обязанность, от исполнения которой частное лицо отказаться не вправе. В истории цивилизации налоговой обязанности последовательно придавался традиционный (нередко освящаемый религиозно), морально-этический и, в конечном счете, правовой характер².

Налогообложение не предполагает каких-либо форм кредитования государства и всегда характеризуется *безвозвратностью*. Лишь в случае установления ряда налоговых льгот, переплаты налога или неправомерного взыскания недоимки налоговое законодательство предусматривает возврат из бюджета соответствующих денежных средств. Налоговые изъятия не являются также наказанием (мерой ответственности) за неправомерное поведение и тем самым отграничиваются от штрафных санкций.

Налог устанавливается государством в *одностороннем порядке*, причем всегда в *форме закона*. Таким образом, возникновение и исполнение налоговой обязанности не основано на соглашении государства с налогоплательщиком и тем более не зависит от индивидуального усмотрения последнего. «О налогах не договариваются» - правовая аксиома налогового законодательства³.

Согласование воли и интересов налогоплательщиков по вопросам налогообложения в определенном смысле осуществляется в рамках законодательного процесса. По меткому утверждению Д. Ллойда, «согласие налогоплательщиков на налогообложение в условиях современного демократического государства означает одобрение налогового законодательства свободно избранным представительным органом»⁴. Участвуя в парламентских процедурах, депутаты должны выражать и отстаивать интересы раз-

¹ Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение: Учебник. – М., 2001. – С. 42.

² Именно устоявшаяся традиция заставляла древних греков делать посильные взносы на военные нужды, прежде всего, на оборону городов. Однако вряд ли здесь можно говорить о добровольности в прямом смысле слова, поскольку сила складывавшихся веками обычаев и этических норм в полисных сообществах Древней Греции была сравнима с нормами, установленными государством.

³ Как исключение, подтверждающее общее правило, можно считать используемые в сфере налогообложения некоторые договорные формы. Речь идет о соглашениях, связанных с изменением срока уплаты налогов и сборов, а также залогом и поручительством как средствами обеспечения исполнения налоговой обязанности.

⁴ Денис Ллойд. Идея права. – М., 2002. – С. 165.

личных социальных групп. При этом порядок взимания налоговых платежей вырабатывается в рамках парламента как представительного органа, выражающего *интересы всего населения в целом, но не согласовывается индивидуально с каждым налогоплательщиком*. Именно поэтому в ряде стран, включая Россию, установлен запрет выносить налоговые вопросы на референдум.

Налоговая обязанность вытекает непосредственно из закона, диспозитивные элементы здесь сведены к минимуму. В сфере налогообложения господствует *императивный метод* правового регулирования, предполагающий детальную юридическую регламентацию поведения и минимизацию свободы субъектов самостоятельно определять своё поведение. Какие-либо отступления от предусмотренной нормативной модели поведения в налоговом правоотношении практически невозможны. Ядром налогового правоотношения выступает, с одной стороны, обязанность налогоплательщика уплатить законно установленные налоги и сборы, а с другой – право государства в лице налоговых органов требовать своевременной и полной уплаты налоговых платежей.

В литературе высказаны и иные позиции. Так, из верной посылки о том, что наличие объекта налогообложения у налогоплательщика определяется свободным усмотрением последнего, некоторые авторы делают вывод о диспозитивном характере налоговой обязанности. Логика здесь проста: раз налогоплательщик самостоятельно выбирает – становиться ли ему собственником имущества, получать лицензию, извлекать доходы или приобретать иные объекты налогообложения, значит налоговое правоотношение суть продукт его собственной инициативы, его свободного волеизъявления. «Зная объекты налогообложения, их значимость для себя, – отмечает В. Соловьев, – субъект может выбрать, вступать ли ему в имущественные отношения, следствием которых станет возникновение обязанностей по уплате налогов и сборов». Далее автор утверждает, что предприниматель вступает в налоговые отношения по собственной воле, в полном соответствии с гражданско-правовым принципом диспозитивности отношений¹.

На наш взгляд, здесь смешиваются правоотношения различной правовой природы – частноправовые и налоговые. Первая группа правоотношений связана с приобретением имущества, предпринимательством, заключением сделок и совершением иных действий гражданско-правового характера. Граждане и организации проявляют свободу выбора при вступлении в данного рода правоотношения, реализуя при этом свою гражданскую правосубъектность для удовлетворения своих частных интересов и потребностей, приобретая различного рода материальные либо нематериальные блага, часть из которых обременена налоговой обязанностью. Таким образом, налоговые правоотношения в некоторых случаях сопутствуют гражданско-правовым отношениям. Их возникновение уже не зависит от

¹ Соловьев В. «Публичное» и «частное» в налоговом праве // Законодательство и экономика. – 2000. – № 8. – С. 31.

свободного выбора налогоплательщика. Налоговое обременение - неотъемлемое юридическое качество *самого объекта налогообложения*. Поэтому, например, недопустимо индивидуально-властным решением освободить конкретное лицо от исполнения налоговой обязанности или снизить налоговое бремя для конкретного налогоплательщика.

Налогообложение выступает необходимым условием и следствием реализации права собственности, то есть *ее обременением*. Таким образом, уплата налога не есть плата за приобретение (владение, пользование, осуществление) объекта налогообложения. Налоговое правоотношение носит односторонний характер, поскольку у налогоплательщика нет заинтересованности в его возникновении. Субъективное право использовать объект налогообложения как экономико-правовую ценность, выполняя при этом корреспондирующие частноправовые обязанности (уплата цены, арендной платы, процентов по кредиту), составляет содержание гражданско-правового отношения; обязанность уплачивать налоги, обусловленная наличием объекта налогообложения и не предполагающая встречного удовлетворения, возникает и реализуется в рамках налогового правоотношения, сопровождающего правоотношения частноправового характера.

Иногда наряду с обязательностью в юридической литературе выделяют *принудительный характер налога* в качестве его отдельного, специфического признака. Действительно, исполнение налоговой обязанности поддерживается мощной, специализированной системой государственного принуждения. Как указал КС РФ, в целях обеспечения выполнения налоговой обязанности и возмещения ущерба, понесенного казной в результате ее неисполнения, законодатель вправе устанавливать меры принуждения в связи с несоблюдением законных требований государства. Эти меры могут быть как праввосстановительными, обеспечивающими погашение недоимки и возмещение ущерба казны от несвоевременной и неполной уплаты налога, так и штрафными, возлагающими на нарушителей дополнительные выплаты в качестве меры ответственности (Постановление КС РФ от 15.07.99 № 11-П).

Однако принудительность не является специфической особенностью именно налоговой обязанности. Принудительность вытекает из общеобязательности права как официального регулятора социальных взаимодействий. В то время как моральные, корпоративные, традиционные, религиозные и иные социальные нормы поддерживаются общественными санкциями, право охраняется и гарантируется государством. В случае необходимости правопорядок обеспечивается государственным вмешательством — своеобразным «легализованным насилием». При нарушениях правовых норм (включая налоговые) применяются различные меры государственного принуждения. Таким образом, государство контролирует соблюдение права участниками правоотношений, пресекает правонарушения, привлекает нарушителей к ответственности. Очевидно, что правовых обязанностей без корреспондирующих им санкций не существует. Любая обязывающая норма предполагает возможность государственного принуждения

к ее исполнению. И налоговая обязанность исключением не является.

Говорить о принудительном характере изъятия налога как существенном признаке налоговых платежей некорректно, поскольку согласно НК РФ налог должен быть уплачен самим налогоплательщиком. В законодательстве устанавливается *презумпция добросовестного налогоплательщика*, подразумевающая добровольный порядок уплаты налогов. Согласно п. 1 ст. 45 НК РФ налогоплательщик обязан *самостоятельно* исполнить обязанность по уплате налога, если иное не предусмотрено налоговым законодательством. Речь идет не о том, что налогоплательщику предоставлено право самому решать – платить налоги или нет; однако любая правовая обязанность может быть исполнена как добровольно, так и принудительно. Лишь в случае неисполнения налоговой обязанности взыскание недоимки и пени осуществляется в принудительном порядке.

«Налоги не взимаются в форме отчуждения, – подчеркивает Н.И. Осетрова, – а осуществляются налогоплательщиками»¹. В.А. Соловьев утверждает, что налог – это платеж, не *взимаемый* с налогоплательщиков (как указано в ст. 8 НК РФ), но *уплачиваемый* последними². Аналогичной позиции придерживаются и многие другие авторы³. На наш взгляд, эти позиции верны лишь отчасти. Налог может быть либо уплачен добровольно, либо взыскан принудительно. То есть налог *уплачивается* либо самим налогоплательщиком, либо принудительно *взимается* государством. При этом возможность добровольного исполнения всегда предшествует государственному принуждению. Таким образом, термин «отчуждение денежных средств», используемый в определении налога, является *обобщающей категорией*, охватывающей и уплату налога налогоплательщиком, и его принудительное взыскание государством.

Индивидуальная безвозмездность налога. Уплата налога не влечет *встречной обязанности государства* оказать налогоплательщику публичные услуги или совершить в его интересах конкретные действия. Поэтому *прямая выгода* (заинтересованность) платить налоги для налогоплательщика отсутствует. Уплатив налог, он не приобретает дополнительных субъективных прав, не может требовать от государства встречного удовлетворения. «В рамках налоговых отношений частный субъект, как правило, вынужден поступиться собственным интересом: он утрачивает право на определенную часть принадлежащих ему материальных благ ради зачастую неосязаемой и не гарантированной конкретно ему выгоды от деятельности публичных субъектов»⁴. Налоговые отношения лишены *эквивалентности*, характерной для обменных, рыночных отношений.

Разумеется, *косвенная польза* от уплаты налога для частного лица всегда присутствует. Деятельность государства носит публичный характер и

¹ Осетрова Н.И. К вопросу о сущности и определении налогов // Налоговый вестник. – 2000. – № 6. – С. 150.

² Соловьев В.А. О правовой природе налога // Журнал российского права. – 2002. – № 3.

³ См.: Налоговое право России: Учебник / отв. ред. Ю.А. Крохина. – М., 2003. – С. 39-40.

⁴ Винницкий Д.В. Предмет российского налогового права // Журнал российского права. – 2002. – № 10.

направлена на реализацию некоего «общего блага» – общих, стратегических интересов населения в целом. Налоговые поступления в бюджет перераспределяются государством между отдельными территориями, отраслями и сферами управления, категориями физических и юридических лиц, тем самым возвращаясь обратно в общество. Поэтому налоги имеют социально значимый, то есть возмездный (в широком смысле) характер *для общества в целом*. Будучи членом социума, налогоплательщик получает некоторую часть благ и выгод от выполнения государством публичных функций политического, социально-экономического, правоохранительного, гуманитарного характера. Однако речь здесь идет о совершении государством общественно-полезных действий *в интересах всего социума*, а не о соразмерном вознаграждении отдельного налогоплательщика. Таким образом, пользование общественными благами, их качество и размер никак не зависят от уплаты налогов конкретным лицом.

«Государство в лице своих служб будет обязано предоставлять соответствующие услуги конкретному плательщику налога даже в том случае, – верно замечает Д.В. Винницкий, – если он не выполнил надлежащим образом свои налоговые обязательства. Таким же образом и невыполнение государством своего социального предназначения юридически не освобождает граждан от налогообложения»¹. В этом проявляется *безэквивалентность* налога. Государство реализует публичные функции *в равной мере* в отношении *всех* налогоплательщиков, независимо от размера уплаченных ими налогов.

Данный признак отличает налоги от сборов, носящих частично возмездный характер. Уплата сбора предполагает встречные действия государства в интересах налогоплательщика. Это может быть выдача лицензии, предоставление права торговли или парковки автотранспорта, обеспечение правосудием, совершение регистрационных или иных юридически значимых действий. Частное лицо связывает с уплатой сбора достижение определенных благ. Уплатив сбор, налогоплательщик вправе требовать от государства совершения соответствующих действий, в том числе и через суд.

Денежная форма уплаты. В докапиталистическую эпоху потребности государств в ресурсах удовлетворялись в форме натурального обмена и исполнения личных повинностей. «В странах Древнего Востока, в Римской империи и Византии государственные расходы носили натуральный характер, соответственно государственные ресурсы также мобилизовывались за счет натуральных податей и повинностей, труда рабов, дани с побежденных государств»². Обязательные взносы в централизованные фонды носили форму натуральных повинностей, где основными были *отработочная рента* (барщина) – обязанность отработать на суверена определенное количество дней в неделю и *натуральная рента* (оброк) – обязанность отдавать часть произведенной продукции в натуральной форме. Монарх, оли-

¹ Винницкий Д.В. Налог как политико-правовая категория // Правовая политика и правовая жизнь. – 2001. – № 4.

² Бюджетная система Российской Федерации: Учебник / под ред. М.В.Романовского. – М., 1999. – С. 18.

цетворявший государство, являлся полным и единоличным собственником и распорядителем государственной казны.

Переход к рыночной системе хозяйствования сопровождается стремительным вытеснением натурального обмена товарно-денежными отношениями. В настоящее время существование в отдельных государствах натуральных налогов - это исключение, вынужденная мера, средство преодоления кризисных явлений. Именно так рассматриваются сельскохозяйственные налоги, уплачиваемые рисом, в Лаосе и Вьетнаме, а также единый фиксированный сельскохозяйственный налог в Украине¹.

НК РФ определяет налог как *денежный платеж*, взимаемый с организаций и физических лиц. Какие-либо натуральные формы уплаты налога действующее законодательство не предусматривает. Уплата налогов производится в наличной или безналичной форме. Средство платежа – национальная валюта Российской Федерации. В качестве исключения, согласно п. 3 ст. 45 НК РФ, иностранными организациями и физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации, а также в иных случаях, предусмотренных федеральными законами, обязанность по уплате налога может исполняться в иностранной валюте.

Следует отметить *личный характер* налоговых платежей, проявляющийся в том, что они должны быть уплачены непосредственно налогоплательщиком или, во всяком случае, из денежных средств, принадлежащих налогоплательщику на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления. Возможность цессии (перевода долга) в отношении налогов не допускается.

Выплата доходов (в частности, заработной платы) физическим лицам в натуральной форме серьезно влияет на квалификацию действий налоговых агентов. Согласно ст. 24 НК РФ налоговый агент обязан перечислить в бюджет сумму налога, удержанную в установленном порядке *из средств*, выплачиваемых налогоплательщику. Если доход, подлежащий обложению налогом у налогового агента, получен налогоплательщиком в натуральной форме и денежных выплат в данном налоговом периоде налогоплательщику не производилось, у налогового агента отсутствует обязанность удержания налога с плательщика. Более того, правонарушение, предусмотренное ст. 123 НК РФ «Невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов», может быть вменено налоговому агенту только в случае, когда он имел возможность удержать сумму налога у налогоплательщика, имея в виду, что удержание осуществляется из выплачиваемых налогоплательщику денежных средств².

В ряде решений КС РФ отмечается, что проведение между контрагентами по сделке расчета в форме, не влекущей движения денежных средств

¹ См.: Кучерявенко Н.П. Правовая природа налога // Финансовое право. – 2001. – № 2. – С. 9.

² См.: п. 10 Постановления Пленума ВС и ВАС РФ от 11.06.99 № 41/9 «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации»; п. 44 Постановления Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // Справочно-правовая система «Консультант Плюс».

(при *неденежной форме расчетов*), не освобождает налогоплательщиков от обязанности по внесению в бюджет такой же суммы налогов, как если бы расчет совершался в денежной форме (Постановление КС РФ от 20.02.2001 № 3-П, Определение от 08.04.2004 № 169-О).

В переходный период экономического реформирования России наблюдались значительные отклонения от принципа уплаты налогов в виде денежных средств. В середине 1990-х гг. финансово-экономическая ситуация в стране характеризовалась многочисленными проблемами, среди которых выделялся «кризис неплатежей». В связи с отсутствием денежных средств на банковских счетах налогоплательщики не имели возможности своевременно и в полном объеме уплатить налоги, их задолженность перед бюджетами всех уровней лавинообразно нарастала. Поэтому в виде исключения государство было вынуждено разрешить *неденежные формы* уплаты налогов, включая и взаимозачеты между государством и бюджетополучателями по схеме «сумма бюджетного финансирования на сумму налоговых платежей». Такие формы *неденежного характера* сыграли роль *временного и чрезвычайного средства* преодоления кризиса неплатежей. Так, в отдельные годы до 25 % всех налоговых поступлений собиралось с помощью разного рода зачетов.

В настоящее время зачетный механизм в сфере налогообложения не предусмотрен, за исключением случаев, когда налоги излишне уплачены или взысканы. Поскольку, согласно п. 2 ст. 45 НК РФ, обязанность по уплате налога (сбора) считается исполненной налогоплательщиком с момента предъявления в банк поручения на уплату соответствующего налога при наличии достаточного денежного остатка на счете налогоплательщика, какие-либо другие формы расчетов по обязательствам организаций по уплате налогов не допускаются, если иное не установлено законодательством Российской Федерации¹. Статья 235 БК РФ прямо устанавливает, что возможность финансирования расходов бюджетов путем зачета денежных средств не распространяется на зачет налогов и сборов, подлежащих уплате в бюджет в соответствии с НК РФ и иными законодательными актами Российской Федерации о налогах и сборах.

Публичные цели налогообложения. Согласно ст. 8 НК РФ налоги уплачиваются в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований. Именно налоги составляют подавляющую часть доходных источников государства и муниципальных образований (более 90 % всех бюджетных доходов). Налоговые платежи – безусловный атрибут государства, без которого оно не может существовать. По справедливому замечанию К. Маркса, «в налогах воплощено экономически выраженное существование государства». Их функциональное назначение состоит в финансовом обеспечении реализуемой государством внутренней и внешней политики, то есть в *обеспечении нормальной жизнедеятельности общества*.

¹ См.: Письмо МНС РФ и Минфина РФ от 29.12.99 №№ ВВ-6-09/1062, 03-07-21/133; Письмо МНС РФ от 20.03.2000 № АС-6-09/203 // Справочно-правовая система «Консультант Плюс».

Как отметил КС РФ, уплата налоговых платежей имеет целью обеспечивать расходы публичной власти; в налоговой обязанности налогоплательщиков воплощен публичный интерес всех членов общества (Постановления КС РФ от 11.11.97 № 16-П, от 17.12.96 № 20-П). В чем состоит этот интерес? Прежде всего, в механизме бюджетного перераспределения ВВП. Разумеется, некоторая часть налоговых доходов идет на содержание государственного аппарата. Однако их подавляющая доля в виде бюджетного финансирования возвращается обратно в общество. Формируя бюджетные и внебюджетные фонды, государство выступает своеобразной «транзитной инстанцией» по перераспределению финансовых ресурсов между целыми отраслями и сферами управления, между регионами, отдельными категориями граждан. Поэтому неуплата налога нарушает интересы не только государства, но, прежде всего, права и законные интересы третьих лиц – бюджетополучателей. Государство вправе и обязано принимать меры по регулированию налоговых правоотношений в целях защиты прав и законных интересов не только налогоплательщиков, но и *всех остальных* членов общества.

§ 2. Сборы: понятие и специфические особенности

В ст. 8 НК РФ **сбор** определяется как *обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий)*. Под «юридически значимыми действиями» подразумеваются *юридические факты* - закрепленные в гипотезах правовых норм конкретные жизненные обстоятельства, наступление которых влечет правовые последствия в виде возникновения, изменения или прекращения правоотношений.

Отграничение сборов от налогов представляет известную сложность, поскольку наименование обязательного платежа не всегда свидетельствует о его действительной правовой природе. Не случайно Пленум ВАС РФ указал, что при решении вопроса о правомерности применения налоговым органом ст. 122 НК РФ в случае неуплаты или неполной уплаты сбора судам необходимо исходить из природы каждого конкретного обязательного платежа, поименованного как «сбор»¹. Так, уплачиваемые ранее целевые сборы с граждан и организаций на содержание милиции, на благоустройство территорий, на нужды образования и другие цели, сбор с владельцев собак по своим элементам и признакам представляли собой налоги, а не сборы, несмотря на наименование.

Вопрос о критериях разграничения налогов и сборов неоднократно поднимался в литературе по налоговедению. В частности, И.И. Янжул от-

¹ Пункт 43 Постановления Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник ВАС РФ. – 2001. – № 7.

мечал: «Различие между ними весьма существенно и касается: 1) самого основания этих сборов: в налогах контрибуэнт не получает от государства никакого эквивалента, кроме общих выгод и удобств жизни в государственном союзе; наоборот, вслед за уплатой пошлины следует непременно какое-нибудь одолжение плательщику со стороны государства; 2) организация их: вытекая из общей податной обязанности, налоги соотнобразуются с податной способностью каждого; напротив, пошлины, платимые лишь в случае нужды в услугах государства, несутся не всеми гражданами по одинаковому масштабу, а соразмеряются со степенью пользования государственными учреждениями; 3) роли государства при взимании тех и других: взимая налог, государство не имеет в виду прямой выгоды плательщика; взимая же пошлину, государство тем самым обязывается произвести известные для плательщика действия»¹. Основные отличия сборов от налогов, на наш взгляд, сводятся к следующему.

1. Индивидуальная возмездность. Налоги индивидуально безвозмездны и не предполагают персонально-обменных отношений налогоплательщика с государством. Какое-либо встречное удовлетворение для частного лица здесь не предусматривается. В свою очередь, сборы уплачиваются в связи с оказанием их плательщику государством некоторых публично-правовых услуг, в которых плательщик индивидуально заинтересован. Это могут быть предоставление прав, выдача лицензий, регистрационные действия, обеспечение правосудием, совершение нотариальных или иных юридически значимых действий.

Уплатив сбор, плательщики, в частности, получают «разрешения (лицензии) на пользование объектами животного мира, отнесенными к объектам охоты, изъятие которых из среды их обитания без лицензии запрещено» (Определение КС РФ от 08.02.2001 № 14-О), «возможность осуществлять хозяйственную и иную деятельность, оказывающую негативное воздействие на окружающую среду» (Определение КС РФ от 10.12.2002 № 284-О), «возможность использовать федеральные автомобильные дороги для решения своих хозяйственных и иных задач» (Постановление КС РФ от 17.07.98 № 22-П.), «становясь патентообладателем (обладателем свидетельства на товарный знак), приобретает ряд имущественных и личных неимущественных прав» (Определение КС РФ от 10.12.2002 № 283-О) и т.д.

Таким образом, уплата сборов подразумевает *индивидуально возмездные* отношения плательщика с государством. Разумеется, эта возмездность условная, поскольку речь не идет об эквивалентном обмене рыночного, гражданско-правового характера. Сбор уплачивается в связи с публично-правовой услугой, но не за саму услугу. Уплатив сбор, последний вправе требовать от государства совершения в свою пользу юридически значимых действий, обжаловать отказ от их совершения, в том числе и в судебном порядке.

¹ См.: Янжул И.И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах. – М., 2002. – С. 509.

2. Свобода выбора. При уплате сборов большое значение играет свободное усмотрение плательщика, его мотивация, стремление вступить в публично-правовые отношения с государством. Рассматривая правовую природу патентных пошлин, КС РФ указал: «В данном случае уплата пошлины связана со свободой выбора, автор изобретения, полезной модели, промышленного образца, владелец товара может подать заявку на выдачу патента (свидетельства на товарный знак) и тогда будет обязан уплатить пошлину, а может и не претендовать на приобретение соответствующих прав, льгот и преимуществ, вытекающих из патента и иных документов, обеспечивающих охрану промышленной собственности» (Определение КС РФ от 10.12.2002 № 283-О).

Разумеется, свобода выбора, а точнее усмотрение частного лица обращаться или нет к государству за публичными услугами и соответственно платить или не платить сборы, носит ограниченный характер. В данном случае речь идет о существенных субъективных правах – на судебную защиту, на предпринимательство, на владение, пользование и распоряжение собственностью и др. – от реализации которых гражданин вряд ли сможет отказаться. Поскольку реализация таких прав в ряде случаев невозможна без участия государства и обременена платежом сборов, уплата последних для частного лица приобретает нередко *вынужденный характер*.

3. Взнос, а не платеж. Законодатель не случайно именует налог платежом, а сбор – взносом. Таким образом, в отличие от налога, который всегда выступает в виде денежного платежа, сбор может быть внесен различными способами. Сравнительно-логический анализ правовых категорий «платеж» и «взнос» позволяет сделать вывод об их соотношении как части и целого, то есть платеж – это взнос в денежной форме. Однако взнос может быть внесен как денежными средствами, так и *в иных формах*. Поэтому в дефиниции сбора, закрепленной ст. 8 НК РФ, какое-либо упоминание о денежной форме платежа отсутствует.

4. Компенсационный характер. Цель налогообложения – покрытие совокупных расходов публичной власти. Согласно ст. 8 НК РФ налог уплачивается для финансового обеспечения деятельности государства и муниципальных образований. В определении сбора подобное указание отсутствует, поскольку целевое назначение сбора несколько иное – *компенсировать дополнительные издержки государства* на оказание плательщику индивидуально-конкретных услуг публично-правового характера.

Этот признак не является абсолютным, поскольку государство не может полностью (эквивалентно) компенсировать свои затраты на реализацию публичных функций за счет частных лиц, в отношении которых совершаются юридически значимые действия. Как верно замечает П. Кирхофф, «принцип правового государства отвергает коммерциализацию государственного управления и ограничивает расходы, связанные с оказанием услуг государством в ответ на платежеспособный спрос»¹.

¹ Государственное право Германии: В 2 т. – М., 1994. – Т. 2. – С. 149.

Компенсационность сборов в различных ситуациях оценивается судами по-разному. Так, относя к сборам платежи за загрязнение окружающей природной среды, КС РФ сформулировал следующую позицию: эти платежи взимаются с хозяйствующего субъекта во исполнение им финансово-правовых обязательств (обязанностей), возникающих из осуществления такой деятельности, которая оказывает негативное (вредное) воздействие на окружающую среду, и представляют собой форму возмещения экономического ущерба от такого воздействия, производимого в пределах установленных нормативов, под контролем государства; по сути они носят *компенсационный характер* и должны устанавливаться на основе принципа эквивалентности, исходя из вида и объема негативного воздействия на окружающую среду (в пределах допустимых нормативов), право на осуществление которого получает субъект платежа (Определение КС РФ от 10.12.2002 № 284-О).

Применительно к размерам патентных пошлин КС РФ указал, что они «должны определяться исходя из затрат публичной власти по осуществлению ... правовой охраны объектов промышленной собственности» (Определение КС РФ от 10.12.2002 № 283-О).

В отношении платы за провоз тяжеловесных грузов по федеральным автомобильным дорогам КС РФ отметил, что она предназначена для возмещения особых расходов публичной власти по содержанию, ремонту, реконструкции и строительству федеральных автомобильных дорог (Постановление КС РФ от 17.07.98 № 22-П.).

5. Ограниченный состав элементов. Требование *определенности* налогообложения применительно к налогам и сборам существенно различается. Налог считается установленным лишь тогда, когда исчерпывающе определены налогоплательщики и все перечисленные в НК РФ элементы налогообложения, включая объект налогообложения, налоговую базу, налоговый период, налоговую ставку, порядок исчисления налога, порядок и сроки его уплаты, а в необходимых случаях – налоговые льготы.

При установлении же сборов, согласно п. 3 ст. 17 НК РФ, их плательщики и элементы обложения определяются применительно к конкретным сборам. То есть не все элементы, необходимые для исчисления и уплаты налога, могут оказаться востребованными при установлении конкретного сбора. Не случайно КС РФ указал, что вопрос о том, какие именно элементы обложения сбором должны быть закреплены в законе об этом сборе, решает сам законодатель, исходя из характера данного сбора (Определение КС РФ от 08.02.2001 № 14-О).

6. Нерегулярный характер. Уплата налога предполагает определенную регулярность, систематичность, *периодичность*. Важнейшим элементом налога является налоговый период - период времени, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате. Сборы носят разовый характер, уплачиваются в строго определенных ситуациях. «Главное видовое отличие налогов от сборов, – замечает С.Д. Шаталов, – состоит в их относительно регулярном характере

(периодической уплате в установленные сроки) на основании длительно существующих обязательств, предусматривающих уплату налога, в то время как сборы имеют преимущественно разовый характер и связаны с возникновением краткосрочных обязательств»¹.

«В современной трактовке под налогами понимаются стабильные и длительные отношения. В связи с этим разовых налогов существовать не может – разовым может быть государственный сбор, пошлина или, наконец, плата за что-либо»².

7. Предварительный характер уплаты. Если объект налога как юридический факт особого рода возникает у налогоплательщика до исполнения налоговой обязанности, то объект сбора как право на юридически значимые действия со стороны государства – уже после уплаты сбора. Таким образом, в отношении сборов действует принцип «утром деньги – вечером стулья», в отношении налогов – наоборот.

8. Соразмерность масштабам оказываемых публичных услуг. Согласно п. 1 ст. 3 НК РФ при установлении налогов учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога. Таким образом, размер налога зависит от платежеспособности налогоплательщика, с изменением налоговой базы он изменяется. Условно говоря, «богатые» и «бедные» платят разные по величине налоги.

Размер же сбора должен быть одинаков для всех плательщиков, в отношении которых государством совершаются одинаковые действия. Этот размер определяется не индивидуальными характеристиками объектов обложения, а масштабом оказываемых услуг. «При определении размера налога доминирующим началом выступает субъект налога (учитывается его платежеспособность). При определении размера сбора доминирует объект налогообложения (учитывается характер отношений, в связи с которыми возникает обязанность вноса)»³.

Это справедливо, ведь если услуга одна и та же, то и плата за нее должна быть одинакова. Обложение пошлинами и сборами базируется на принципе возмещения полезных затрат за счет индивидуальных взносов. Пошлины распределяются согласно обязанности каждого, а не по индивидуальной платежеспособности. В ином случае равенство всех перед законом было бы нарушено⁴.

Уплачивая сборы, плательщик соизмеряет свои выгоды от получения услуг публичного характера с величиной сбора. При этом чрезмерно высокий размер сбора может не позволить гражданину реализовать свои конституционные права и свободы, например, право на судебную защиту. Поэтому законодатель предусматривает, что суды, исходя из имущественного

¹ Шаталов С. Д. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации (части первой). – М., 1999. – С. 57-58.

² Худяков А.И., Бродский М.Н., Бродский Г.М. Основы налогообложения. – М., 2002. – С. 89.

³ Резолюция научно-практической конференции «Фискальные сборы: правовые признаки и порядок регулирования» // Фискальные сборы: правовые признаки и порядок регулирования / под ред. С.Г. Пепелева. – М., 2003. – С. 8.

⁴ См.: Государственное право Германии: В 2 т. – М., 1994. – Т.2. – С. 149.

положения плательщика, вправе уменьшить размер государственной пошлины либо отсрочить (рассрочить) ее уплату.

9. Отсутствие штрафных санкций. Неуплата налога влечет за собой принудительное изъятие недоимки и пени, а также привлечение налогоплательщика или иных субъектов к налоговой ответственности. При неуплате сбора государство отказывает плательщику в совершении юридически значимых действий, без применения какого-либо рода санкций.

Центральным налоговым правонарушением является «Неуплата или неполная уплата сумм налога» (ст. 122 НК РФ). Неуплата или неполная уплата сбора не может повлечь применение ответственности, предусмотренной указанной статьей НК. Исключение составляет ситуация, когда суд установит, что на самом деле речь идет об обязательном, индивидуально безвозмездном платеже, поименованном как «сбор», но подпадающем под определение налога, сделанное в ст. 8 НК РФ. Неуплата *такого* сбора при наличии указанных в ст. 122 НК РФ обстоятельств действительно влечет применение налоговой ответственности¹.

Разграничение сборов и неналоговых доходов государства вызывает серьезные трудности. Прежде всего, речь идет о доходах от платных услуг, оказываемых бюджетными учреждениями, находящимися в ведении органов исполнительной власти и местного самоуправления (п. 4 ст. 41 БК РФ). Отметим, что неналоговые платежи неоднородны: часть из них представляет собой плату гражданско-правовой природы, другие уплачиваются в связи с реализацией государством публично-правовых задач и функций. Многие из таких платежей обладают отдельными признаками налоговых платежей и даже напрямую именуются «сборами» как, например, консульский сбор, взимаемый за оформление заграничного паспорта; регистрационные сборы за официальную регистрацию программ для ЭВМ, баз данных и топологий интегральных микросхем; исполнительский сбор, взимаемый в случае неисполнения в установленный срок исполнительного документа без уважительных причин или различного рода сборы, взимаемые ГИБДД РФ и др. Для отграничения налоговых сборов от неналоговых в литературе и судебной практике даже предложены такие формулировки, как «фискальные сборы», «налоговые сборы».

Наименование обязательного платежа само по себе еще не является бесспорным свидетельством его правовой природы. Например, исполнительский сбор представляет собой не что иное, как санкцию штрафного характера, то есть возложение на должника обязанности произвести определенную дополнительную выплату в качестве меры его публично-правовой ответственности, возникающей в связи с совершенным им правонарушением в процессе исполнительного производства (Постановление КС РФ от 30.07.2001 № 13-П).

Существуют и обратные примеры, когда сборы, вводимые как неналоговые платежи, соответствуют всем признакам налогов и сборов. Так, оце-

¹ См.: п. 43 Постановления Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник ВАС РФ. – 2001. – № 5.

нивая конституционность введения Правительством РФ сбора за электроэнергию, отпускаемую предприятиям сферы материального производства, КС РФ указал, что основные характеристики этого сбора (плательщики сбора, объект обложения, ставка сбора и порядок ее дифференциации, включение сбора в доход федерального бюджета) свидетельствуют о том, что фактически он представляет собой один из видов налога - акциз (косвенный налог, включаемый в цену товара, продукции) и по своей природе является федеральным налогом (Постановление КС РФ от 01.04.97 № 6-П).

Практическая значимость разграничения сборов и неналоговых платежей обусловлена тем, что *выбор отраслевого законодательства, применимого к отношениям по исчислению и уплате обязательных платежей, определяется правовой природой последних*. Иными словами, к неналоговым платежам законодательство о налогах и сборах не применяется. Кроме того, налоги и сборы вправе устанавливать исключительно представительные органы власти в форме закона, в то время как правовой режим неналоговых платежей может определяться и органами исполнительной власти на основе подзаконных нормативных актов.

КС РФ неоднократно рассматривал вопрос об отграничении налоговых сборов от неналоговых.

В Постановлении от 17.07.98 № 22-П КС РФ отнес к неналоговым платежам установленную Правительством РФ плату с владельцев или пользователей автомобильного транспорта, перевозящего тяжеловесные грузы, при проезде по автомобильным дорогам общего пользования. В обоснование своей позиции Суд указал: взимаемая плата имеет целевую направленность - предназначается для возмещения особых расходов публичной власти по содержанию, ремонту, реконструкции и строительству федеральных автомобильных дорог; плата взимается не со всех пользователей автомобильных дорог, а лишь с владельцев (пользователей) автотранспортных средств, заинтересованных в особых условиях транспортировки грузов; расчет платы осуществляется исходя из полной массы автотранспортного средства, осевых масс, протяженности разрешенного маршрута движения, что призвано индивидуализировать размер платы, с тем чтобы он соответствовал расчетному размеру ущерба и затрат, вплоть до освобождения от нее; последствием неуплаты рассматриваемого платежа является не принудительное изъятие соответствующих денежных средств в виде налоговой недоимки, а отказ в выдаче разрешения на перевозку тяжеловесных грузов, что влечет невозможность перевозки. Следовательно, указал КС РФ, плата за провоз тяжеловесных грузов в отличие от налоговых платежей не отвечает признаку индивидуальной безвозмездности, поскольку именно ее плательщики получают возможность использовать автомобильные дороги для решения своих хозяйственных и иных задач на определяемых ими согласованных условиях и соразмерно произведенной оплате. Таким образом, по мнению КС РФ, возникновение обязанности уплаты указанного платежа основано на не свойственной налоговому платежу свободе выбора, в данном случае – выбора способа транспортировки

груза. Государство разрешает перевозчикам перевозить грузы наиболее удобным и выгодным для них способом при условии, что они, осуществив в своих интересах перевозку грузов, возмещают причиненный дорожному полотну ущерб и затраты, размер которых определяется индивидуально на основе установленных параметров.

Подобные аргументы КС РФ привел и при рассмотрении правовой природы платы за проведение государственного технического осмотра транспортных средств (Постановление КС РФ от 14.05.2002 № 88-О).

Правовая позиция КС РФ в данных случаях не выглядит достаточно обоснованной. Фактически Суд констатировал отсутствие у платы за провоз тяжеловесных грузов и платы за проведение государственного технического осмотра транспортных средств юридических признаков налога, с чем действительно нельзя не согласиться. Однако характеристики указанных платежей, сделанные КС РФ, позволяют отнести их к сборам, поскольку и целевая направленность, и частичная возмездность, и индивидуализация размера платежа, и отсутствие санкций присущи именно сборам как особой разновидности налоговых доходов. Здесь мы имеем дело не с налогами, но и не с платежами неналогового характера. Речь идет именно о сборах, дефиниция которых четко зафиксирована в ст. 8 НК РФ.

Непоследовательность правовых позиций КС РФ проявилась в том, что в схожих ситуациях он отнес к налоговым платежам установленные Правительством РФ сборы за производство, розлив, хранение и оптовую продажу алкогольной продукции (Постановление от 18.02.97 № 3-П), сбор за отпускаемую электроэнергию предприятиям сферы материального производства (Постановление от 01.04.97 № 6-П), сбор за компенсацию затрат по развитию инфраструктуры городов и других населенных пунктов и обеспечению социально-бытовыми условиями граждан, прибывающих в Московскую область на постоянное жительство (Постановление от 02.07.97 № 10-П), сбор за пограничное оформление (Постановление от 11.11.97 № 16-П), и др.

Думается, в настоящее время отграничение сборов от сходных платежей неналогового характера реально провести лишь по одному критерию - *формально-нормативному*. При этом сбором как налоговым платежом следует именовать обязательный взнос, прямо закрепленный в качестве сбора налоговым законодательством. То есть для признания некоторого обязательного платежа налоговым сбором требуется его законодательное включение в действующую систему налогов и сборов. Все иные бюджетные доходы налоговыми не являются. В этом смысле следует поддержать А.В. Брызгалина, полагающего, что *неналоговый платеж* – это обязательный платеж, который не входит в налоговую систему государства и установлен не налоговым, а иным законодательством¹. Рассматривая правовую природу уже упоминавшегося исполнительского сбора, КС РФ пришел к следующему выводу: такой сбор в перечне налогов и сборов, которые ус-

¹ Брызгалин А.В. Понятие налога и нормативное разграничение налоговых и неналоговых платежей по законодательству Российской Федерации // Налоговый вестник. – 1997. – № 10. – С. 6.

танавливаются, изменяются или отменяются НК РФ, не указан, и, значит, он не относится к сборам в смысле ст. 57 Конституции РФ (Постановление КС РФ от 30.07.2001 № 13-П).

Если сбор – категория публичного права, то платежи за услуги бюджетных учреждений находятся в сфере правового регулирования как публичных, так и частноправовых отраслей. На двойственную природу деятельности бюджетных учреждений неоднократно указывалось в литературе. «Находясь в общей системе государственного управления, они оказывают услуги в иерархическом режиме, установленном вышестоящим государственным органом. С другой стороны, эти институты связаны двусторонними отношениями с клиентами, имеющими право на получение соответствующих услуг»¹.

Предоставляя выписку из домовой книги, производя технический осмотр автомобиля, составляя план земельного участка, проводя экспертизу по заказу частных лиц, оказывая почтовые или иные платные услуги населению, бюджетные учреждения действуют, с одной стороны, как государственно-властные субъекты, наделенные компетенцией, а с другой – как юридические лица, участвующие в рыночно-обменных отношениях. Государство и частное лицо выступают здесь – с некоторыми оговорками – как равноправные контрагенты. Поэтому к таким отношениям вполне применимы нормы гражданского права. Если частное лицо считает, что платная услуга оказана бюджетной организацией ненадлежащим образом, оно вправе использовать гражданско-правовые средства защиты своих прав, в том числе предусмотренные Законом РФ «О защите прав потребителей».

Рассматривая правовую природу квот на вылов (добычу) водных биологических ресурсов внутренних морских вод, территориального моря, континентального шельфа и исключительной экономической зоны Российской Федерации, КС РФ отметил следующее: Продажа части указанных квот, по существу, является гражданско-правовой сделкой, предмет которой составляет купля-продажа имущественного права на вылов (добычу) водных биологических ресурсов. В пользу того, что такие платежи не являются налогами или сборами, свидетельствует также их экономическая природа, которая обуславливается развитием рыночных отношений в соответствии с конституционными принципами поддержки конкуренции, свободы экономической деятельности в соответствующей сфере хозяйственно-экономических отношений. ГК РФ регулирует вопросы заключения договора на торгах, организации и проведения торгов. Заключение сделки купли-продажи имущественных прав на вылов (добычу) водных биологических ресурсов и определение покупателя происходит в результате аукционных торгов, что предусмотрено ст.ст. 447-449 ГК РФ. Таким образом, платежи, уплачиваемые победителями аукционных торгов, имеют частноправовой характер и являются неналоговыми доходами Российской Федерации, которые она извлекает путем распоряжения правами на вылов (до-

¹ Тихомиров Ю.А. Теория компетенции. – М., 2001. – С. 200.

бычу) водных биологических ресурсов (Определение КС РФ от 06.07.2001 № 151-О).

В отличие от неналоговых платежей сборы, хотя и взимаются в связи с оказанием индивидуальных услуг, не могут рассматриваться как платежи по обязательствам, как договорные платежи. Это денежные повинности, уплачиваемые в индивидуальном порядке в связи с услугой публично-правового характера¹. «Сборы и пошлины не являются ценой услуги или ее элементом, хотя уплачиваются в связи с оказанием услуги»². Поэтому размер сбора не может быть точно эквивалентен «масштабу» юридически значимых действий, осуществляемых в пользу его плательщика. Правосудие, лицензирование, нотариальные или регистрационные действия носят слишком публично-значимый характер, чтобы подлежать денежной оценке. С другой стороны, неналоговые платежи могут формироваться с учетом полных затрат бюджетного учреждения, закона спроса и предложения, а также других рыночных механизмов.

Уплата сборов осуществляется в рамках иерархических, властных отношений и всегда связана с реализацией государством властно-распорядительных полномочий. Элементы диспозитивного регулирования, если и присутствуют здесь, то лишь эпизодически. Как правило, публичные услуги, связанные с уплатой сборов, оказывают непосредственно органы государственной власти и местного самоуправления. При этом в отношениях, связанных с уплатой сборов, основной акцент делается на *характере публично-правовой услуги*, в то время как в отношениях, связанных с уплатой неналоговых платежей, – *на субъектах*, оказывающих соответствующие услуги. В первом случае основной вопрос – *что за действия совершаются в интересах плательщика*, во втором – *кто совершает соответствующие действия?* Скажем, нотариальные действия могут совершаться как государственными, так и частными нотариусами. В обоих случаях требуется уплатить государственную пошлину. Здесь главное – публично-правовой характер самих действий, а не природа субъекта, их совершающего. С другой стороны, почтовые услуги, например, оказывают и бюджетные учреждения, и коммерческие организации. Но лишь в первом случае плата за услуги представляет собой разновидность неналоговых доходов государства. То есть с позиций бюджетного права в данном случае *значение имеет субъект, а не оказанная им услуга*.

В целом вопрос об отграничении налоговых и неналоговых платежей носит дискуссионный характер и еще нуждается в доктринальной проработке. Судебная практика, как правило, не пытается разобраться в этой проблеме. Существуют десятки других обязательных платежей, взимаемых государственными учреждениями, неналоговая природа которых требует соответствующего обоснования. Как видим, это правовая идентификация налоговых сборов составляет в настоящее время одну из актуальных проблем науки налогового права.

¹ См.: Налоговое право: Учеб. пособие / под ред. С. Г. Пепеляева. – М., 2000. – С. 35.

² Налоги и налоговое право: Учеб. пособие / под ред. А.В. Брызгалина. – М., 1997. – С. 91.

§ 3. Виды налогов

Многообразие налоговых платежей создает объективные предпосылки для их *классификации*, то есть обособления в отдельные группы со сходными признаками. В научной литературе налоги группируются по самым различным основаниям, а именно: по категориям налогоплательщиков, по объектам обложения, порядку исчисления и уплаты, по налоговому бремени, целевой направленности и т.д.

НК РФ предусматривает лишь одну классификацию налогов и сборов, придавая ей нормативный характер: согласно п. 1 ст. 12 НК РФ все налоги и сборы, взимаемые в Российской Федерации, делятся на ***федеральные, региональные и местные***. Критериями данной классификации выступают субъекты, устанавливающие налоги, и территория, на которой они уплачиваются. Таким образом, федеральными признаются налоги и сборы, устанавливаемые НК РФ и обязательные к уплате на всей территории РФ; региональными - налоги и сборы, устанавливаемые НК РФ и законами субъектов РФ, вводимые в действие в соответствии с НК РФ законами субъектов РФ и обязательные к уплате на территориях субъектов РФ; местными - налоги и сборы, устанавливаемые НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления, вводимые в действие в соответствии с НК РФ нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления и обязательные к уплате на территориях соответствующих муниципальных образований. Как видим, порядок зачисления налогов в тот или иной бюджет совершенно не влияет на отнесение его к федеральным, региональным или местным.

В зависимости от категории налогоплательщиков налоги подразделяются на ***налоги, уплачиваемые физическими лицами*** (налог на доходы физических лиц, налог на имущество физических лиц, налоги на имущество, переходящее в порядке наследования или дарения и др.); ***налоги, уплачиваемые организациями*** (налог на прибыль, налог на имущество организаций и др.); ***смешанные налоги***, уплачиваемые как физическими лицами, так и организациями (НДС, акцизы, единый социальный налог, таможенные и государственные пошлины, земельный налог и др.). Наиболее многочисленной является последняя группа налогов, причем в качестве плательщиков многих смешанных налогов наряду с организациями выступают не все физические лица, а лишь индивидуальные предприниматели.

По объекту обложения выделяют: **1) *налоги на имущество***; **2) *налоги на доходы (прибыль)***; **3) *налоги на определенные виды деятельности***. В налоговой системе России существует несколько поимущественных налоговых платежей, что объясняется разнообразием имущества как объекта налогообложения. Для организаций объектом налогообложения признается все движимое и недвижимое имущество, учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета. В отношении физических лиц имуще-

ными налогами облагаются земля, недвижимость, транспортные средства, а также имущество, переходящее в порядке наследования и дарения.

Согласно ст. 41 НК РФ доход определяется как экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить. В отличие от дохода прибыль представляет собой доходы налогоплательщика, уменьшенные на величину произведенных им расходов (то есть «чистый доход» без учета затрат). Физические лица в Российской Федерации уплачивают налог на доходы, а организации – налог на прибыль. К налогам на доходы относится и единый социальный налог. Налоги на доходы в литературе нередко подразделяются на налоги, взимаемые с совокупного дохода (общеподоходные) и налоги, взимаемые с отдельных видов доходов¹. Значительными особенностями в налогообложении обладают такие виды доходов, как займы и кредиты, дивиденды, материальная выгода, различного рода выигрыши и призы, доходы, полученные в натуральной форме, и др.

В некоторых случаях объектами налогообложения являются отдельные виды деятельности лица независимо от того, получены при этом доходы или нет. Так, реализация подакцизных товаров облагается акцизами независимо от экономических результатов такой деятельности; здесь главное не доходы (прибыль), а количество реализованных товаров.

Уже несколько столетий в правовой и экономической науках остается актуальной классификация налогов на *прямые* и *косвенные*. Критерием классификации выступает *субъект, фактически несущий налоговое бремя*. Для прямых налогов таким лицом выступает непосредственно налогоплательщик, для косвенных – конечный потребитель (покупатель) товаров, работ или услуг. Реализуя товары, налогоплательщик включает сумму косвенного налога в цену товара, перекладывая реальное бремя его уплаты на покупателя. В случае дальнейшей перепродажи этот покупатель в свою очередь становится налогоплательщиком, и вся «схема» по уплате и переложению косвенного налога повторяется снова. Таким образом, уплатив косвенный налог, налогоплательщик компенсирует себе затраты по его уплате за счет покупателя. Так происходит, пока товар не доходит до конечного потребителя, который фактически и несет реальное бремя уплаты косвенных налогов. Поэтому косвенные налоги иногда называют «налогами на потребление».

Подчеркивая эффективность взимания косвенных налогов, Ш. Монтескье отмечал: «Налоги на товары менее всего ощутимы для народа, потому что они не связаны с формальным требованием уплаты. Они могут быть так благоразумно распределены, что народ почти и знать не будет, что уплачивает их. Для этого особенно важно, чтобы уплата налога была возложена на того, кто продает товары. Последний прекрасно знает, что он платит не из своих средств; а в представлении покупателя, который в сущности уплачивает этот налог, он сливается в одно целое с ценой товара»².

¹ См.: Перов А.В., Толкушкин А.В. Налоги и налогообложение: Учеб. пособие. – М., 2004. – С. 37.

² Монтескье Ш.Л. О духе законов. – М., 1999. – С. 189.

Прямые налоги в свою очередь принято классифицировать на *личные* и *реальные*. Размер личных налогов определяется действительно полученными доходами, в то время как реальные налоги исчисляются в зависимости не от действительных, а от предполагаемых доходов налогоплательщика. За основу налогообложения здесь принимается некий гипотетический *усредненный доход*, рассчитанный заранее с помощью статистических данных. К реальным относятся, например, единый налог на вмененный доход, налог на игорный бизнес. Чаще всего реальными налогами облагаются виды деятельности, где сокрытие доходов является делом несложным и приобретает массовый характер.

По масштабам применения косвенные налоги с определенной долей условности можно разделить на *универсальные* и *специальные*. Универсальным является налог на добавленную стоимость, которым облагается реализация практически любого товара (работы, услуги). Обложению специальными налогами (например, акцизами) подлежит лишь узкий, ограниченный перечень товаров. Так, к подакцизным товарам законодатель относит этиловый спирт, спиртосодержащую и алкогольную продукцию, пиво, табачную продукцию, автомобильный бензин и дизельное топливо.

По порядку исчисления налоги подразделяются на *окладные* и *неокладные*. Окладные налоги исчисляются налоговыми органами. К ним относится ряд налогов, уплачиваемых физическими лицами (транспортный налог, налог на имущество физических лиц, земельный налог). Налоги, исчисляемые частными лицами (налогоплательщиками или налоговыми агентами), относятся к неокладным.

Налоги можно классифицировать на *целевые* и *общие (нецелевые)*. По общему правилу налоги должны носить нецелевой характер, вытекающий из закрепленного в ст. 35 БК РФ принципа общего (совокупного) покрытия бюджетных расходов. Суть этого принципа состоит в том, что все расходы бюджета должны покрываться общей суммой его доходов. Таким образом, налоги не могут увязываться с определенными расходами бюджета, они обеспечивают общую совокупность всех расходов государства. В этом смысле бюджет представляет собой своеобразный «общий котел», где все поступающие доходы суммируются и обезличиваются на едином бюджетном счете. Основная причина такого положения – гарантия на случай катастрофического недобора отдельных доходов, поскольку те или иные расходы государства не могут полностью зависеть от конкретного доходного источника.

КС РФ специально отметил, что, как правило, «налоговые платежи при внесении их в бюджет не имеют целевого назначения. Совершение государственных расходов не должно быть обусловлено поступлением отдельных налоговых платежей. Вместе с тем в определенных случаях налоговый платеж может носить целевую направленность, обусловленную интересами определенных групп населения либо отраслей хозяйства или ведомств. Так, в соответствии со ст. 44 Закона РФ «О государственной границе Российской Федерации» средства, полученные от взимания сбора за

пограничное оформление, поступают в целевой федеральный бюджетный фонд развития Федеральной пограничной службы» (Постановление КС РФ от 11.11.97 № 16-П).

Целевым является единый социальный налог, который по установленным нормативам зачисляется в государственные внебюджетные фонды. Согласно ст. 234 НК РФ единый социальный налог предназначается для финансирования вполне определенных расходов государства, а именно для мобилизации средств для реализации права граждан на государственное пенсионное и социальное обеспечение (страхование) и медицинскую помощь. Направлять поступления от единого социального налога на финансирование других расходов не допускается.

Известна классификация налогов на *ординарные* и *чрезвычайные*. Чрезвычайные налоги вводятся в условиях каких-либо особых обстоятельств, к которым могут относиться стихийные бедствия, войны, блокады, техногенные аварии и катастрофы. Типичным примером чрезвычайных налогов выступают налоги на организацию и проведение крестовых походов, периодически взимавшиеся в западноевропейских государствах в период с X по XII вв. В отличие от ординарных налогов, действующих в течение неопределенного промежутка времени, чрезвычайные налоги всегда вводятся на определенный срок.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Что представляет собой сущность налога?
2. В чем проявляется императивно обязательный характер налогов?
3. Что означает «индивидуальная безвозмездность» налога?
4. Возможны ли неденежные формы уплаты налогов?
5. Какова цель налогообложения?
6. Каковы основные различия налогов и сборов?
7. Чем сборы отличаются от неналоговых доходов бюджета?
8. По каким основаниям классифицируются налоги и сборы?

Глава 4. ОБЩИЕ ПРИНЦИПЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

§ 1. Налогообложение и справедливость

Справедливость как высший принцип налогообложения. Представители нормативной школы, традиционной для отечественного правоведения, рассматривают право как совокупность общеобязательных, формально-определенных норм, связанных друг с другом системой иерархической зависимости. При этом высшая, основная норма определяет содержание всего действующего права. Она не обязательно фиксируется в писаном законе, а представляет собой чисто логическое предположение. «Обязательная сила основной нормы очевидна сама по себе или, по крайней мере, презюмируется таковой, – утверждает Г. Кельзен. – Основная норма не создается путем правовой процедуры. Она действительна потому, что предполагается действительной; она предполагается действительной и потому, что без такового предположения никакой человеческий акт не может рассматриваться как правовой»¹.

Такой *основной нормой*, на наш взгляд, является правовой принцип, устанавливающий соотношение права и справедливости. Его содержание можно выразить формулой: **право должно быть справедливым**. Это «категорический императив» внеисторического характера, определяющий содержание правовых систем всех эпох и народов. *Aequum et bonum est lex legum* (пер. с лат.) – справедливость и общее благо есть закон законов, учили еще в Древнем Риме. Разумеется, смысл, структура и содержание «справедливости» как правовой категории носят конкретно-исторический характер и изменяются с развитием общества и государства. Взгляды на справедливость у правоведов Древнего Египта, средневековой Европы и современных демократических государств различаются весьма значительно. Однако сам принцип – право должно быть справедливым – остается неизменным, выражая глубинные, сущностные основы правоведения².

Право и справедливость взаимосвязаны не только сущностно, но и этимологически. Считается, что немецкое слово *Gerechtigkeit* (справедливость) произошло от *Recht* (право, правый, прямой, правильный), подобно тому как в русском языке слово «справедливость» произошло от слова «право» (правый, правда), а в латыни *Justitia* (справедливость) – от *Jus* (право). «Не только этимологически, но и понятийно справедливость (как слово и как понятие) производна от права и является его абстракцией (абстрактным выражением и определением права)»³.

¹ См.: Белых В.С. Сущность права: в поисках новых теорий или «консерватизм» старого мышления? // Российский юридический журнал. – 1993. – № 2. – С. 54.

² Если выйти за рамки правового исследования, то можно утверждать, что идея справедливости есть всеобщий критерий (принцип) большей части социальных взаимодействий в обществе, идет ли речь об экономике, политике или духовной сфере. «Справедливость охватывает все стороны нашего бытия, характеризует все позитивные общественные отношения», – верно замечает Н.А. Лопашенко. (См.: Уголовное право Российской Федерации. Общая часть / под ред. Р.Р. Галиакберова. – Саратов, 1997. – С. 16.).

³ Нерсесянц В.С. Примечания // Гегель Г.В. Философия права. – М., 1990. – С. 499.

Налогообложение должно быть справедливым – эта аксиома есть частное проявление общего требования справедливости в праве. «Принцип справедливости, несмотря на ожесточенные споры по поводу его сути и содержания, вот уже в течение двухсот лет является главным ориентиром любой цивилизованной системы налогообложения»¹. Это принцип представляет собой *интегрированное выражение всех общих принципов налогообложения* и одновременно *квинтэссенцию каждого из них*. Идея справедливости воплощается не в каком-то одном, но во всей системе принципов налогообложения. Таким образом, требование справедливости проявляется и во всеобщности, и в равенстве, и в соразмерности, и в определенности, и в других правовых основах налогообложения. С другой стороны, каждый из этих принципов выступает отдельным, самостоятельным аспектом реализации идеи справедливости. Именно поэтому Федеральным законом от 09.07.99 № 154-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» законодатель исключил из ст. 3 НК РФ требование справедливости при установлении налогов и сборов. Действительно, идея справедливого налогообложения носит универсальный, всеобщий характер, определяя содержание и структуру всего налогового законодательства.

В литературе высказано мнение, что налогообложение изначально несправедливо по отношению к конкретному налогоплательщику, поскольку предполагает изъятие части принадлежащего ему имущества. При этом из верной посылки о том, что понятие справедливости с позиции конкретного субъекта не всегда совпадает с понятием общественной справедливости, делается неверный вывод: поскольку налоговые поступления обеспечивают исполнение государством публично-правовых функций, любой налог справедлив лишь по отношению к той части общества, которая эти функции выполняет (судьи, прокуроры, сотрудники правоохранительных органов, военнослужащие и др.), а также к той части общества, в интересах которой эти функции исполняются (то есть практически все население)². Такая логика, если развивать ее далее, приводит к абсурдному заключению: все нормативно установленные обязанности и запреты, а тем более санкции, носят по отношению к своим адресатам несправедливый характер! Думается, речь следует вести о различном понимании справедливости с позиций налогоплательщика и государства, но не о том, что «налоговое обязательство по своей сущности изначально несправедливо». Разумеется, интересы отдельного лица и общества в целом могут не совпадать, даже противоречить друг другу. Задача налогового права – обеспечить баланс частных и публичных интересов. При этом справедливость в отношении конкретного налогоплательщика проявляется в строгом соблюдении государством общих и специальных принципов налогообложения при установлении, введении и взыскании налогов.

¹ Налоги и налоговое право: Учеб. пособие / под ред. А.В. Брызгалина. – М., 1997. – С. 72.

² Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации (части первой и второй) / под ред. Р.Ф. Захаровой, С.В. Земляченко. – М., 2001. – С. 34.

Если справедливость является наиболее абстрактным и универсальным требованием, возглавляющим «пирамиду» правовых принципов, то на следующем уровне располагаются требования **свободы, равенства и братства**, преломляющиеся соответственно в правовые принципы *верховенства прав человека, формально-юридического равенства и социальной солидарности*¹. Если требование справедливости носит внеисторический характер, то следующие три принципа характеризуют право современной цивилизации буржуазного типа. Не случайно содержательная часть Всеобщей декларации прав человека - «манифеста» современного правоведения - начинается словами: «Все люди рождаются *свободными и равными* в своем достоинстве и правах. Они наделены разумом и совестью и должны поступать в отношении друг друга в духе *братства*» (выделено мной. – А.Д.). Итак, свобода, равенство, братство выступают исходными предпосылками правосознания XX-XXI вв. Рассмотрим, как «преломляются» указанные принципы в аспекте налогообложения.

Идея свободы. Свобода есть способность и возможность сознательно-волевого выбора индивидом своего поведения. Она предполагает определенную независимость человека от внешних обстоятельств. При этом свобода как свойство личности никогда не бывает абсолютной, будучи ограничена определенными рамками². Факторы, ограничивающие свободу индивида, можно условно разбить на две группы – *природно-биологические*, обусловленные физиологической природой человека (необходимость есть, пить, дышать, спать, отправлять естественные потребности и др.), и *социальные*, обусловленные социальной природой человека. Социальными регуляторами выступают различного рода социальные нормы, устанавливающие, что можно, нужно и нельзя делать отдельному индивиду. К ним относятся мораль, религия, обычаи, мода, корпоративные правила, право и др. Все эти нормы так или иначе *ограничивают индивидуальный произвол*. Таким образом, свобода индивидуального усмотрения простирается лишь до известных пределов.

С позиций правоведения человек свободен, но в определенных правовых рамках. «Являясь организующим началом общественной жизни, право не может выполнять этой функции иначе, как при помощи установления известных обязанностей и границ для частного произвола» (П. Новгородцев). Правовые нормы определяют границы индивидуальной свободы. Право есть официальная мера свободы, устанавливаемая государством для отдельных индивидов, социальных объединений, общества в целом.

Итак, право – всегда ограничение свободы личности. Нужно ли ограничивать индивидуальную свободу, представляющую безусловную цен-

¹ Далее, по нисходящей «иерархии» следуют общеправовые, отраслевые (межотраслевые) и специальные принципы права.

² Заметим, что в данном контексте речь идет о т.н. *внешней свободе*, то есть о свободе действовать, а не свободе думать. В области индивидуальной духовной жизни, замкнутой во «внутреннем пространстве» личности, человек может быть свободен неограниченно. Во многом такая свобода духа обусловлена невозможностью внешнего, прежде всего, государственно-правового контроля за внутренним (духовным) миром человека.

ность как для самого индивида, так и для общества в целом? А может быть, предоставить каждому лицу возможность действовать исключительно по своему усмотрению, без каких-либо ограничений? В конце концов, *libertas omnibus rebus favorabilior est* – свобода превыше всего, провозглашали древнеримские юристы.

Очевидно, индивидуальная свобода подлежит ограничению, в том числе правовыми нормами. Соотношение права и свободы выражается следующей формулой: *право ограничивает свободу человека, чтобы эту свободу сохранить (защитить, гарантировать)*. Эту закономерность можно условно назвать «правовым парадоксом». *Legum servi esse debemus, ut liberi esse possimus* – чтобы быть свободным, нужно подчиняться законам. Представим, что право перестало существовать, законы отсутствуют, все абсолютно свободны. Очевидно, это приведет к дезорганизации социальных взаимодействий, анархии, хаосу, формированию «законов джунглей» и, в конце концов, – к распаду общественных отношений. Таким образом, абсолютная свобода, реализованная на практике, ведет к полному отрицанию какой-либо свободы вообще.

Индивидуальная мера свободы человека, его интересы, потребности, права и свободы должны ограничиваться правами, интересами других лиц, выполнением определенных обязанностей перед обществом. «Поскольку общество имеет власть именно надо мной, – замечает русский философ Л. Тихомиров, – оно, конечно, ограничивает мою свободу, но, поскольку оно имеет власть над другими, оно может и обеспечивать, и расширять мою свободу. Поэтому власть общества над личностью в общей сложности несет для каждой личности не одно ограничение, но также и расширение ее свободы, потому что препятствует произволу одних личностей стеснять свободу других»¹. Таким образом, право одновременно и ограничивает, и защищает свободу личности. Закон охраняет права и свободы человека от посягательств любых третьих лиц, включая государство.

Как соотносятся идея свободы личности и налогообложение? В частности, как совместить свободу собственника распоряжаться своим имуществом и налоговое изъятие, ограничивающее эту свободу? В практике КС РФ возник вопрос о законности принудительного изъятия налога в бесспорном порядке. Не нарушается ли при этом закрепленный в ст. 35 Конституции РФ принцип неприкосновенности частной собственности, согласно которому никто не может быть лишен своей собственности иначе как по решению суда, а принудительное отчуждение имущества для государственных нужд может быть произведено только при условии предварительного и равноценного возмещения (реквизиция)?

В постановлении КС РФ от 17.12.96 № 20-П отмечается, что право частной собственности не является абсолютным и может быть ограничено в той мере, в какой это необходимо в целях защиты основ конституционного строя, нравственности, здоровья, прав и законных интересов других

¹ Тихомиров Л. О свободе // <http://voskers.ru/gosudarstvo/tikh/tikh2.htm>.

лиц, обеспечения обороны страны и безопасности государства. «Признавая право собственности полной властью над вещью, — отмечает И.А.Покровский, — государство в то же самое время резервирует для себя право налагать на нее те или другие ограничения, какие оно найдет необходимым, вплоть до полной экспроприации в интересах общего блага. Вследствие этого, с точки зрения своего содержания, право собственности уподобляется некоторой пружине, которая стремится выровняться во весь свой рост, но никогда этого в полной мере не достигает, так как всегда на ней лежат те или другие сжимающие ее гири»¹.

Обязанность платить налоги, указал КС РФ, имеет особый, публично-правовой (не частноправовой) характер, что обусловлено публично-правовой природой государства и государственной власти. Налогоплательщик не вправе распоряжаться по своему усмотрению той частью своего имущества, которая в виде определенной денежной суммы подлежит взносу в казну и обязан регулярно перечислять эту сумму в пользу государства, так как иначе были бы нарушены права других лиц и государства.

Согласно общепризнанным международно-правовым принципам право каждого физического и юридического лица на уважение принадлежащей ему собственности и ее защиту (и вытекающая из этого свобода пользования имуществом, в том числе в целях осуществления предпринимательской деятельности) не умаляет право государства обеспечивать выполнение таких законов, какие ему представляются необходимыми для осуществления контроля за использованием собственности в соответствии с общими интересами или для обеспечения уплаты налогов или других сборов или штрафов².

В древнем мире налоги служили признаком несвободного человека, причем такое отношение к налогам сохранялось в Европе длительное время³. Такое же состояние налогообложения характерно и для тоталитарных, антидемократических государств. Так, в Советском Союзе в условиях социалистического режима и планово-распределительной экономики роль налогов в системе доходных источников государства была крайне принижена. Монополия государственной собственности в экономике обуславливала возможность прямого административного изъятия прибыли государственных предприятий. Последним доставалась лишь нормативно фиксированная часть прибыли, направлявшаяся на формирование различных фондов производственного и социального назначения. Причем размер этих фондов определялся объемом затрат, плановыми показателями, публичной значимостью продукции и другими критериями, но никак не рентабельностью предприятия. В конце концов, декларируемый курс на безналоговое общество через прямое изъятие прибыли социалистических предприятий

¹ Покровский И.А. Основные проблемы гражданского права. — М., 2001. — С. 202.

² Статья 1 Протокола № 1 от 20.03.52 к Конвенции о защите прав человека и основных свобод.

³ См.: Налоговое право: Учебник. / Под. ред. С.Г. Пепеляева. — М., 2004. — С. 23. Еще более подробно об этом См.: Все начиналось с десятины: этот многоликий налоговый мир: Пер. с нем. — М., 1992.

потерпел экономический крах, поскольку не предполагал заинтересованности частных субъектов в результатах своей деятельности.

В современном, цивилизованном мире наличие разветвленной налоговой системы свидетельствует о демократичности общества, ограничивающего вмешательство государства в частную жизнь. Суть такого понимания может быть выражена формулой - частном проявлении указанного выше «правового парадокса»: *налоги ограничивают право собственности, чтобы эту собственность защитить (сохранить, гарантировать)*. От кого же требуется защищать частную собственность? Прежде всего, от потенциально безграничных притязаний государства. Налоги фиксируют границы публично-правовых обязанностей налогоплательщика, который обязан передать государству часть собственности, но не более того, что определено законом. Остальная собственность находится в полном распоряжении налогоплательщика. Поэтому так актуален вывод А.Смита: «Для тех, кто их (налоги) выплачивает, это признак не рабства, а свободы». Устанавливая меру допустимого вмешательства государства в отношения частной собственности, налоговое право обеспечивает необходимый баланс публичных и частных интересов в обществе.

Ш. Монтескье называет налог частью, которую отдает каждый гражданин из своего имущества, чтобы получить охрану остальной части или пользоваться ею с большим удовольствием. Основополагающее правовое решение при формировании государственных финансов, по справедливому замечанию П. Кирххофа, состоит в том, чтобы предоставить государству долю от доходов частных лиц в виде налогов, *отказавшись от огосударствления самой хозяйственной базы*¹. Развивая идеи естественно-правовой доктрины и теории общественного договора, П. Гольбах отмечает: «Подчиняясь верховной власти, нации, несомненно, должны были предоставить ей средства, чтобы она могла успешно трудиться ради их счастья; поэтому каждый индивид пожертвовал частью принадлежащего ему имущества, чтобы содействовать сохранению и защите собственности всех граждан. Таково происхождение налогового обложения... Общество обязуется с помощью той части богатств своих членов, право на которую оно оставило за собой, обеспечить защиту всей остальной собственности граждан»².

Идея свободы наиболее полно отражена в конституционном принципе *верховенства прав человека*, согласно которому человек, его права и свободы являются высшей ценностью. Именно права и свободы человека и гражданина согласно Конституции РФ определяют смысл, содержание и применение законов, деятельность законодательной и исполнительной власти, местного самоуправления и обеспечиваются государством. Это положение применительно к сфере налоговых правоотношений проявляется, прежде всего, в принципах законности, соразмерности и однократности налогообложения. НК РФ устанавливает, что недопустимы налоги и сборы, препятствующие реализации гражданами своих конституционных

¹ См.: Государственное право Германии: В 2 т. – М., 1994. – Т.2. – С. 138.

² Гольбах П.А. Избранные произведения: В 2 т. – М., 1963. – Т.2. – С. 194-195, 351.

прав. На это условие неоднократно указывал КС РФ. В частности, в постановлении от 04.04.96 КС РФ отметил, что основные права граждан Российской Федерации гарантируются Конституцией РФ без каких-либо условий фискального характера.

Идея равенства проявляется в конституционно закрепленном принципе формально-юридического равенства, носящем общеотраслевой характер. Право есть *равная мера для фактически неравных субъектов*. Государство устанавливает и обеспечивает единый правопорядок. Все равны перед законом и судом. Какая-либо дискриминация, то есть ограничение правового статуса индивида по расовым, национальным, половым, социальным, религиозным и иным подобным критериям, не допускается.

Таким образом, с точки зрения права все индивиды рассматриваются обезличенно, как *абстрактные и равноправные субъекты*. Честно конкурируя с себе подобными, каждый из них созидает собственное благополучие. Индивидуальные особенности здесь не учитываются, поскольку справедливая конкуренция предполагает единые правила игры для всех и каждого. Статья 19 Конституции РФ провозглашает: «Все равны перед законом и судом. Государство гарантирует равенство прав и свобод человека и гражданина независимо от пола, расы, национальности, языка, происхождения, имущественного и должностного положения, места жительства, отношения к религии, убеждений, принадлежности к общественным объединениям, а также других обстоятельств. Запрещаются любые формы ограничения прав граждан по признакам социальной, расовой, национальной, языковой или религиозной принадлежности».

Из общеотраслевого принципа формально-юридического равенства вытекает закрепленный в ст. 3 НК РФ принцип всеобщности и равенства налогообложения, который будет подробно рассмотрен далее.

Идея братства обуславливает действие общеправового принципа *социальной солидарности*. В конституциях многих государств прямо или косвенно содержится идея о том, что «собственность обязывает». Речь идет об особой ответственности налогоплательщика перед обществом, государством, своими соотечественниками. «Существование налога, – замечает П. Кирххоф, – оправдано социальными обязанностями, вытекающими из права частной собственности. Тем самым налоговая система ориентирована прежде всего на частную собственность, то есть владелец собственности, а не гражданин вообще финансирует государство. Поэтому предмет налогообложения – всегда частная собственность, призванная таким образом служить интересам общества»¹. Принципиальная возможность ограничения основных экономических прав, по словам Г.А. Гаджиева, обычно связывается со зрелостью, сознательностью предпринимателей, которые, обладая капиталом, собственностью, должны учитывать, что собственность не только дает право, но и порождает многочисленные обязанности перед обществом².

¹ Государственное право Германии: В 2 т. – М., 1994. – Т.2. – С. 144.

² Гаджиев Г.А. Конституционные принципы рыночной экономики. – М., 2002. – С. 73.

В последнее время становится модно говорить о первичности права собственности перед налогообложением. Соответственно требования государства об уплате налога подчас рассматриваются как нечто производное, второстепенное. Однако если рассматривать налоговые отношения не изолированно, а вкупе с бюджетными, становится очевидным: налогоплательщику противостоит в этих правоотношениях не только (и не столько) государство, сколько бюджетополучатель – конечная инстанция движения большинства налоговых платежей. То есть праву собственности частного лица в данном случае противостоит право другого частного лица на определенный уровень жизни, обеспечиваемый бюджетным финансированием. И там, и здесь – основные, неотъемлемые права человека, и еще неизвестно, какие из них первичны: право коммерсанта на прибыль или право пенсионера на социальные выплаты. Таким образом, право собственности в аспекте налогообложения ограничивается в конечном счете не столько государством, сколько правами других лиц (бюджетополучателей) получать свою долю национального дохода посредством справедливого перераспределения.

С одной стороны, справедливость требует, чтобы все индивиды обладали равным правовым статусом, без учета их индивидуальных особенностей. С другой стороны, абсолютное юридическое равенство может обернуться тяжелыми социальными последствиями для отдельных категорий граждан. Равные правила игры хороши для сравнительно одинаковых субъектов. Для инвалидов, пенсионеров, детей, безработных, лиц, пострадавших от стихийных бедствий, отсутствие привилегий изначально не позволит конкурировать в условиях единого правопорядка. Чтобы гарантировать этим лицам минимально достойный уровень жизни, их правовой статус должен содержать льготы, преференции, преимущества, различные формы социальной поддержки.

Налицо еще один «парадокс»: *чтобы быть справедливым право должно быть равным для всех; но чтобы быть действительно справедливым право должно быть несколько неравным*, дифференцируя правовое положение отдельных категорий налогоплательщиков. Идея социальной солидарности в налогообложении реализуется предоставлением различного рода налоговых льгот, а также в требовании соразмерности налогообложения. Последнее, в самом общем виде может быть выражено формулой: бедные должны платить налоги меньших размеров, чем богатые.

§ 2. Общая характеристика принципов налогообложения

У истоков формирования универсальных принципов налогообложения стояли классики экономической науки. Достаточно привести имена таких выдающихся ученых, как А.Смит, Д.Рикардо, В.Петти, А.Вагнер и др., фундаментальные работы которых заложили основу современного налогового учения. В частности, А.Смит в своем труде «Исследование о природе и причинах богатства народов» (1776 г.) впервые обосновал ряд принципов

налогообложения, актуальных и сегодня. К ним он отнес *принцип справедливости*, заключающийся во всеобщности и пропорциональности налогообложения; *принцип определенности*, который в современной трактовке означает, что налог должен быть установлен таким образом, чтобы каждый налогоплательщик точно знал, какие налоги, когда и в каком размере он должен платить; *принцип удобства*, в соответствии с которым каждый налог должен взиматься в такое время и таким способом, которые наиболее удобны для налогоплательщика; *принцип эффективности*, согласно которому административные расходы по взиманию налогов не должны быть больше, чем сами налоговые поступления.

Принцип налогообложения – основополагающее, базовое положение, лежащее в основе налоговой системы государства. Часть таких принципов закреплена нормативно, другие выводятся путем толкования налогового законодательства судом или научной доктриной. Некоторые принципы имеют общеотраслевой или межотраслевой характер, другие регулируют правовые институты, субинституты или даже отдельные аспекты налогообложения. Так, принципы налоговой ответственности как самостоятельного института налогового права закреплены в главе 15 НК РФ и включают требование законности, презумпцию невиновности, однократность и индивидуализацию наказания, принцип сложения налоговых санкций и др. Статья 40 НК РФ устанавливает специальные принципы определения цены товаров (работ, услуг) для целей налогообложения.

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

Широкий подход вытекает из анализа п. 2 ст. 1 НК РФ, где сформулировано положение о том, что НК РФ «устанавливает систему налогов и сборов, взимаемых в федеральный бюджет, а также *общие принципы налогообложения и сборов* в Российской Федерации, в том числе (выделено мной. – А.Д.): 1) виды налогов и сборов, взимаемых в Российской Федерации; 2) основания возникновения (изменения, прекращения) и порядок исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов; 3) принципы установления, введения в действие и прекращения действия ранее введенных налогов и сборов субъектов Российской Федерации и местных налогов и сборов; 4) права и обязанности налогоплательщиков, налоговых органов и других участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах; 5) формы и методы налогового контроля; 6) ответственность за совершение налоговых правонарушений; 7) порядок обжалования актов налоговых органов и действий (бездействия) и их должностных лиц».

Использованная здесь грамматическая связка «в том числе» приводит к выводу, что общими принципами налогообложения законодатель именует совокупность *всех основных институтов* налогового законодательства, закрепленных в части первой НК РФ. В таком понимании общие принципы налогообложения фактически отождествляются с *общей частью*

налогового права, что неоправданно расширяет границы этого института и не способствует его правовой идентификации. Такой подход, скорее всего, объясняется следующим: часть третья ст. 75 Конституции РФ устанавливает, что система налогов, взимаемых в федеральный бюджет, и общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации устанавливаются *федеральным законом*; дословно воспроизводя часть этой нормы в п. 2 ст. 1 НК РФ, законодатель преследовал цель не столько расшифровать категорию «общих принципов», сколько указать, что *таким федеральным законом является именно НК РФ*.

Статья 2 НК РФ сформулирована таким образом, что включает в общие принципы налогообложения не только нормы-принципы как таковые, но и регулятивные, и охранительные, и специализированные нормы. Однако теория права рассматривает нормы-принципы как самостоятельные средства правового регулирования, обладающие особой структурой и функциональной направленностью. Смешивать их с остальными нормами регулятивного, охранительного и специализированного характера недопустимо.

Узкий подход, вытекающий из судебной практики и поддержанный доктринально, состоит в том, что общие принципы налогообложения сформулированы в ст. 3 НК РФ и в целом тождественны «основным началам законодательства о налогах и сборах». Принципом права традиционно называют *основное начало* какого-либо правового института, отрасли, права в целом. Этимологически слово «принцип» происходит от латинского слова *principium*, означающего «начало», «первоначало». В толковых словарях категория «принцип» определяется через «начало» и наоборот: «Принцип [лат. *principium* основа, начало] - основное, исходное положение какой-либо теории, учения и т.д.»; «Принцип – это... начало, основание, правило, основа, от которой не отступают»; «Начало – первоисточник, основа, принципы, основные положения»¹. Таким образом, терминологически «принцип» и «начало» являются тождественными правовыми категориями.

Общие принципы налогообложения – универсальные категории, действие которых проявляется во всех институтах налогового права. В этом и состоит базовый, исходный характер любого принципа - заложить правовой «фундамент» обособленной группы норм, одновременно *не сливаясь с ними по содержанию*.

Что означает указание «общие» в наименовании принципов налогообложения? Во-первых, «общие» – это *единые* для всей территории Российской Федерации, для всех налогоплательщиков. Они формулируются и применяются как всеобщие, универсальные правовые категории на всем налоговом пространстве России. Согласно ст. 75 Конституции РФ общие принципы налогообложения устанавливаются федеральным законодателем и не могут произвольно изменяться (дополняться) законами субъектов РФ.

¹ См.: Словарь иностранных слов. – М., 1988. – С. 400; Даль В. Толковый словарь живого великорусского языка. – М., 1989. – С. 494; Ожегов С. И. Словарь русского языка. – М., 1977. – С. 561.

Во-вторых, «общие» в смысле *общеотраслевые* – исходные, основополагающие начала всего налогового законодательства в целом, то есть присущие всей системе налогообложения. В-третьих, речь идет о предписаниях высокого уровня *нормативного обобщения* (нормативной абстракции), обуславливающей тот факт, что все иные налоговые нормы относятся к ним как специальные к общим. В первом случае для обозначения характеристики «общие» используется территориально-субъектный критерий, во втором – нормативно-отраслевой, в третьем – технико-юридический.

Значение общих принципов налогообложения в системе налогового правового регулирования исключительно велико. КС РФ подчеркивает, что из Конституции РФ, а именно из закрепленных в ней равенства прав и свобод человека и гражданина, запрета на их ограничение иначе, как федеральным законом, единства экономического пространства, свободного перемещения товаров, услуг и финансовых средств, признания и защиты государством всех форм собственности, свободы экономической деятельности, обуславливающих соответственно принципы единой финансовой, в том числе налоговой, политики и единства налоговой системы, установления налогов только законом, равного налогового бремени, вытекает, что общие принципы налогообложения и сборов относятся к *основным гарантиям*, установление которых федеральным законом обеспечивает реализацию и соблюдение основ конституционного строя, основных прав и свобод человека и гражданина, принципов федерализма в Российской Федерации (Постановление КС РФ от 21.03.97 № 5-П).

Общие принципы налогообложения выполняют следующие *функции*.

Доктринально-ориентационная. Теоретическая база налогового права России проходит этап начального формирования. В этих условиях, прежде всего, стоит задача выработать доктринальные основы налогообложения, и уже на этой базе оптимизировать иные составляющие налоговой системы. Не следует думать, что т.н. «принципы-идеи», вырабатываемые правовой наукой, до их официальной легализации в законодательстве не имеют правового характера. Научное правосознание составляет важнейший аспект и налогового правотворчества, и правоприменения. Думается, современному правоведению еще предстоит осмыслить революционную мысль С.С.Алексеева о том, что «правовые идеи изначально пребывают в правовой материи, выраженной в законах, судебных решениях, иных юридических реалиях»¹.

Нормативно-ориентационная. Речь идет о реформе налогового законодательства. Структурирование российской налоговой системы еще не закончено. Поэтому налоговому законодательству присущи нестабильность и высокая динамика изменений. В этих условиях возрастает значение общих принципов, определяющих устойчивые ориентиры в развитии налогового законодательства. Принцип играет здесь роль своеобразного «маяка», который всегда «горит» на одном и том же месте. Меняется те-

¹ Алексеев С. С. Восхождение к праву. Поиски и решения. – М., 2001. – С. 297.

кущее законодательство, но принципы остаются неизменными. Стоит поменять один общий принцип – и это будет совершенно другая налоговая система. В налоговых законах общие принципы находят свое дальнейшее воплощение и конкретизацию. Таким образом, именно они определяют общий вектор развития налогового законодательства.

Индивидуально-ориентационная. Речь идет об использовании правовых принципов для толкования нормативного материала в процессе реализации права и, прежде всего, при разрешении различного рода налоговых споров. Нормы-принципы не являются юридическими декларациями. Участники налоговых правоотношений вправе основывать свои взаимодействия на общих принципах налогообложения, которые, как и права человека, действуют непосредственно. При этом каждое лицо вправе толковать их согласно своему правопониманию, юридическому опыту и правовой культуре. Как верно отмечает С.Г. Пепеляев, «основные принципы налогообложения и сборов являются эталоном при рассмотрении вопроса о применении подзаконного акта, его оценки как соответствующего Конституции РФ и закону. Они же должны применяться и при рассмотрении исков о признании недействительными актов нормативного характера органов власти и управления»¹.

Высшие судебные органы нередко обращаются к анализу правовых принципов при решении спорных вопросов налогообложения, что связано с противоречивостью, пробельностью и недостаточной определенностью налоговых норм. Что касается КС РФ, то без обстоятельного толкования тех или иных общих принципов налогообложения он не разрешил практически ни одного дела по налоговым спорам. В данном случае суды применяют институт аналогии права – решение юридического вопроса исходя из общих начал и смысла налогового законодательства, анализируя т.н. «дух закона».

Категория «принцип» в правоведении имеет множество значений. Традиционно все они, включая и принципы налогового права, подразделяют на *принципы-нормы* и *принципы-идеи*. Первые представляют собой действующие нормы, то есть установленные (санкционированные) государством, обеспеченные государственной защитой, общеобязательные, формально-определенные правила общего характера, выступающие всеобщим регулятором социальных взаимодействий. Принципы-идеи – это научные или политические тезисы, не имеющие юридической легализации в действующем законодательстве. Именно в таком контексте правовые принципы именуют научными абстракциями, руководящими идеями, которые выступают результатом определенного обобщения, продукта сознательного творчества ученых, их воззрений на сформировавшиеся явления общественной жизни². Лившиц и В.И. Никитинский в свое время предлагали именовать такие идеи «принципами правосознания» в противовес

¹ См.: Налоговое право: Учеб. пособие / под ред. С.Г. Пепеляева. – М., 2000. – С. 68.

² См.: Комиссарова Е.Г. Об основных началах гражданского законодательства // Журнал российского права. – 2001. – № 5. – С. 16, 19.

правовым принципам, нормативно закрепленным в законодательстве¹. Выступая значимыми элементами правовой культуры, принципы-идеи оказывают существенное влияние на законотворческую и правоприменительную деятельность, однако признаками права, прежде всего общеобязательностью, они не обладают.

Принципы-нормы могут быть подразделены на *полные* и *логические*. Первые закрепляются в одной статье нормативного правового акта и поэтому имеют, так сказать, законченный вид. К этому типу относятся, например, нормы-принципы, содержащиеся в ст. 3 НК РФ. Логические принципы не имеют законченной структуры, они как бы «разбросаны» по одному или нескольким источникам права. Чтобы сформулировать целостную конструкцию логического принципа, необходим лингвистический поиск и толкование законодательства с использованием специальных знаний юридической техники. Так, принципы однократности налогообложения или индивидуализации налоговой ответственности непосредственно не сформулированы в тексте НК РФ, но могут быть выведены путем толкования ряда его нормативных положений.

В структуре налогового законодательства принципы-нормы отличаются *значительной спецификой*, которая выражается в следующем.

Базовый характер. Являясь предписаниями исходного, основополагающего характера, принципы-нормы определяют цели, содержание, структуру, функциональную направленность всех иных налоговых норм. Они несут важнейшую идеологическую и концептуальную нагрузку, обладают декларативной направленностью, задают своеобразную программу развития отрасли в целом и отдельных ее институтов. Кроме того, правовые принципы обеспечивают *единство налогового права*, предъявляя к налогово-правовым нормам единые требования.

Абстрактно-обобщающий характер. Принципы-нормы регулируют самые важные, ключевые аспекты налогообложения. Они представляют собой обобщающие правовые категории, соотносясь с иными нормами налогового права как общие и специальные. Ю.А. Крохина верно отмечает, что принципы имеют «наибольшую степень обобщения и абстрагирования нормативных предписаний, что обуславливает их конкретизацию и детализацию посредством иных правовых норм»². Именно поэтому общие принципы так незаменимы при толковании остальных норм налогового законодательства.

Условно-структурный характер. Внутренняя структура принципов-норм носит достаточно произвольный вид. Пытаться выделить здесь устойчивые структурные элементы – гипотезу, диспозицию, санкцию – вряд ли возможно. Определенное распределение принципов на запрещающие, дозволяющие и обязывающие можно провести, хотя это распределение и будет носить крайне условный характер.

¹ Лившиц Р.З., Никитинский В.И. Принципы советского трудового права // Сов. государство и право. – 1974. – № 8. – С. 32

² Крохина Ю.А. Бюджетное право и российский федерализм. – М., 2001. – С. 33.

Приоритетный характер. Общие принципы налогообложения обладают приоритетом (верховенством) по отношению к иным нормам налогового права. Прямо об этом законодатель не говорит, однако анализ судебной практики, прежде всего КС РФ, позволяет сделать однозначный вывод: все нормы налогового законодательства должны соответствовать сформулированным в ст. 3 НК РФ общим принципам налогообложения; в случае противоречий действуют именно указанные нормы-принципы, выступающие в налоговых спорах своеобразной «истиной в последней инстанции».

Стабильный характер. Налоговые реформы осуществляются непрерывно, поэтому налоговому законодательству присущи высокий динамизм и изменчивость. На этом фоне общие принципы налогообложения обладают значительной стабильностью. Это обусловлено тем, что содержание правовых принципов определяется не кратковременными приоритетами финансовой политики, а устойчивым отношением законодателя к сформировавшимся общественным ценностям. Именно стабильный, неизменный характер позволяет общим принципам налогообложения выполнять роль долговременных правовых ориентиров в системе налогового законодательства.

§ 3. Принцип законности налогообложения

Законность представляет собой многоплановую юридическую категорию, под которой в литературе понимаются правовой принцип, признак права, метод государственного управления, особый режим общественной жизни, результат правового регулирования и т.д. Обобщив высказанные в литературе позиции, можно определить **законность** как *точное и неуклонное выполнение всеми субъектами права нормативных предписаний*.

Правовой институт законности включает *две составляющие*. Первая касается сферы правотворчества, где законность состоит в соблюдении законодателем некоторых базовых идей, положений, принципов, требований подготовки, принятия, введения в действие нормативных правовых актов. Нарушение этих требований по форме или по существу влечет ущербность нормативного акта, делает его оспоримым, позволяет участникам правоотношений требовать его отмены. Вторая составляющая законности охватывает сферу реализации (применения) права и выражается в неукоснительном выполнении правовых норм всеми участниками правоотношений, включая и государство.

В сфере налогообложения присутствуют обе составляющие. Прежде всего, проанализируем принцип законности применительно к сфере налогового правотворчества, связанного с установлением, введением и взиманием налогов и сборов. Исследование законности в правоотношениях, связанных с практической реализацией налоговой обязанности, включает, прежде всего, тщательный анализ сферы налогового принуждения и будет произведен в дальнейшем.

Согласно п. 1 ст. 3 НК РФ каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы. Эта норма развивает закрепленную в ст. 57 Конституции РФ конституционно-правовую обязанность каждого платить законно установленные налоги и сборы. Сфокусируем внимание на требовании платить лишь «законно установленные» налоги и сборы. Из него вытекает, что незаконно установленные налоги никто платить не обязан. Более того, ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги и сборы, а также иные взносы и платежи, обладающие установленными НК РФ признаками налогов или сборов, не предусмотренные НК РФ либо установленные в ином порядке, чем это определено НК РФ (п. 5 ст. 3 НК РФ). Какие же налоги считаются законно установленными?

Анализ налогового законодательства, доктринальных источников и судебной практики позволяет сформулировать основные требования к законно установленным налоговым платежам: 1) Налоги устанавливаются *представительными органами* государственной власти и местного самоуправления; 2) Налоги устанавливаются в форме *актов налогового законодательства* с соблюдением *правотворческой процедуры*; 3) Акты налогового законодательства должны иметь *правовой характер*; 4) При установлении налога должен соблюдаться принцип определенности налогообложения, в частности, должны быть ясно и четко определены *все его элементы*, необходимые и достаточные для того, чтобы исчислить и уплатить налог; 5) Акты налогового законодательства должны быть надлежащим образом *введены в действие*.

Раскрывая понятие «законно установленные налоги и сборы», КС РФ неоднократно указывал, что установить налог или сбор можно только законом; налоги, взимаемые не на основе закона, не могут считаться законно установленными (Постановление КС РФ от 04.04.96 № 9-П). Подобные нормы закреплены конституциями многих иностранных государств. Так, часть первая ст. 133 Конституции Испании устанавливает, что «изначальное право устанавливать налоги принадлежит исключительно государству и осуществляется посредством издания закона». Согласно ч. 1 ст. 78 Конституции Греции «ни один налог не может быть введен и не может взиматься без действия формального закона, определяющего круг лиц, подлежащих обложению, уровень дохода, пространственные пределы, расходы и сделки или категории последних, на которые распространяется налогообложение». Статья 30 Конституции Японии провозглашает: «Население подлежит обложению налогами в соответствии с законом»¹.

В условиях королевского абсолютизма прерогатива установления налоговых платежей принадлежала единолично монарху как главе государства. Дворянство несло повинности личного характера, а в качестве налогоплательщиков выступали купцы, крестьяне, горожане недворянского происхождения (т.н. третье сословие). На этом историческом этапе многие социальные конфликты и потрясения, бунты, даже революции вызывались

¹ См.: Конституции зарубежных государств. – М., 1997. – С. 332, 403, 446.

стихийными протестами широких слоев населения против непосильного налогообложения. Возникновение первых представительных органов власти было обусловлено стремлением «третьего сословия» обуздать неограниченную власть и произвол монархии в сфере налогообложения. Уже в 1215 г. Великая хартия вольностей формально-юридически ограничила налоговые прерогативы короля, установив: «Ни щитовые деньги, ни пособия не должны взиматься в королевстве нашем иначе, как по общему совету королевства нашего»¹. В английском Билле о правах 1689 г. закреплялось, что «взимание сборов в пользу и в распоряжение короны, в силу якобы прерогативы, без согласия парламента и за более долгое время или иным порядком, чем установлено парламентом, незаконно»². Таким образом, *генезис европейского парламентаризма и история налогообложения неразрывно взаимосвязаны между собой*.

Конституция РФ, а также НК РФ исключают возможность установления налогов и сборов Президентом РФ или органами исполнительной власти. Новейшая история России знает лишь одно исключение из этого правила. В порядке исключения V Съезд народных депутатов Российской Федерации в 1991 г. временно предоставил Президенту РФ чрезвычайные полномочия принимать нормативные указы, имеющие фактически силу закона, что затронуло и сферу налогообложения. В частности, Указом Президента РФ от 22.12.93 № 2270 «О некоторых изменениях в налогообложении и во взаимоотношениях бюджетов различных уровней» в свое время были установлены два новых налога – транспортный налог и специальный налог с предприятий, учреждений и организаций для финансовой поддержки важнейших отраслей народного хозяйства Российской Федерации и обеспечения устойчивой работы предприятий этих отраслей.

Как подчеркнул КС РФ, наделение законодательного органа конституционными полномочиями устанавливать налоги означает его обязанность *самостоятельно* реализовывать эти полномочия. Такой порядок представляет собой один из принципов правового демократического государства и имеет своей целью гарантировать, в частности, права и законные интересы налогоплательщиков от произвола и несанкционированного вмешательства исполнительной власти. Только закон в силу его определенности, стабильности, особого порядка принятия может предоставить налогоплательщику достоверные данные для исполнения им налоговой повинности. Если существенные элементы налога или сбора устанавливаются исполнительной властью, то принцип определенности налоговых обязательств подвергается угрозе, поскольку эти обязательства могут быть изменены в худшую для налогоплательщика сторону в упрощенном порядке (Постановление КС РФ от 11.11.97 № 16-П).

Эти выводы легли в основу признания КС РФ незаконно установ-

¹ Хрестоматия по истории государства и права зарубежных стран / под ред. З.М. Черниловского. – М., 1984. – С. 48.

² Конституции и законодательные акты буржуазных государств (XVII-XIX вв.): Сб. документов. – М., 1957. – С. 128.

ленных Правительством РФ следующих обязательных платежей: сбора за пограничное оформление (Постановление от 11.11.97 № 16-П), лицензионных сборов за производство, розлив и хранение алкогольной продукции, за оптовую продажу алкогольной продукции, сбора за обследование предприятий на соответствие требованиям, предъявляемым к производству, розливу, хранению и оптовой продаже алкогольной продукции (Постановление от 18.02.97 № 3-П), сбора за отпускаемую электроэнергию предприятиям сферы материального производства (Постановление от 01.04.97 № 6-П), сбора за компенсацию затрат по развитию инфраструктуры городов и других населенных пунктов и обеспечению социально-бытовыми условиями граждан, прибывающих в Московскую область на постоянное жительство, а также лицензионного сбора за поселение в Московской области (Постановление от 02.07.97 № 10-П) и т.д.

Налоговое законодательство закрепляет *одно исключение* из принципа законодательного оформления налога: в соответствии с п. 1 ст. 53 НК РФ в случаях, указанных в НК РФ, ставки федеральных налогов и размеры сборов могут устанавливаться Правительством РФ в порядке и пределах, определенных НК РФ. Следует согласиться с С.Г. Пепеляевым, утверждающим, что «необходимость установления налогов законами продиктована не столько задачей обеспечить реальность их взимания и внесения в бюджет (ее можно выполнить и по-другому), сколько целью гарантировать защиту собственности от несанкционированного вмешательства»¹.

Косвенное участие в налоговом законотворчестве органы исполнительной власти принимают, разрабатывая проекты налоговых законов. Согласно ст. 104 Конституции РФ Правительство РФ наделено правом законодательной инициативы; аналогичное право предоставлено органам исполнительной власти также на региональном и местном уровне. Согласно части третьей ст. 104 Конституции РФ любые законопроекты о введении или отмене налогов, освобождении от их уплаты могут быть внесены только при наличии заключения Правительства РФ. Таким образом, Правительство РФ, обеспечивающее исполнение федерального бюджета и проведение в Российской Федерации единой финансовой политики, вправе изложить свою позицию (замечания, предложения, поправки) к законопроекту. При этом отрицательное заключение Правительства РФ не препятствует принятию акта налогового законодательства.

В литературе часто указывается, что налоги устанавливаются только законом. Этот, в целом правильный, тезис нуждается в корректировке. Местные налоги и сборы устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления, причем эти акты федеральным законодателем включены в «законодательство о налогах и сборах» (п. 5 ст. 1, п. 4 ст. 12 НК РФ). Поэтому более точной будет следующая

¹ Пепеляев С. Г. Комментарий к Постановлению Конституционного Суда РФ от 18 февраля 1997 г. № 3-П // Комментарий к постановлениям Конституционного Суда РФ / отв. ред. Б.С. Эбзеев: В 2 т. – М., 2001. – Т.2. – С. 433.

формулировка: *налоги и сборы устанавливаются актами законодательства о налогах и сборах.*

Принцип законности в налогообложении подразумевает верховенство закона, неукоснительное выполнение каждым субъектом актов налогового законодательства. На наш взгляд, данные положения следует понимать с учетом предложенного в литературе разграничения понятий «право» и «закон». Иными словами, *не всякий закон носит правовой характер.* «Из истории и теории права и государства, – отмечает В.С. Нерсисянц, – хорошо известно, что не все, что именуется «законом», «законностью», «правопорядком» и т.д., соответствует своей правовой сущности, своей правовой природе»¹.

Требования верховенства закона и господства законности подразумевают не всякие, а именно *правовые законы и правовую законность.* С.Г. Пепеляев указывает, что налог есть способ защиты частной собственности от незаконных притязаний казны и ее агентов². На наш взгляд, в данном контексте правильнее говорить даже не о незаконных, а о *неправовых притязаниях*, разграничивая категории «закон» и «право». Государство может использовать законодательство как для утверждения общего блага, так и для насаждения тирании. В гитлеровской Германии или в Советском Союзе было обширное, разветвленное законодательство, однако это были *государства законности*, но не *правовые государства*.

«Содержание законности составляет не само наличное законодательство, а такое законодательство, которое адекватно воплощает правовые принципы, общечеловеческие идеалы и ценности, насущные потребности и интересы человека, объективные тенденции социального прогресса»³. В сфере налогообложения это означает соответствие законов общеправовым принципам как основным критериям правомерности любого нормативного акта. Применительно к региональным налогам КС РФ указал, что законно установленными в субъектах РФ могут считаться только такие налоги, которые вводятся законодательными органами субъектов РФ в соответствии с *общими принципами налогообложения и сборов*, устанавливаемыми федеральным законом (Постановление КС РФ от 08.10.97 № 13-П). Этот вывод может быть распространен также и на федеральные, и на местные налоги.

Согласно правовой позиции КС РФ, «принцип законного установления обязательных платежей не ограничивается требованиями к правовой форме акта, устанавливающего тот или иной обязательный платеж, и к процедуре его принятия. Содержание этого акта также должно отвечать определенным требованиям, поэтому не может считаться законно установленным обязательный платеж, не соответствующий основным началам законодательства о налогах и сборах» (Постановление КС РФ от 23.12.99 №

¹ Нерсисянц В.С. Общая теория права и государства. – М., 1999. – С. 530-531.

² См.: Налоговое право: Учеб. пособие / под ред. С. Г. Пепеляева. – М., 2000. – С. 30.

³ Общая теория государства и права: Академ. курс: В 2 т. / отв. ред. проф. М.Н. Марченко. – Т. 2. Теория государства. – М., 1998. – С. 506-507.

18-П). Таким образом, налоговые законы должны соответствовать требованиям справедливости, верховенства прав человека, формально-юридического равенства, социальной солидарности, а также общим и специальным принципам налогообложения. Именно такие законы обязаны выполнять участники налоговых правоотношений, именно реализация таких законов охватывается понятием «законность налогообложения».

Требование законности относится не только к форме и содержанию актов налогового законодательства, но и к *процессуальным аспектам их подготовки, принятия и вступления в силу*. Речь идет о надлежащей форме установления налогов, нарушение которой приводит к тому, что налог не может считаться законно установленным. Так, придание налоговым законом обратной силы неоднократно служило основанием для обжалования (опротестования) таких актов в судебном порядке. Кроме того, КС РФ указал, что по смыслу ст. 57 Конституции РФ применительно к актам органов государственной власти и органов местного самоуправления о налогах и сборах требование законно установленного налога и сбора относится не только к форме, процедуре принятия и содержанию такого акта, но и к порядку введения его в действие. Указанное конституционное положение, в частности, требует от соответствующих органов определять разумный срок, по истечении которого возникает обязанность каждого платить налоги и сборы, с тем чтобы не нарушался конституционно-правовой режим стабильных условий хозяйствования, выводимый, в частности, из ч. 1 ст. 8 и ч. 1 ст. 34 Конституции РФ (Постановление КС РФ от 30.01.2001 № 2-П).

Как неоднократно указывал КС РФ, законно установить налог или сбор – не значит только дать ему название, необходимо определение в законе существенных элементов налоговых обязательств, которые исчерпывающе перечислены в ст. 17 НК РФ. Одно лишь перечисление налогов и сборов в законах нельзя рассматривать как их установление, поскольку такие законы не содержат существенных элементов налоговых обязательств. Налог или сбор может считаться законно установленным только в том случае, если законом зафиксированы существенные элементы налогового обязательства, то есть установить налог можно только путем прямого перечисления в законе о налоге существенных элементов налогового обязательства. Причем элементы налогообложения должны быть не просто определены, но определены четко и однозначно, чтобы обеспечить их единообразное толкование и применение (Постановление КС РФ от 11.11.97 № 16-П, Определение от 08.04.2003 № 159-О и др.).

§ 4. Принцип всеобщности и равенства налогообложения

Нормы права устанавливают, как следует поступать в той или иной нормативно описанной ситуации, какое поведение является правомерным, что можно, нужно или нельзя делать в определенном правоотношении. Таким образом, правовые нормы являются *всеобщими моделями* правомерного поведения участников социальных взаимодействий. В то время как

мораль, религия, традиция и другие социальные нормы носят локальный характер, замыкаясь в строго определенном сообществе людей, право регулирует поведение каждого лица, находящегося в нормативно описанной ситуации. Никто не выпадает из-под действия права. Все субъекты без исключения должны выполнять правовые требования.

Право носит *всеобщий, универсальный* характер, распространяя свое действие на всю территорию страны, на все ее население. Правовые нормы обязательны для всех, в том числе и для государства. Иногда та или иная группа норм регулирует узкий, ограниченный круг общественных отношений или субъектов, действует незначительный период времени; но это, скорее, исключение, поскольку изначально право предназначено для бессрочного и всеобщего действия, обязательного для всех и каждого. «В целом, – отмечает В.С. Нерсисянц, – всеобщность права как единого и равного (для того или иного круга отношений) масштаба и меры (а именно – меры свободы) означает отрицание произвола и привилегий (в рамках этого правового круга)»¹.

Согласно ст. 57 Конституции РФ каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Подобные нормы присутствуют в конституциях многих стран: «Все обязаны участвовать в государственных расходах в соответствии со своими возможностями» (ст. 53 Конституции Италии); «Каждый должен участвовать в общественных расходах в соответствии со своими экономическими возможностями посредством справедливой налоговой системы» (ст. 31 Конституции Испании); «Население подлежит обложению налогами в соответствии с законами» (ст. 30 Конституции Японии)². Всеобщность налогообложения состоит в том, что каждый член общества обязан по мере возможностей участвовать в создании централизованных финансовых фондов публичного характера. «В Конституции правового государства и провозглашенном в ней равенстве заложен принцип равного налогового бремени – все налоги выплачиваются обязательно всем обществом, а не отдельными группами»³.

Отметим, что НК РФ расширяет содержание данного принципа по субъекту, устанавливая, что «*каждое лицо* должно уплачивать законно установленные налоги и сборы». В то время как ст. 57 Конституция РФ находится в главе 2 «Права и свободы человека и гражданина» и закрепляет налоговую обязанность в отношении *только физических лиц*, НК РФ распространяет требование всеобщности налогообложения *и на организации*. КС РФ указал, что «налог - это безусловное, атрибутивное условие существования государства, поэтому обязанность платить налоги, закрепленная в ст. 57 Конституции РФ, распространяется на всех налогоплательщиков в качестве безусловного требования государства». При этом *каждое лицо* (и гражданин, и организация) обязано уплачивать законно установленные на-

¹ Нерсисянц В.С. Философия права. – М., 1997. – С. 23.

² См.: Конституции зарубежных государств. – М., 1997. – С. 254, 306, 446.

³ Государственное право Германии: в 2 т. – М., 1994. – Т.2. – С. 138.

логи и сборы, в отношении которых оно признано налогоплательщиком (Постановление КС РФ от 17.12.96 № 20-П).

По верному замечанию М.В. Максимовича, определенные налоговые обязанности устанавливаются для всего круга лиц, соответствующего конкретным родовым требованиям (например, земельный налог по общему правилу уплачивают все владельцы земельных участков). Таким образом, всеобщность налогообложения предполагает распределение налогового бремени между всеми (по общему правилу) субъектами из определенного множества (круга лиц)¹.

Еще два века назад Н.И. Тургенев заметил: «Все граждане пользуются выгодами общества, следовательно, все должны споспешествовать сохранению оно́го. Каждый из граждан, находясь под защитою правительства и законов, обязан делать пожертвования, соразмерные его состоянию, для поддержания сего правительства и сих законов. Одним словом: все должны споспешествовать благу всех»². В унисон этому звучит суждение Г.К. Мишина, что в налогах выражается всеобщая формальная (публично-правовая) и материальная (экономическая) связь свободных субъектов, образующих единый социальный организм³. «Необходимо, чтобы налог был всеобщим, это бремя должны нести все подданные; освобождение от налогов создает между гражданами столь же несправедливое, сколь и обидное неравенство, которое обычно благоприятствует лишь тем, кто больше других в состоянии оказывать помощь стране»⁴.

Из требования всеобщности и равенства налогообложения вытекает закрепленный в ст. 56 НК РФ запрет устанавливать налоговые льготы индивидуального характера. Впрочем, налоговые льготы всегда так или иначе противоречат идее формально-юридического равенства. Ведь налоговое бремя, сниженное для одних налогоплательщиков, автоматически перекладывается на плечи других. «Принципиальное значение имеет решение проблемы более равномерного и справедливого распределения налоговой нагрузки на всех налогоплательщиков. Оно обеспечено в Кодексе прежде всего за счет сокращения огромного количества бессистемно действовавших налоговых льгот, которые нарушали принцип справедливости налоговой системы по отношению к тем участникам экономической деятельности, которые не пользуются налоговыми привилегиями. Общеизвестно, что льготный режим для одних налогоплательщиков неизбежно означает дополнительное налоговое бремя для других»⁵. Поэтому предоставление налоговых льгот должно осуществляться крайне аккуратно. Отметим, что в последние годы наблюдается устойчивая тенденция снижения общего количества налоговых льгот.

¹ См.: Научно-практический постатейный комментарий к Части первой Налогового кодекса. – М., 2000. – С. 63.

² Тургенев Н.И. Опыт теории налогов // У истоков финансового права. – М., 1998. – С.137.

³ Мишин Г.К. Налоги и социальный контроль (политологический и криминологический аспекты) // Государство и право. – 2000. – № 8.

⁴ Гольбах П.А. Избранные произведения: В 2 т. – М., 1963. – Т. 2. – С. 411.

⁵ Пансков В.Г. Российская налоговая система: проблемы развития. – М., 2003. – С. 38.

До вступления в силу главы 23 НК РФ некоторые категории российских государственных служащих освобождались от уплаты подоходного налога. В частности, были освобождены от уплаты подоходного налога сотрудники органов внутренних дел, налоговой полиции, таможенных органов, военнослужащие, судьи, работники прокуратуры. Причем соответствующие нормы содержались не в налоговых законах, а актах отраслевого характера. В настоящее время НК РФ не предусматривает такого рода налоговых освобождений.

Принцип равенства налогообложения означает, прежде всего, запрет какой-либо дискриминации в налоговой сфере. Речь идет о формально-юридическом равенстве налогоплательщиков перед законом и судом, о *равенстве их налогово-правового статуса*. Равенство налогообложения – частное проявление универсального, общеправового принципа формально-юридического равенства, действующего во всех отраслях современного права. В самом общем виде этот принцип закреплен в ст. 2 Всеобщей декларации прав человека: «Каждый человек должен обладать всеми правами и всеми свободами, провозглашенными настоящей Декларацией, без какого бы то ни было различия, как-то: в отношении расы, цвета кожи, пола, языка, религии, политических или иных убеждений, национального или социального происхождения, имущественного, сословного или иного положения». Статья 19 Конституции РФ провозглашает: «Все равны перед законом и судом. Запрещаются любые формы ограничения прав граждан по признакам социальной, расовой, национальной, языковой или религиозной принадлежности».

Налоги и сборы не могут иметь дискриминационный характер и различно применяться исходя из социальных, расовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев; не допускается устанавливать дифференцированные ставки налогов и сборов, налоговые льготы в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала (п. 2 ст. 3 НК РФ).

В истории налогообложения примеры дискриминации не являются большой редкостью. Так, в средневековой Европе повсеместно практиковалось повышенное налогообложение еврейского населения, причем за основу налоговой дискриминации брался не национальный, а религиозный фактор. В России с 1887 по 1915 гг. с мусульманского населения Кавказа, отказывавшегося служить в армии по религиозным причинам, взимался военный налог (впоследствии распространенный на все население России). В настоящее время суды нередко признавали дискриминационными налоговые льготы, установленные для государственных и муниципальных предприятий, что является нарушением конституционного принципа равенства всех форм собственности.

Еще до закрепления принципа равенства в НК РФ, его содержание было выработано судебной практикой. В частности, принцип равного налогового бремени был сформулирован КС РФ следующим образом: «Не допускается установление дополнительных, а также повышенных по став-

кам налогов в зависимости от формы собственности, организационно-правовой формы предпринимательской деятельности, местонахождения налогоплательщика, от государства, региона или иного географического места происхождения уставного (складочного) капитала (фонда) или имущества и иных носящих дискриминационный характер оснований» (Постановление КС РФ от 21.03.97 № 5-П). В другом решении КС РФ установил, что повышение тарифа страховых взносов в ПФР в отношении индивидуальных предпринимателей, адвокатов и частных нотариусов носит чрезмерный характер и ставит их в худшее положение по сравнению с такими плательщиками страховых взносов, как лица наемного труда. Тем самым нарушается ст. 19 Конституции РФ, исключая какую-либо дискриминацию в зависимости от рода труда и занятий (Постановление КС РФ от 24.02.98 № 7-П).

Принцип равного налогового бремени не допускает установление дискриминационных правил налогообложения в зависимости как от организационно-правовой формы, так и от характера (содержания) предпринимательской деятельности налогоплательщиков. В частности, КС РФ указал, что дифференциация режимов налоговых платежей не может устанавливаться по неэкономическим мотивам, в том числе исходя из социальных различий и других подобных критериев, поскольку это противоречит конституционному принципу равенства (Постановление от 23.12.99 № 18-П).

Равенство налогообложения не означает подушную систему уплаты налогов, когда все налогоплательщики уплачивают одинаковые налоги. Согласно п. 1 ст. 3 НК РФ принцип равенства адекватно дополняется требованием соразмерности налогообложения, то есть учетом фактической способности налогоплательщика к уплате налога. «Принцип равенства перед законом предполагает существование различий среди людей; они как индивиды отличаются друг от друга достоинствами, возможностями самореализации и материальным успехом. Поэтому принцип равноправия предусматривает для законодателя обязательную дифференциацию. Всеобщая налоговая повинность не может обязать каждого гражданина выплачивать одинаковые суммы, она лишь устанавливает для каждого в соответствии с его финансовым потенциалом равную налоговую обязанность»¹.

КС РФ сделал очень важный вывод, что принцип равенства в социальном государстве в отношении обязанности платить законно установленные налоги и сборы предполагает, что равенство должно достигаться посредством справедливого перераспределения доходов и дифференциации налогов и сборов. Общую идею можно выразить формулой: *богатые платят налоги в большем размере, чем бедные* (Постановлении КС РФ от 04.04.96 № 9-П).

¹ Государственное право Германии: В 2 т. – М., 1994. – Т.2. – С. 141.

§ 5. Принцип соразмерности налогообложения

Большинство толковых словарей русского языка определяют «соразмерность» как согласование, приравнивание, соответствие чему-либо по величине, размеру и т.п. Соразмерность, как и формально-юридическое равенство, является универсальным правовым принципом.

«Правовое равенство в свободе как равная мера свободы, – отмечает В.С. Нерсисянц, – означает и требование соразмерности, эквивалента в отношениях между свободными индивидами как субъектами права»¹. «Люди не равны между собою, – утверждает русский правовед И.А. Ильин, – справедливая норма не может возлагать одинаковые обязанности на ребенка и на взрослого, на бедного и на богатого, на женщину и на мужчину, на больного и на здорового; ее требования должны быть *соразмерны* личным силам, способностям и имущественному положению людей: кому больше дано, с того больше и взыщется. Поэтому справедливость требует, чтобы правовые нормы сохраняли в своих требованиях *соразмерность действительным свойствам и деяниям людей*»². Справедливость, по верному замечанию В.И. Зубковой, предполагает требование соответствия между практической ролью человека в обществе и его социальным положением, между его правами и обязанностями, деянием и воздаянием, трудом и вознаграждением за него, преступлением и наказанием, заслугами людей и их общественным признанием»³.

Соразмерность налогообложения включает требования: 1) *пропорциональности*: при установлении налогов учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога (п. 1 ст. 3 НК РФ); 2) *обоснованности*: налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными (п. 3 ст. 3 НК РФ); 3) *допустимости*: недопустимы налоги и сборы, препятствующие реализации гражданами своих конституционных прав (п. 3 ст. 3 НК РФ).

Как уже отмечалось ранее, государство вправе в интересах как отдельного лица, так и общества в целом ограничивать свободу каждого. Это право государства, реализующего и защищающего общее благо, не подвергается сомнению. Однако возникает резонный вопрос: до каких пределов возможны правоограничения?⁴ Очевидно, они должны быть *обоснованными и допустимыми*. Наиболее емко пределы правоограничений отражены в ст. 4 французской Декларации прав человека и гражданина (1978 г.): «Свобода состоит в возможности делать все, что не вредит другому: таким образом, осуществление естественных прав каждого человека имеет лишь

¹ Нерсисянц В.С. Философия права. – М., 1997. – С. 17.

² Ильин И.А. Общее учение о праве и государстве (фрагменты) // Правоведение. – 1992. – № 3.

³ Зубкова В.И. Восстановление социальной справедливости – одна из целей уголовного наказания // Вестник МГУ. – 2003. – № 1. – С. 63.

⁴ Об этой проблеме замечательно выразился И.А. Покровский: «Не подлежит никакому сомнению, что государство может и даже обязано ограничивать, то есть вводить в известные рамки, индивидуальную свободу и в этом смысле приносить индивидуальные интересы в жертву общественным. Но, спрашивается, безгранична ли власть государства в этом отношении?» (См.: Покровский И.А. Основные проблемы гражданского права. – М., 2001. – С. 79).

те границы, которые обеспечивают другим членам общества пользование теми же правами».

По смыслу части третьей ст. 55 Конституции РФ, свобода личности может быть ограничена только в той мере, в какой это необходимо в целях защиты основ конституционного строя, нравственности, здоровья, прав и законных интересов других лиц, обеспечения обороны страны и безопасности государства. Это соответствует общепризнанным принципам и нормам международного права. Всеобщая декларация прав человека в ст. 29 устанавливает, что при осуществлении своих прав и свобод каждый человек должен подвергаться только таким ограничениям, какие установлены законом исключительно с целью обеспечения должного признания и уважения прав и свобод других и удовлетворения справедливых требований морали, общественного порядка и общего благосостояния в демократическом обществе. Чем больше свободы предоставляют индивиду правовые нормы, тем демократичнее и справедливее государство. В соразмерности налогообложения проявляется рассмотренный выше общеправовой принцип обоснованности и допустимости правовых ограничений.

В п. 1 ст. 3 НК РФ закрепляется требование учитывать при установлении налогов фактическую способность налогоплательщика к уплате налога¹. Разумеется, рассматриваемая норма не предполагает учет фактической платежеспособности каждого конкретного физического или юридического лица, речь идет об обобщенной фигуре «среднего» налогоплательщика. Указанная традиция впервые была закреплена в ст. 13 французской Декларации прав и свобод человека и гражданина: «На содержание вооруженной силы и на расходы по содержанию администрации необходимы общие взносы; они должны распределяться равномерно между всеми гражданами сообразно их состоянию».

Идея *пропорциональности налогообложения* восходит к А. Смиту, утверждавшему, что граждане должны платить налоги соответственно их доходу, каким они пользуются под покровительством и защитой государства². В «Трактате о налогах и сборах» В. Петти делает верное замечание: «Как бы ни был велик налог, но, если он ложится на всех пропорционально, никто не теряет из-за него какого-либо богатства. Ибо люди останутся одинаково богатыми, сократят ли у них всех имущество наполовину или удвоят его, так как каждый сохранит свое прежнее положение, сан и звание»³. «Налоги должны быть распределяемы между всеми гражданами в одинаковой соразмерности, – отмечал Н.И. Тургенев, – пожертвования каждого на пользу общую должны соответствовать силам его, то есть его доходу»⁴.

Требование пропорциональности логично дополняет принцип все-

¹ В Германии данное требование называют «налогообложением по способностям физических лиц заниматься хозяйственной деятельностью» (См.: Все начиналось с десятины: Пер. с нем. – М., 1992. – С. 385-387).

² См.: Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. – М., 1962. – С. 603.

³ Петти В. Трактат о налогах и сборах // Классика экономической мысли. – М., 2000. – С. 20.

⁴ Тургенев Н.И. Опыт теории налогов // У истоков финансового права. – М., 1998. – С. 134.

общности налогообложения: каждый участвует в формировании централизованных бюджетных и внебюджетных фондов *соразмерно своей фактической способности уплачивать налоговые платежи*. Таким образом, предполагается дифференцированный подход к различным по размерам объектам налогообложения. По общему правилу, чем больше налоговая база (размер земельного участка, стоимость имущества, мощность двигателя, величина дохода или прибыли), тем больший налог должен уплатить налогоплательщик.

Иногда в литературе это требование называют «принципом равенства перед налогообложением». Имеется в виду, что учет фактического неравенства налогоплательщиков способствует некоторому *выравниванию их имущественного положения* и тем самым содействует реализации идеи *социальной солидарности*. Действительно, взыскание формально одинакового (подушного) налогового платежа у налогоплательщиков с разными финансовыми возможностями еще более увеличит имущественное и социальное неравенство между ними. «Нельзя признать справедливым и соразмерным налогообложение, – отмечает С. И. Айвазян, – которое основано на взыскании одинаковой суммы или доли из доходов (имущества) малоимущих и более состоятельных плательщиков»¹. Анализируя правовую природу обязательных платежей во внебюджетные фонды, КС РФ указал, что обеспечение неформального равенства граждан требует учета фактической способности гражданина (в зависимости от его заработка, дохода) к уплате страхового взноса в соответствующем размере (Постановление КС РФ от 24.02.98 № 7-П).

Таким образом, принципы всеобщности, равенства и соразмерности налогообложения органично дополняют друг друга. Их сочетание обеспечивает реализацию т.н. «горизонтальной» и «вертикальной» справедливости. Первая означает, что все налогоплательщики с одинаковыми объектами налогообложения должны платить одинаковые налоги, вторая – налогоплательщики, имеющие однородные объекты налогообложения, но разные налоговые базы, должны платить налоги, дифференцированные по налоговой базе. КС РФ признает, что принцип равенства в социальном государстве в отношении обязанности платить законно установленные налоги и сборы предполагает, что равенство должно достигаться посредством справедливого перераспределения доходов и дифференциации налогов и сборов (Постановление от 04.04.96 № 9-П КС РФ). «Бюджетная и налоговая политика государства должна строиться на началах перераспределения налоговых платежей между плательщиками с разными возможностями»².

Пункт 3 ст. 3 НК РФ устанавливает, что налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными. Прежде всего, под «экономическим основанием» подразумевается характерный

¹ Постатейный комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации. Часть первая / под общ. ред. В.И. Слома, А.М. Макарова. – М., 2000. – С. 17.

² Брызгалин А.В. Справедливость как основной принцип налогообложения // Финансы. – 1997. – № 8. – С. 29.

для каждого налога объект налогообложения – операции по реализации товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, стоимость реализованных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) либо иной объект, имеющий стоимостную, количественную или физическую характеристики, с наличием которого у налогоплательщика законодательство о налогах и сборах связывает возникновение обязанности по уплате налога (п. 1 ст. 38 НК РФ). Характерно, что в первоначальной редакции НК РФ объект налогообложения прямо определялся через «экономическое основание»; в дальнейшем законодатель заменил этот термин нейтральной формулировкой «иной объект».

Кроме того, говоря об экономическом основании, законодатель устанавливает, что объект налогообложения всегда должен быть связан с наличием каких-либо материальных благ, выгод, приращением собственности, хозяйственной активностью налогоплательщика. Как верно замечают немецкие авторы Л. Остерло и Т.Джобс, «налогообложение должно быть привязано к *показателям платежеспособности*, а именно: к наличию имущества, к обладанию имуществом или к использованию имущества. Таким образом, это общее бремя, которое вовлекает всех жителей, в зависимости от их доходов, имущества и потребительской способности, в финансирование государственных задач»¹.

Установление налогов и сборов должно быть экономически оправданным и целесообразным, базироваться на всестороннем экспертном и статистическом анализе финансовой ситуации в стране, увязываться с бюджетным процессом, соответствовать провозглашенным политическим целям государства. При этом совокупный размер бюджетных расходов (потребности государства в бюджетных средствах) не может выступать определяющим критерием в налогообложении. Сам по себе бюджетный дефицит, то есть отсутствие финансовых средств у государства, еще не составляет необходимое и достаточное «экономическое основание» для взимания налогов и сборов, хотя, безусловно, влияет на структуру налоговой системы.

«Связывание взимания налога с каким-либо объектом не есть дело усмотрения государства, – указывал М.Н. Соболев еще в начале XX в. – Оно вытекает из мысли, что наличие данного объекта дает право заключить об известной налогоспособности человека, которая и позволяет обложить его налогом»². Проще говоря, нельзя брать налоги «с потолка». Петровский налог на бороды или же налог с холостяков, одиноких и малосемейных граждан СССР являют собой характерные примеры произвольного налогообложения.

Сущность налогообложения состоит в *законном ограничении права собственности*. Государство вправе изымать часть собственности у налогоплательщика для формирования централизованных бюджетных (вне-

¹ Остерло Л., Джобс Т. Конституционные принципы налогов и сборов в ФРГ // Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации в 2003 году. – М., 2004. – С. 99.

² Соболев М.Н. Очерки финансовой науки. – Харьков, 1926. – С. 69.

бюджетных) фондов и, соответственно, для реализации публичных задач и функций. При этом возникает вопрос о масштабах налогового бремени. Какую часть собственности государство вправе изъять у налогоплательщика, чтобы это было законно и справедливо? Очевидно, должен достигаться *эффективный баланс публичных и частных интересов*. Как обеспечить, с одной стороны, наполняемость бюджетов всех уровней, а с другой – не отбить у налогоплательщика желания иметь в наличии и воспроизводить соответствующий объект налогообложения? Это, пожалуй, самый сложный и актуальный вопрос финансово-экономической политики. «Ничто не требует столько мудрости и ума, – отмечал Ш. Монтескье, – как определение той части, которую у подданных забирают, и той, которую оставляют им».

Фискальные возможности государства формировать бюджеты и внебюджетные фонды путем усиления налогового бремени имеют свои пределы. Этим пределом является достижение такой доли ВВП, перераспределяемого через государственный бюджет, при которой ее дальнейшее увеличение влечет за собой резкое обострение социальных и экономических противоречий¹.

Регулируя налогообложение, законодатель в полной мере должен руководствоваться требованиями ст. 18 Конституции РФ о том, что права и свободы человека и гражданина определяют смысл, содержание и применение законов (Постановление КС РФ от 04.04.96 № 9-П). Именно соответствие налогового бремени возможности среднестатистического налогоплательщика реализовать основные права и свободы – главный критерий соразмерности налогообложения. «Налоговое обложение – это вопрос основных прав граждан..., – делает правильный вывод К. Фогель. – Налоговые законы должны постоянно проверяться соблюдением права на свободу в тех случаях, когда налоговое бремя более или менее значительно»².

Пункт 3 ст. 3 НК РФ устанавливает, что недопустимы налоги и сборы, препятствующие реализации гражданами своих конституционных прав. КС РФ прямо указал, что реализация основных прав и свобод, закрепленных в Конституции РФ, не может ставиться в зависимость от уплаты или неуплаты каких-либо налогов и сборов, поскольку основные права граждан РФ гарантируются Конституцией РФ без каких-либо условий фискального характера (Постановлении от 04.04.96 № 9-П КС РФ).

Поскольку налогообложение всегда означает определенные ограничения права собственности – одного из основных прав и свобод человека, на законодательство о налогах и сборах в полной мере распространяется положение части третьей ст. 55 Конституции РФ о том, что права и свободы человека и гражданина могут быть ограничены федеральным законом лишь в той мере, в какой это соответствует определенным конституционно

¹ См.: Козырин А.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. – М. 1993. – С. 8; Рашин А.Г. Некоторые тенденции становления налоговой системы Российской Федерации на современном этапе // Государство и право. – 2002. – № 7. – С. 89.

² Государственное право Германии: В 2 т. – М., 1994. – Т. 2. – С. 124, 128.

значимым целям, то есть пропорционально, соразмерно им. «Бесспорным является возможность применения основных прав и свобод к налоговым законам, – отмечает К. Фогель. – Предписания налогового закона не являются посягательством на свободу в такой степени, что исключают ее существование: они не разрешают и не запрещают, но при любых обстоятельствах связывают осуществление свободы с налоговой повинностью и в этом смысле с ущербом»¹.

Налогообложение, парализующее реализацию гражданами их конституционных прав, должно признаваться несоразмерным. Налог не должен быть чрезмерно обременительным (а тем более - разорительным), не должен убивать интерес к социально полезной деятельности, а также – не должен выталкивать плательщика в «теневые» секторы жизнедеятельности общества². В сфере налогообложения принцип соразмерности диктует для законодателя запрет устанавливать регулирование таким образом, чтобы провоцировать законопослушных граждан на сокрытие получаемых доходов и занижение облагаемой базы (Постановление КС РФ от 23.12.99 № 18-П).

Объект налогообложения всегда представляет собой определенное благо для налогоплательщика. При этом размер налога или сбора, подлежащего уплате, должен соответствовать ценности этого объекта, его важности для налогоплательщика. Налог должен быть таким, чтобы не подталкивать налогоплательщика на отказ от имущества, доходов или определенного вида деятельности. Это не выгодно ни ему, ни государству. Как говорит народная мудрость, «хороший пастырь стрижет овец, а не режет». Наглядным примером из недавнего прошлого является введенный в СССР в послевоенные годы налог на плодовые деревья на приусадебных участках, который взимался в зависимости от количества таких деревьев и немедленно вызвал их массовую вырубку.

§ 6. Принцип единства налоговой системы России

Требование единства налоговой системы Российской Федерации логически вытекает из конституционно-правовых принципов единой финансовой политики и единства экономического пространства России. Согласно ст. 8 Конституции РФ в Российской Федерации гарантируются единство экономического пространства, свободное перемещение товаров, услуг и финансовых средств, поддержка конкуренции, свобода экономической деятельности. Статья 74 Конституции РФ устанавливает: «На территории Российской Федерации не допускается установление таможенных границ, пошлин, сборов и каких-либо иных препятствий для свободного перемещения товаров, услуг и финансовых средств, а ограничения перемещения

¹ Государственное право Германии: В 2 т. – М., 1994. – Т.2. – С. 128.

² См.: Научно-практический постатейный комментарий к Части первой Налогового кодекса. – М., 2000. – С. 64.

товаров и услуг могут вводиться в соответствии с федеральным законом, если это необходимо для обеспечения безопасности, защиты жизни и здоровья людей, охраны природы и культурных ценностей».

Конституционные нормы о единстве экономического пространства Российской Федерации получили развитие в п. 4 ст. 3 НК РФ, согласно которому не допускается устанавливать налоги и сборы, нарушающие единое экономическое пространство Российской Федерации и, в частности, прямо или косвенно ограничивающие свободное перемещение в пределах территории Российской Федерации товаров (работ, услуг) или финансовых средств, либо иначе ограничивать или создавать препятствия не запрещенной законом экономической деятельности физических лиц и организаций.

Еще ранее КС РФ указал, что установление налогов, нарушающее единство экономического пространства Российской Федерации, запрещается. С этой точки зрения недопустимо как введение региональных налогов, которое может прямо или косвенно ограничивать свободное перемещение товаров, услуг, финансовых средств в пределах единого экономического пространства, так и введение региональных налогов, которое позволяет формировать бюджеты одних территорий за счет налоговых доходов других территорий либо переносить уплату налогов на налогоплательщиков других регионов (Постановление КС РФ от 21.03.97 № 5-П). Суть данного принципа, по словам С. Г. Пепеляева, состоит не в сосредоточении у федерального центра финансовых полномочий, а в создании единых обязательных стандартов финансовой деятельности, обеспечивающих баланс прав и интересов всех участников финансовых отношений¹.

В реформировании современной налоговой системы России можно выделить три этапа, развивающихся как бы «по спирали»: 1) *этап налоговой централизации* (1991–1993 гг.); 2) *этап налоговой децентрализации* (1994–1996 гг.); 3) *этап налоговой централизации* (с 1997 г. по настоящее время). Рассмотрим, как развивался этот процесс, более подробно.

Законом РФ от 16.07.92 № 3317-1 п. 2 ст. 18 Закона РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» был дополнен абзацем следующего содержания: «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». Таким образом, налоговая система России изначально формировалась в централизованном направлении.

В дальнейшем была сделана попытка перейти к децентрализованной системе налогов и сборов. Пункт 7 Указа Президента РФ от 22.12.93 № 2268 «О формировании республиканского бюджета Российской Федерации и взаимоотношениях с бюджетами субъектов Российской Федерации в 1994 году» предусматривал, что дополнительные налоги и сборы в республиках в составе Российской Федерации, краях, областях, автономной об-

¹ Налоговое право: Учеб. пособие / под ред. С. Г. Пепеляева. – М., 2000. – С. 78.

ласти, автономных округах, городах Москве и Санкт-Петербурге, дополнительные местные налоги и сборы, не предусмотренные законодательством Российской Федерации, могут вводиться решениями органов государственной власти субъектов РФ, местных органов государственной власти. При этом уплата налогов юридическими лицами должна производиться за счет прибыли, остающейся у предприятий и организаций после уплаты налога на прибыль¹. Эти меры значительно ослабили единство налоговой системы России и привели к ее децентрализации.

В период действия п. 7 Указа Президента РФ 22.12.93 № 2268 субъекты РФ и муниципальные образования активно использовали предоставленное им право на введение новых, не предусмотренных федеральным законодательством, налогов и сборов. В различных регионах Российской Федерации были установлены налоги на транзитный проезд по территории области; на вывоз продукции за пределы области; для финансовой поддержки агропромышленного комплекса; сборы на содержание излишнего поголовья крупного рогатого скота; на обеспечение футбольной команды; за проезд по территории города; на организацию летнего отдыха детей; на реализацию табачных и ювелирных изделий; на реконструкцию и развитие аэровокзальных комплексов и др.

Указом Президента РФ от 18.08.96 № 1214 п. 7 Указ Президента РФ от 22.12.93 № 2268 был признан утратившим силу с 1 января 1997 г. Органам государственной власти субъектов РФ предписывалось отменить с 1 января 1997 г. свои решения о введении дополнительных налогов и сборов, не основанные на Законе РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации». Органам местного самоуправления с 1 января 1997 г. было предложено принять аналогичные решения в отношении введенных ими дополнительных налогов и сборов.

В настоящее время налоговая система России носит *относительно централизованный характер*. Установление общих принципов налогообложения и сборов и формирование налоговой системы, включающей в том числе исчерпывающий перечень региональных и местных налогов и сборов как источников поступлений в бюджеты субъектов РФ и местные бюджеты, осуществляется федеральным законом в соответствии с Конституцией РФ (Постановление КС РФ от 30.01.2001 № 2-П).

Исчерпывающий перечень налогов и сборов всех уровней закрепляется в НК РФ. «Исходя из необходимости достижения равновесия между правом субъектов РФ устанавливать налоги и сборы, - указал КС РФ, - приоритетом основных прав и свобод человека и единством экономического пространства России, налоговая политика стремится к унификации налоговых изъятий. Этой цели служит *исчерпывающий* по своему характеру

¹ Данный Указ был принят в период наделения Президента РФ чрезвычайными полномочиями законотворческого характера, на основании пп. 2 и 3 Указа Президента РФ от 07.10.93 № 1598 «О правовом регулировании в период поэтапной конституционной реформы в Российской Федерации», регламентирующего полномочия Президента РФ по внесению безотлагательных изменений в действующее законодательство, и поэтому имел силу законодательного акта.

перечень региональных налогов, которые могут устанавливаться органами государственной власти субъектов РФ, и вытекающие из него ограничения по введению дополнительных налогов и обязательных отчислений, а также по повышению ставок налогов и налоговых платежей» (Постановление КС РФ от 21.03.97 № 5-П). В соответствии с п. 6 ст. 12 НК РФ не могут устанавливаться федеральные, региональные или местные налоги и (или) сборы, не предусмотренные НК РФ. Отменяются федеральные, региональные и местные налоги и сборы также федеральным законодателем (п. 5 ст. 12 НК РФ).

Статья 71 Конституции РФ относит к исключительному ведению Российской Федерации правовое регулирование федеральных налогов и сборов. Вправе ли федеральный законодатель регулировать региональные и местные налоги и сборы и если да, то в какой степени? Как отметил КС РФ, регулируя налогообложение, субъекты РФ в полной мере должны руководствоваться требованиями ст. 18 Конституции РФ о том, что права и свободы человека и гражданина определяют смысл, содержание и применение законов. При этом субъекты РФ не вправе определять налоговые изъятия произвольно, в нарушение принципов, закрепленных Конституцией РФ и федеральным законом. Установление налогов и сборов в отсутствие каких-либо ограничений противоречило бы провозглашенным в ст. 7 Конституции РФ целям социального государства, политика которого должна быть направлена на создание условий, обеспечивающих достойную жизнь и свободное развитие человека. По мнению КС РФ, недопустимость установления региональными законами произвольных налоговых изъятий вытекает также из принципа единой финансовой и налоговой политики, закрепленного в ст. 114 (пункт «б» части 1) Конституции РФ (Постановление КС РФ от 04.04.96 № 9-П).

Поскольку налогообложение всегда предполагает определенное ограничение прав и свобод человека, федеральный законодатель вправе, согласно части третьей ст. 55 Конституции РФ, устанавливать общие пределы такого ограничения, в том числе и на региональном (местном) уровне. В целях обеспечения справедливости, всеобщности, формально-юридического равенства, единства экономического пространства и других конституционных принципов федеральный законодатель вправе не только формулировать общие принципы налогообложения и исчерпывающий перечень региональных (местных) налогов и сборов, но и прямо устанавливать общие (стандартные) для всей территории Российской Федерации элементы региональных (местных) налогов и сборов. Разумеется, такое федеральное вмешательство должно носить «рамочный характер» и не может быть произвольным. «Федеральный законодатель не вправе определять существенные условия взимания конкретных региональных налогов, если только это не продиктовано необходимостью реализовать те или иные общие принципы налогообложения, не обосновано с позиции достижения равновесия между правами субъектов Федерации – с одной стороны, и ос-

новными правами человека и гражданина, принципом единства экономического пространства – с другой»¹.

КС РФ сформирована позиция, согласно которой перечень региональных налогов, внесение в него изменений и дополнений, круг налогоплательщиков, а также существенные элементы каждого регионального налога (в том числе объект налогообложения, налоговая база, предельная ставка налога) должны регулироваться федеральным законом с тем, чтобы не допускать излишнего обременения налогоплательщиков обязанностями по уплате налогов, устанавливаемыми законами субъектов РФ о региональных налогах, формирования доходной части бюджетов одних субъектов РФ за счет других, нарушения конституционных положений о единстве экономического пространства, равенстве прав человека и гражданина, свободном перемещении товаров, услуг и финансовых средств (Постановление КС РФ от 30.01.2001 № 2-П).

В практике КС РФ возник вопрос о толковании такого положения, как «установление налогов и сборов», применительно к полномочиям Российской Федерации и ее субъектов. Как указал КС РФ, федеральный законодатель устанавливает федеральные налоги и сборы в соответствии с Конституцией РФ, самостоятельно определяет не только их перечень, но и все элементы налоговых обязательств. Что касается установления налогов и сборов органами государственной власти субъектов РФ, то оно должно осуществляться в соответствии с имеющей прямое действие Конституцией РФ и с общими принципами налогообложения и сборов, содержащимися в федеральном законодательстве. Право субъектов РФ на установление налогов всегда носит *производный характер*, поскольку субъекты РФ связаны этими общими принципами. Указанные выводы применимы и к органам местного самоуправления (Постановление КС РФ от 21.03.97 № 5-П).

Компетенция субъектов РФ и муниципальных образований в налоговой сфере складывается из трех составляющих: 1) по введению региональных (местных) налогов и сборов; 2) по установлению региональных (местных) налогов и сборов; 3) по реализации делегированных полномочий в сфере налогообложения.

Первая группа полномочий предполагает, что в тех случаях, когда федеральный законодатель придает региональным и местным налогам факультативный характер, субъекты РФ и муниципальные образования самостоятельно решают, вводить или не вводить на своей территории региональные (местные) налоги и сборы, поскольку исчерпывающий перечень региональных налогов порождает только право, но не обязанность установить налог. Как указал КС РФ, «принятие Федерального закона о региональном налоге порождает право субъекта РФ своим законом установить и ввести в действие данный налог независимо от того, вводят ли его на своей территории другие субъекты РФ (Постановление от 30.01.2001 № 2-П).

¹ Налоговое право: Учеб. пособие / под ред. С. Г. Пепеляева. – М., 2000. – С. 321.

Вторая группа полномочий включает в себя «конкретизацию общих правовых положений, в том числе детальное определение субъектов и объектов налогообложения, порядка и сроков уплаты налогов, правил предоставления льгот, способов исчисления конкретных ставок (дифференцированные, прогрессивные или регрессивные) и т.д.» (Постановление КС РФ от 21.03.97 № 5-П).

Как пояснил КС РФ, регулирование федеральными законами региональных налогов носит рамочный характер и предполагает, что наполнение соответствующих правовых институтов конкретным юридическим содержанием осуществляется законодателем субъекта РФ. При этом законодатель субъекта РФ может осуществлять правовое регулирование регионального налога при условии, что такое регулирование не увеличивает налоговое бремя и не ухудшает положение налогоплательщиков по сравнению с тем, как это определяется федеральным законом (Постановление КС РФ от 30.01.2001 № 2-П). Так, согласно п. 12 ст. 64 НК РФ законами субъектов РФ могут быть установлены дополнительные основания и иные условия предоставления отсрочки и рассрочки уплаты региональных и местных налогов.

НК РФ достаточно четко определяет границы регионального и местного нормотворчества в сфере налогообложения. Согласно пунктам 3 и 4 ст. 12 НК РФ при установлении регионального налога законодательными (представительными) органами субъектов РФ определяются в порядке и пределах, которые предусмотрены НК РФ, следующие элементы налогообложения: налоговые ставки, порядок и сроки уплаты налогов. Законодательными (представительными) органами государственной власти субъектов РФ законами о налогах в порядке и пределах, которые предусмотрены НК РФ, могут устанавливаться налоговые льготы, основания и порядок их применения. Аналогичные полномочия отнесены к ведению муниципальных образований в отношении местных налогов и сборов. Все иные элементы налогообложения и налогоплательщики по региональным (местным) налогам определяются НК РФ.

Третья группа т.н. «делегированных полномочий» возникает в случае передачи отдельных полномочий в сфере налогообложения с одного уровня управления на другой. Необходимо заметить: из положения, что представительные органы местного самоуправления устанавливают местные налоги и сборы не следует вывод о том, что они не могут наделяться отдельными нормотворческими полномочиями в сфере регулирования региональных и федеральных налогов и сборов. Точно так же из посылки о том, что субъекты РФ устанавливают региональные налоги и сборы не следует вывод о том, что они не могут наделяться отдельными нормотворческими полномочиями в сфере регулирования федеральных или местных налогов и сборов. То есть жестко-императивная привязка: местные органы – исключительно местные налоги и сборы, субъекты РФ – исключительно региональные налоги и сборы, в налоговом законодательстве отсутствует.

Так, ст. 222 НК РФ предоставляет законодательным (представительным) органам субъектов РФ право дифференцировать размеры социальных налоговых вычетов по налогу на доходы физических лиц с учетом своих региональных особенностей и в пределах, установленных НК РФ. Согласно ст. 284 НК РФ ставка налога на прибыль организаций, подлежащего зачислению в региональные бюджеты, законами субъектов РФ может быть понижена для отдельных категорий налогоплательщиков. Можно привести и другие примеры делегирования субъектам РФ и муниципальным образованиям отдельных полномочий в сфере установления федеральных налогов и сборов.

В КС РФ указал, что из принципа единой налоговой политики вытекает недопустимость установления законами субъектов РФ произвольных налоговых льгот (Постановление КС РФ от 04.04.96 № 9-П). Принципу единства налоговой системы России не соответствует, прежде всего, предоставление различного рода налоговых льгот «местным товаропроизводителям», а также создание внутрироссийских «оффшорных зон» по примеру Калмыкии, Ингушетии и др. с льготными условиями налогообложения. В первом случае происходит формирование бюджетов одних территорий за счет налоговых доходов других территорий, во втором - перенос уплаты налогов на налогоплательщиков других регионов, что является недопустимым.

В литературе справедливо подчеркивается недопустимость увязывать налогообложение на региональном и местном уровнях с происхождением или назначением товаров (работ, услуг), местом нахождения налогоплательщика, а также многократного налогообложения одного и того же объекта на территории нескольких субъектов РФ одновременно, когда с одной и той же налоговой базы многократно исчисляется и уплачивается один и тот же налог¹.

Единство экономического пространства и, следовательно, единство налоговой системы обеспечиваются единой системой федеральных налоговых органов. При этом налоговые органы, будучи отнесены к федеральным экономическим службам, в соответствии с Конституцией РФ находятся в ведении Российской Федерации; налоговые органы в субъектах РФ являются территориальными органами федеральных органов исполнительной власти, а не органами субъектов РФ (Постановление КС РФ от 21.03.97 № 5-П).

§ 7. Принцип определенности налогообложения

Требование определенности – важнейший признак права как системы социальных норм. Источники права, особенно законодательство, отличаются особым юридическим языком, особая юридическая техника. Речь, прежде всего, идет о четкости, ясности, недвусмысленности изложения норма-

¹ См.: Пепеляев С. Г. Комментарий к Постановлению КС РФ от 30.01.2001 № 2-П // Ваш налоговый адвокат. – 2002. – № 2. – С. 14.

тивного материала. Право должно точно фиксировать требования, предъявляемые к поведению людей, рамки возможного, должного и запрещенного поведения, подробно расписывать возможные или требуемые варианты правомерных поступков, последствия их нарушения.

При этом законодатель должен соблюдать правило «*legem brevem esse oportet*» – закон должен быть кратким. Разумеется, краткость не должна достигаться в ущерб содержанию. Точность, конкретность, однозначность нормы обеспечивает *правовую унификацию*, то есть единообразное понимание и применение права всеми участниками правоотношений. Неопределенность содержания правовой нормы, напротив, допускает возможность неограниченного усмотрения в процессе реализации права, что приводит к разногласиям, произволу, правовым конфликтам.

«Если каждый отдельный человек должен подчиняться праву, если он должен приспособлять свое поведение к его требованиям, то очевидно, что первым условием упорядоченной жизни является определенность этих требований... Всякая неясность противоречит самому понятию правопорядка и ставит человека в весьма затруднительное положение: неизвестно, что исполнять и к чему приспособляться... Индивид, поставленный лицом к лицу с обществом, государством, имеет право требовать, чтобы ему было этим последним точно указано, чего от него хотят и какие рамки ему ставят»¹. *Ubi jus incertum, ibi nullum* – когда закон неопределен, он не существует – гласит аксиома древнеримского права.

К неопределенности текста приводит использование метафор, афоризмов, оценочных категорий, то есть т.н. «художественной образности». Именно поэтому язык закона такой сухой и формализованный, лишенный каких-либо литературных изысков. В конечном счете, определенность права обеспечивает единый для всех, устойчивый правопорядок в обществе. «Общеправовой критерий определенности, ясности, недвусмысленности правовой нормы вытекает из конституционного принципа равенства всех перед законом и судом, поскольку такое равенство может быть обеспечено лишь при условии единообразного понимания и толкования нормы всеми правоприменителями. Неопределенность содержания правовой нормы, напротив, допускает возможность неограниченного усмотрения в процессе правоприменения и неизбежно ведет к произволу, а значит – к нарушению принципов равенства и верховенства закона» (Постановление КС РФ от 15.07.99 № 11-П).

Принцип определенности налогообложения развивает требование формальной определенности права применительно к налоговому законодательству. Согласно ст. 3 НК РФ он включает в себя следующие требования: 1) при установлении налогов должны быть определены все элементы налогообложения (п. 6 ст. 3 НК РФ); 2) акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить

¹ Покровский И.А. Основные проблемы гражданского права. – М., 2001. – С. 89.

(п. 7 ст. 3 НК РФ); 3) все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (п. 7 ст. 3 НК РФ).

Важность точного определения всех аспектов налогообложения подчеркивал еще А. Смит: «Налог, который обязывается уплачивать каждое отдельное лицо, должен быть точно определен, а не произволен. Срок уплаты, способ платежа, сумма платежа – все это должно быть ясно и определено для плательщика и для всякого другого лица. Там, где этого нет, каждое лицо, облагаемое данным налогом, отдается в большей или меньшей степени во власть сборщика налогов, который может отягощать налог для всякого неугодного ему плательщика или вымогать для себя угрозой такого отягощения подарок или взятку. Неопределенность обложения развивает наглость и содействует подкупности того разряда людей, которые и без того не пользуются популярностью даже в том случае, если они не отличаются наглостью и подкупностью. Точная определенность того, что каждое отдельное лицо обязано платить, в вопросе налогового обложения представляется делом столь большого значения, что весьма значительная степень неравномерности, как это, по моему мнению, явствует из опыта всех народов, составляет гораздо меньшее зло, чем весьма малая степень неопределенности»¹.

Требование определенности соблюдается, а налог считается установленным лишь в том случае, когда законом определены налогоплательщики и все элементы налогообложения, а именно: объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога, налоговые льготы (п. 1 ст. 17 НК РФ). При этом первые шесть элементов носят обязательный характер, последний (налоговые льготы) – факультативный, поскольку для отдельных налогов и сборов какие-либо льготы могут и не устанавливаться.

Язык налогового законодательства должен быть *общедоступен* для восприятия, понятен каждому, рассчитан не на узкого специалиста, а на обычного, «среднего» россиянина. Особое значение здесь придается правилу, сформулированному еще древнеримскими юристами: *Leges intellegi ab omnibus debent* – законы должны быть понятны каждому. Вряд ли можно согласиться с мнением А.М. Эрделевского о том, что требования к налоговому акту в аспекте его определенности должны дифференцироваться в зависимости от вида субъекта, выступающего в качестве налогоплательщика. Согласно такому подходу наибольшую способность самостоятельно разобраться в содержании налогового акта следует предполагать у налогоплательщика-организации, меньший уровень такой способности – у налогоплательщика-гражданина, занимающегося предпринимательской деятельностью, и, наконец, наименьшая способность в этом отношении – у обычного гражданина-налогоплательщика². Однако принцип всеобщности

¹ Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов: В 2 т. – М., – 1935. – Т.2. – С. 341.

² См.: Эрделевский А.М. Комментарий к части первой Налогового кодекса Российской Федерации (постатейный). – М., 1999. – С. 19.

и равенства налогообложения, а также запрет налоговой дискриминации требуют, чтобы содержание налоговой обязанности и, следовательно, все ее основные характеристики излагались одинаково определенно для *каждого лица*, независимо от его «правовой личности», организационно-правовой формы и иных социально-юридических признаков.

Известный русский экономист Н.И. Тургенев подчеркивал, что «количество налога, время и образ платежа должны быть определены, известны платящему и независимы от власти собирателей. Напротив, неопределенность налога отдаст платящих на произвол собирателей»¹.

Вопросы определенности налоговых норм неоднократно затрагивались в судебной практике КС РФ, которым сделаны важнейшие выводы о том, что в Российской Федерации, как в правовом государстве, законы о налогах должны содержать четкие и понятные нормы. Именно этим обусловлено предписание НК РФ о том, что необходимые элементы налогообложения (налоговых обязательств) должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги и сборы, когда и в каком порядке он обязан платить. Формальная определенность налоговых норм должна обеспечить их правильное понимание и применение. Расплывчатость налоговой нормы, наоборот, может привести к не согласующемуся с принципом правового государства произвольному и дискриминационному ее применению государственными органами и должностными лицами в их отношениях с налогоплательщиками и тем самым – к нарушению принципа юридического равенства и вытекающего из него требования равенства налогообложения. Поэтому предусмотренный в дефектных – с точки зрения требований юридической техники – нормах налог не может считаться законно установленным (Постановления КС РФ от 28.03.2000 № 5-П, от 20.02.2001 № 3-П и др.).

Согласно п. 7 ст. 3 НК РФ все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика, плательщика сборов. К сожалению, термины «сомнение», «противоречие», «неясность» нормативно не определены и носят оценочный характер. В то же время при рассмотрении налоговых споров, основанных на различном толковании налоговыми органами и налогоплательщиками норм законодательства о налогах и сборах, судам необходимо оценивать определенность соответствующей нормы².

Под *сомнением* понимают невозможность для правоприменителя однозначно истолковать подлежащий применению нормативный акт из-за наличия в нем противоречий или неясностей. *Противоречие* – это наличие двух норм одинаковой юридической силы и взаимоисключающего содержания. Конкурирующие нормы могут содержаться как в тексте одного нормативно-правового акта, так и в разных актах одного уровня. *Неясность* – наличие пробелов или оценочных категорий, не позволяющих од-

¹ Тургенев Н.И. Опыт теории налогов // У истоков финансового права. – М. 1998. – С. 137.

² См.: п. 4 Постановления Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник ВАС РФ. – 2001. – № 7.

нозначно установить действительную волю законодателя. В целом акты налогового законодательства не должны содержать *оценочные категории*, то есть т.н. «каучуковые нормы». Этим налоговое право отличается от частноправовых отраслей, насыщенных оценочными, диспозитивными нормами. При этом требование определенности приобретает особенно важное значение в отношении норм, устанавливающих элементы налогообложения, и института налоговой ответственности.

Если противоречия и неясности нормативных актов представляют собой недостатки юридической техники, то сомнение – реакцию правосознания участника налогового правоотношения, реализующего (применяющего) нормативный акт. Поэтому вряд ли оправданно перечисление сомнений, с одной стороны, и противоречий и неясностей, с другой, в одном логическом ряду, это – разнопорядковые явления.

Заметим, что речь идет о коллизиях, во-первых, *существенного*, во-вторых *неустранимого* характера. Как следует из правовых позиций КС РФ, некоторые неточности юридико-технического характера, допущенные законодателем при формулировании налоговых норм, хотя и затрудняют уяснение действительного смысла закона, однако еще не дают оснований для вывода о том, что указанные нормы являются неопределенными, расплывчатыми, не содержащими четких стандартов и, следовательно, не отвечающими принципам налогового законодательства в правовом государстве, как они закреплены в Конституции РФ (Постановления КС РФ от 20.03.2000 № 5-П). В практике арбитражных судов сформировалась позиция, согласно которой в качестве неустранимых могут рассматриваться лишь те сомнения, противоречия и неясности, которые оказалось невозможным устранить, несмотря на использование всех известных методов толкования законов: грамматического, систематического, логического и исторического.

Таким образом, под *неустранимостью* подразумевается невозможность ликвидировать коллизию (противоречие, неясность) в рамках правоприменительного процесса, когда единственно возможным средством их устранения остается правотворчество. Следует согласиться с мнением, что закрепленная п. 7 ст. 3 НК РФ «презумпция правоты» налогоплательщика при разрешении налоговых споров должна применяться лишь в качестве крайней меры, когда все иные юридические средства исчерпаны. При этом в качестве неустранимых могут рассматриваться только те сомнения, противоречия и неясности, которые оказалось невозможным устранить, несмотря на использование известных методов толкования, а также сравнительно-правового анализа данной нормы и смежных с ней норм налогового права, а равно – путем непосредственного применения основных начал законодательства о налогах и сборах¹.

Дело в том, что добиться абсолютной определенности закона объек-

¹ См.: Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации (части первой и второй) / под ред. Р.Ф.Захаровой, С. В. Земляченко. – М., 2001. – С. 38; Научно-практический постатейный комментарий к Части первой Налогового кодекса. – М., 2000. – С. 68-69.

тивно невозможно, любые нормы всегда носят лишь *относительно определенный* характер. Существует множество объективных причин, обуславливающих необходимость толкования законодательства. Возможность для различного понимания одного и того же нормативного материала заложена уже в самой языковой, письменной форме его изложения. Правовые нормы имеют абстрактную, обобщающую форму, рассчитанную на некий «усредненный» тип жизненной ситуации. Реальная жизнь намного богаче и многообразнее любого закона, поэтому невозможно исчерпывающе охватить действующей нормой все жизненные ситуации, требующие правового регулирования. Non possunt omnes articuli singillatim aut legibus comprehendī – не могут все отдельные случаи быть объяты законами. Даже в тех случаях, когда нормативная модель общественных отношений все-таки существует, правовая норма (в силу ее общего, абстрактного характера) не позволяет заранее предусмотреть все возможные нюансы, которые могут возникнуть в процессе ее реализации.

Кроме того, общественным отношениям присущ динамизм, постоянное развитие, изменение, эволюция. «Законодатель может выражаться только в терминах прошедшего и настоящего, – отмечает Ф.В. Тарановский, – приспособление их к дальнейшему движению жизни неминуемо потребует толкования»¹. Другими причинами относительной определенности права являются «особенности формулирования правовых норм (краткость, лаконичность, специальная терминология), их смысловые связи с другими нормами, отсылки к иным социальным нормам и оценкам, а также недостатки законодательной техники»². В большинстве случаев знание основных методов толкования права позволяет юристу-профессионалу правильно выяснить содержание той или иной нормы права.

Своеобразным пересечением принципов определенности налогообложения и презумпции невиновности является закрепленный в п. 6 ст. 108 НК РФ специальный принцип: «Неустранимые сомнения в виновности лица, привлекаемого к ответственности, толкуются в пользу этого лица». В содержании данной нормы можно уловить идею, сформулированную еще Ульпианом: *satius esse impunitum reliqui facinus nocentis quam innocentem damnari* – лучше оставить преступление безнаказанным, чем осудить невиновного. Разница между указанными принципами состоит в том, требование определенности относится к налоговому законодательству, а презумпция невиновности – к фактическим обстоятельствам налогового правонарушения. То есть в первом случае речь идет исключительно о *нормативном материале*, а во втором – о *конкретных налоговых правоотношениях*.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Как соотносятся идея справедливости в праве и налогообложение?

¹ Тарановский Ф.В. Энциклопедия права. – СПб., 2001. – С. 255.

² Алексеев С. С. Общая теория права: В 2 т. – М., 1982. – Т.2. – С. 395.

2. Каким образом реализуются в сфере налогообложения требования свободы, равенства, братства?
3. Что представляют собой общие принципы налогообложения, каковы их функции, отличительные признаки?
4. В чем проявляется законность налогообложения?
5. Как реализуется принцип всеобщности и равенства налогообложения?
6. Что предполагает принцип соразмерности налогообложения?
7. Каковы основные этапы централизации налоговой системы России?
8. Как распределяются налоговые полномочия между Российской Федерацией, субъектами РФ и муниципальными образованиями?
9. Какие требования включает требование определенности налогообложения?

Глава 5. УЧАСТНИКИ НАЛОГОВЫХ ПРАВООТНОШЕНИЙ

§ 1. Субъекты налогового права: общие положения

Субъект налогового права – это внешне обособленное, способное самостоятельно вырабатывать, выражать и осуществлять единую волю лицо, которое налоговое законодательство наделяет налогово-правовым статусом, то есть потенциальной способностью участвовать лично либо через представителя в налоговых правоотношениях.

Субъект налогового права характеризуют два основных признака: а) *социальный*, то есть внешняя обособленность, персонификация лица (выступление вовне в виде единого лица, персоны) и его способность свободно вырабатывать, выражать, осуществлять единую волю; б) *юридический* – признание за лицом способности выступать носителем тех или иных субъективных прав и обязанностей в сфере налогообложения, то есть участвовать в налоговых правоотношениях. Юридический признак можно назвать «налоговой правосубъектностью».

Участник налогового правоотношения – правосубъектное лицо, у которого в рамках налогового правоотношения возникают субъективные юридические права и обязанности. Как видим, понятия «субъект налогового права» и «участник налогового правоотношения» близки, но не тождественны. Эти категории соотносятся как целое и часть (общее и частное): участник налогового правоотношения всегда выступает субъектом налогового права, поскольку обладает соответствующей правосубъектностью; но не всякий субъект налогового права является участником конкретного налогового правоотношения.

Согласно Конституции РФ элементом общей правосубъектности является обязанность каждого уплачивать законно установленные налоги и сборы; но реализуют эту обязанность субъекты, которые в реальной жизни связаны с определенными объектами налогообложения. Налоговая правосубъектность – легальная предпосылка для участия в налоговом правоотношении. Субъект налогового права – всегда лишь *потенциальный* участник налогового правоотношения, в реальной жизни он может никогда в него не вступить. Таким образом, участником налогового правоотношения является лицо, *фактически реализовавшее* свою налоговую правоспособность, носитель конкретных субъективных прав и обязанностей в сфере налогообложения.

Налоговая правосубъектность включает в себя налоговую правоспособность и дееспособность. *Налоговая правоспособность* представляет собой способность лица согласно налоговому законодательству иметь соответствующие права и нести обязанности, *дееспособность* – способность лично участвовать в налоговых правоотношениях, а также нести ответственность за нарушения налогового законодательства. Для юридических лиц оба этих качества возникают одновременно – с момента государствен-

ной регистрации. У физических лиц налоговая правоспособность возникает с момента рождения и прекращается со смертью, наличие же налоговой дееспособности определяется установленными НК РФ юридическими фактами (возраст, вменяемость). Так, малолетний ребенок или невменяемый гражданин, являющиеся собственниками недвижимого имущества, обладают налоговой правоспособностью, но реализовать свои права и обязанности как налогоплательщики могут лишь через своих представителей; таким образом, налоговая дееспособность у них отсутствует.

Статья 9 НК РФ в качестве участников налоговых правоотношений называет: налогоплательщиков; налоговых агентов; налоговые и таможенные органы; сборщиков налогов и сборов; органы государственных внебюджетных фондов. Очевидно, этот перечень не является исчерпывающим, поскольку налоговое законодательство упоминает и других субъектов, наделенных *специальной налоговой правосубъектностью*. К последним относятся, например, представители налогоплательщиков – законные и уполномоченные. Значительную роль в налоговых правоотношениях играют банки. В сфере налогового контроля могут быть задействованы эксперты, специалисты, понятые, свидетели. Нельзя не отметить регистрирующие и иные органы, обязанные согласно ст. 85 НК РФ сообщать в налоговые органы сведения, связанные с учетом налогоплательщиков. Важнейшими субъектами налогового права являются Российская Федерация, субъекты РФ, муниципальные образования. Законодательные (представительные) органы власти играют решающую роль в правоотношениях по установлению и введению налогов на соответствующей территории.

Разумеется, основными субъектами налогового права являются налогоплательщик, с одной стороны, и государство в лице налоговых органов – с другой. Участие всех иных лиц в налоговых правоотношениях носит *факкультативный*, подчас эпизодический характер. В самом общем виде субъектов налогового права можно подразделить на три группы.

Физические лица, к которым НК РФ относит граждан Российской Федерации, иностранных граждан и лиц без гражданства. В отдельную подгруппу выделяются индивидуальные предприниматели.

Организации – юридические лица, образованные в соответствии с законодательством РФ (*российские организации*), а также иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, их филиалы и представительства, созданные на территории Российской Федерации (*иностраннные организации*);

Публично-территориальные образования – Российская Федерация, субъекты РФ, муниципальные образования, участвующие в налоговых правоотношениях, как правило, в лице уполномоченных органов государственной власти и местного самоуправления. Такими органами являются законодательные (представительные) и исполнительные органы власти, налоговые, таможенные и финансовые органы, органы государственных

внебюджетных фондов, органы внутренних дел и др.

По функционально-целевой роли, организационному статусу и наличию властных полномочий выделяются *публичные* и *частные субъекты* налогового права. Интересной представляется позиция Д.В. Винницкого, различающего частную налоговую правосубъектность как предусмотренную налоговым законодательством способность индивидуальных субъектов, руководствуясь собственным (частным) интересом и подчиняясь в установленных законом случаях публичному интересу, выступать в качестве функционально подчиненной стороны в налоговых правоотношениях, и публичную налоговую правосубъектность как способность и одновременно обязанность государственных (муниципальных) органов и общественно-территориальных образований, руководствуясь на основе закона публичными (общественными) интересами и имеющими публичное значение частными интересами, выступать в налоговых правоотношениях в качестве управомоченной стороны, обладающей властными полномочиями¹.

Переплетение публичных и частных интересов в сфере налогообложения встречается довольно часто. Так, банки по своему статусу являются частными организациями, не включенными в иерархическую систему государственного управления. Однако в налоговых правоотношениях они выполняют *публичные функции* по перечислению налоговых платежей в бюджет. Характерно, что такие операции банки осуществляют бесплатно, то есть какого-либо субъективного интереса для участия в налоговых правоотношениях они не имеют.

Некоторые авторы выделяют такую категорию, как «носители налога», понимая под ними лиц, которые фактически несут тяжесть налогообложения по завершению процессов переложения налога². Прежде всего, имеется в виду косвенное налогообложение, когда налогоплательщик, уплачивающий налог, включает сумму налога в цену товаров (работ, услуг) и компенсирует свои затраты по уплате налога за счет покупателя. В данном случае понятия «налогоплательщик» и «лицо, несущее налоговое бремя», не совпадают. Полагаем, что термин «носитель налога» может использоваться как экономическая (но не правовая) категория в научном и учебном процессе. Но к участникам налоговых правоотношений носителей налога отнести нельзя, поскольку какими-либо юридическими правами и обязанностями в сфере налогообложения они не обладают.

§ 2. Налогоплательщики: понятие и виды

Согласно ст. 19 НК РФ *налогоплательщики и плательщики сборов* (далее – налогоплательщики) – *организации и физические лица, на которых в соответствии с НК РФ возложена обязанность уплачивать соответственно налоги и (или) сборы*. Внимательный анализ этой дефиниции

¹ Винницкий Д.В. Субъекты налогового права. – М., 2000. – С. 18-19.

² См.: Налоговое право: Учеб. пособие / под ред. С.Г. Пепеляева. – М., 2000. – С. 83; Налоги и налоговое право: Учеб. пособие / под ред. А.В. Брызгалова. – М., 1997. – С. 387.

наглядно показывает различие между категориями «субъект налогового права» и «участник налогового правоотношения».

Согласно п. 2 ст. 83 НК РФ постановка на учет в налоговых органах организаций и индивидуальных предпринимателей и включение их в Единый реестр налогоплательщиков осуществляется независимо от наличия обстоятельств, с которыми НК РФ связывает возникновение обязанности по уплате того или иного налога. То есть лицо признается налогоплательщиком еще *до появления у него объекта налогообложения*. Представим ситуацию: предприятие создано, прошло государственную регистрацию, но никакой финансово-хозяйственной деятельности не осуществляло и впоследствии ликвидировано; таким образом, обязанностей по уплате налогов и сборов у него не возникло, хотя предприятие и было зарегистрировано в качестве налогоплательщика. С другой стороны, согласно ст. 19 НК РФ налогоплательщиком признается лицо, обязанное уплачивать налоги и сборы. С какого же момента лицо становится налогоплательщиком – с момента внесения его в единый государственный реестр или же с возникновением у него налоговой обязанности? Можно ли назвать приведенную выше организацию налогоплательщиком или нет?

Налицо явное противоречие, разрешение которого возможно путем различения статуса налогоплательщика как субъекта налогового права и как участника налогового правоотношения. В налоговых органах организации и индивидуальные предприниматели регистрируются в качестве пока лишь *потенциальных* участников налоговых правоотношений. Внесение их в Единый реестр налогоплательщиков означает наделение лица налоговой правоспособностью, то есть *идеальной возможностью* участвовать в налоговых правоотношениях. Речь в данном случае идет о налогоплательщиках как субъектах налогового права. Возникновение налоговой обязанности законодатель связывает с определенным юридическим фактом – наличием у лица *объекта налогообложения*. Поэтому участником налогового правоотношения лицо становится с появлением у него объекта налогообложения. Как видим, в дефиниции, закрепленной в ст. 19 НК РФ, законодатель понимает под налогоплательщиком именно участника налогового правоотношения. Иначе невозможно объяснить, кем является лицо, надлежаще зарегистрированное в качестве налогоплательщика, но у которого так и не возникло реальной обязанности по уплате налогов и сборов.

Сходной позиции придерживается Ю.А. Крохина, отмечая, что налогоплательщика как субъекта налогового права характеризует потенциальная возможность быть участником налогового правоотношения; реальная обязанность уплачивать какой-либо налог возлагается на лицо с момента возникновения обстоятельств, установленных налоговым законодательством и предусматривающих уплату данного налога; возникновение таких обстоятельств служит юридическим фактом, на основании которого субъ-

ект налогового права приобретает статус участника налоговых правоотношений¹.

Серьезный теоретический интерес представляет вопрос: можно ли называть налогоплательщиком лицо, официально не поставленное на учет в налоговых органах, но имеющее объект налогообложения? Допустим, лицо занимается коммерческой деятельностью, уклоняясь от государственной регистрации. Является ли оно налогоплательщиком? В.В. Витрянский и С.А. Герасименко при решении этого вопроса придают решающее значение объекту налогообложения. «Сам налог в определенном смысле направлен не столько на субъекта как такового, сколько на конкретный объект налогообложения, – полагают указанные авторы. – Для целей налогообложения те или иные аспекты, связанные с оформлением субъекта как юридического лица, не имеют того значения, какое они имеют для признания за соответствующим субъектом гражданской правоспособности»². Другие авторы исходят из первичности статуса лица, оформленного государственной регистрацией, а не объекта налогообложения³. Полагаем, следует согласиться с последней позицией. Именно государственная регистрация, легализующая предпринимательскую деятельность, является надлежащей предпосылкой для наделения лица налоговой правосубъектностью, именно она позволяет ему *на законных основаниях* участвовать в налоговых правоотношениях.

Налогоплательщики подразделяются на физических лиц и организации. Налогово-правовой статус каждой группы имеет свои особенности. В частности, **физические лица** в отличие от организаций не обязаны вести бухгалтерский учет. Согласно ст. 11 НК РФ к физическим лицам относятся: а) *граждане Российской Федерации*; б) *иностранцы граждане*; в) *лица без гражданства* (апатриды). Возраст и вменяемость не влияют на признание физического лица налогоплательщиком.

С точки зрения подоходного налогообложения выделяются физические лица, являющиеся налоговыми резидентами РФ, и физические лица, не являющиеся налоговыми резидентами РФ, но получающие доходы от источников в Российской Федерации. К *налоговым резидентам РФ* согласно ст. 11 НК РФ относятся физические лица, фактически находящиеся на территории Российской Федерации не менее 183 дней в календарном году. Течение этого срока прерывается окончанием налогового периода (календарного года), и в новом налоговом периоде (календарном году) отсчитывается заново. Физические лица, фактически находящиеся на территории Российской Федерации менее 183 дней в календарном году, не являются налоговыми резидентами РФ. От определения статуса налогоплательщика как налогового резидента или нерезидента зависит выбор объекта налогообложения и налоговой ставки, которые у них существенно раз-

¹ Налоговое право России: Учебник для вузов / отв. ред. Ю.А. Крохина. – М., 2003. – С. 224.

² Витрянский В.В., Герасименко С.А. Налоговые органы, налогоплательщик и Гражданский кодекс. – М., 1995. – С. 12-13.

³ Кустова М.В., Ногина О.А., Шевелева Н.А. Указ. соч. – С. 73-74.

личаются. Налоговые резиденты РФ уплачивают налоги со всех доходов, полученных как на территории Российской Федерации, так и за ее пределами; нерезидент – только с доходов, полученных на территории России.

Среди физических лиц в отдельную категорию налогоплательщиков выделены **индивидуальные предприниматели** – физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, а также частные нотариусы, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты¹. Как видим, налоговое законодательство в отличие от ГК РФ приравнивает к предпринимателям и частнопрактикующих граждан – адвокатов, нотариусов. Физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, но не зарегистрировавшиеся в качестве индивидуальных предпринимателей в нарушение требований гражданского законодательства, при исполнении обязанностей, возложенных на них НК РФ, не вправе ссылаться на то, что они не являются индивидуальными предпринимателями (п. 2 ст. 11 НК РФ).

К **налогоплательщикам-организациям** законодатель относит две категории субъектов: а) *российские организации*; б) *иностранные организации*. Под российскими организациями понимаются юридические лица, образованные в соответствии с законодательством Российской Федерации, под иностранными – 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. Как видим, в отношении российской организации для признания ее в качестве налогоплательщика обязателен статус юридического лица, определяемый нормами гражданского законодательства². В отношении иностранных организаций это требование не является обязательным.

Следует помнить, что *должностные лица организаций* не являются субъектами налоговых правоотношений и не могут быть привлечены к налоговой ответственности в соответствии с положениями НК РФ.

Филиалы и иные обособленные подразделения российских организаций налогоплательщиками не являются, но исполняют обязанности этих организаций по уплате налогов и сборов по своему месту нахождения. Следует согласиться с высказанной в литературе позицией, что для организаций-налогоплательщиков обязанность их обособленных подразделе-

¹ Вопрос о конституционности включения в группу субъектов налоговых отношений, объединенных родовым понятием «индивидуальные предприниматели», частных нотариусов рассматривался КС РФ, который в Определении от 06.06.02 № 116-О признал такое включение правомерным. КС РФ указал, что само по себе отнесение частных нотариусов в целях налогообложения к индивидуальным предпринимателям не препятствует дальнейшему учету особенностей их юридического статуса как *самозанятых граждан* при установлении отдельных налогов и сборов.

² Характерно, например, что *простое товарищество*, не обладающее статусом юридического лица, с позиций НК РФ самостоятельным налогоплательщиком не является. Не нашли отражения в НК РФ и идеи признания *консолидированной группой налогоплательщиков* участников финансово-промышленных групп.

ний уплачивать налоги и сборы должна рассматриваться как разновидность налоговых обязанностей самих создавших эти подразделения юридических лиц¹. Обособленные подразделения не обладают в полном объеме налоговой дееспособностью, в частности, они не могут быть привлечены к налоговой ответственности. С другой стороны, отдельные элементы налогово-правового статуса им присущи. Так, согласно ст. 89 НК РФ налоговые органы вправе проверять филиалы и представительства независимо от проведения проверок самого налогоплательщика, рассматривая их в качестве самостоятельного подконтрольного субъекта.

Налогово-правовой статус обособленных подразделений вызывает оживленную дискуссию. Прежде всего, речь идет о содержании этого понятия. Согласно ст. 11 НК РФ *обособленное подразделение организации* – любое территориально обособленное от нее подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места. Как видим, налогово-правовая дефиниция «обособленного подразделения» намного шире, чем соответствующая категория гражданского права, относящая к обособленным подразделениям лишь филиалы и представительства юридических лиц. Признание обособленного подразделения таковым с позиции налогового законодательства производится независимо от того, отражено или не отражено его создание в учредительных или иных организационно-распорядительных документах организации, и от полномочий, которыми наделяется указанное подразделение.

Основным критерием обособленного подразделения согласно НК РФ является наличие территориально обособленных рабочих мест. *Рабочее место* – это место, в котором работник должен находиться или в которое ему необходимо прибыть в связи с его работой и которое прямо или косвенно находится под контролем работодателя². При этом рабочее место считается *стационарным*, если оно создается на срок более одного месяца. Создание обособленного подразделения вне места нахождения организации (то есть на территории, подконтрольной иному налоговому органу) является основанием для постановки организации на учет в налоговом органе по месту нахождения обособленного подразделения.

Серьезные споры вызывает вопрос о том, является ли *одно стационарное рабочее место* обособленным подразделением. Нормы ст. 11 НК РФ, регулирующие этот вопрос, допускают различные толкования. Официальная позиция налоговых органов состоит в следующем. Нормативное определение рабочего места распространяется на случаи, при которых возникают отношения работника и работодателя, являющихся сторонами трудового договора (контракта). Согласно ст. 83 НК РФ в целях проведения налогового контроля налогоплательщики подлежат постановке на учет в налоговых органах по месту нахождения обособленных подразделений, и в

¹ См.: Парыгина В.А., Тедеев А.А. Налоговое право Российской Федерации. – Ростов н/Д., 2002. – С. 157.

² См.: ст. 1 Федерального закона от 17.07.1999 № 181-ФЗ «Об основах охраны труда в Российской Федерации» и ст. 209 Трудового Кодекса РФ // Справочно-правовая система «Консультант Плюс».

этих целях не имеет значения создание одного или нескольких рабочих мест, территориально отделенных от основной организации. В определении обособленного подразделения, приведенном в ст. 11 НК РФ, одним из критериев такого подразделения действительно значится оборудование стационарных рабочих мест. Но следует учитывать, что это поглощает понятие одного оборудованного стационарного рабочего места. Кроме того, в ст. 11 НК РФ словосочетание «рабочее место» употребляется и в единственном числе, что было бы неправильным по смысловой нагрузке в случае, если бы законодатель не считал обособленным подразделением организации подразделение, состоящее из одного рабочего места. Таким образом, налоговые органы считают, что в целях налогообложения обособленным подразделением признается и создание одного стационарного рабочего места вне места нахождения организации¹.

Налоговое законодательство отдельно выделяет такую категорию налогоплательщиков, как взаимозависимые лица. Признание лиц взаимозависимыми дает право налоговым органам проверять правильность применения цен, указанных сторонами в сделках, для целей налогообложения. Согласно п. 1 ст. 20 НК РФ *взаимозависимыми лицами* признаются лица, отношения между которыми могут оказывать влияние на условия или экономические результаты их деятельности или деятельности представляемых ими лиц, а именно: 1) одна организация непосредственно и (или) косвенно участвует в другой организации, и суммарная доля такого участия составляет более 20 %; 2) одно физическое лицо подчиняется другому физическому лицу по должностному положению; 3) лица состоят в соответствии с семейным законодательством РФ в брачных отношениях, отношениях родства или свойства, усыновителя и усыновленного, а также попечителя и опекаемого. Этот перечень является открытым, поскольку суд может признать лица взаимозависимыми и по иным основаниям, прямо не предусмотренным в НК РФ. Главное, чтобы отношения между ними могли с точки зрения государства повлиять на результаты сделок по реализации товаров (работ, услуг).

§ 3. Налогоплательщики: основы правового статуса

Основу *налогово-правового статуса* налогоплательщиков составляет совокупность закрепленных налоговым законодательством субъективных прав и обязанностей в сфере налогообложения. Следует различать *общий налогово-правовой статус*, которым наделяются все налогоплательщики, независимо от их индивидуальных и групповых особенностей, и *специальный*, вытекающий из принадлежности лица к выделяемой по определенным критериям (организационно-правовая форма, вид деятельности, численность работающих, объем выручки и т.п.) категории налогоплательщи-

¹ См.: Письмо МНС от 29.04.2004 № 09-3-02/1912 «О признании одного рабочего места обособленным подразделением» // Экономика и жизнь. – 2004. – № 29.

ков либо связанный с уплатой конкретного налога. Общий статус налогоплательщика в полном объеме регулируется частью первой НК РФ, специальный, как правило, – частью второй НК РФ. Права и обязанности налогоплательщика, составляющие общий налогово-правовой статус, могут быть названы *основными*, специальный – *специальными*.

Субъективное право налогоплательщика – это предусмотренная налогово-правовой нормой мера дозволенного поведения, обеспеченная соответствующими обязанностями должностных лиц налоговых органов и гарантированная мерами административной и судебной защиты¹. Главное в правах налогоплательщиков – возможность их использования по собственному усмотрению без угрозы применения государственных санкций. Субъективное право всегда выступает юридическим средством для достижения определенного интереса, блага, ценности. Рассмотрим общие права и обязанности налогоплательщиков, закрепленные частью первой НК РФ, остановившись на наиболее актуальных аспектах их реализации.

1) Право получать от налоговых органов по месту учета бесплатную информацию. Содержание такой информации определено законодателем исчерпывающим образом и включает сведения: а) о действующих налогах и сборах, б) о налоговом законодательстве и иных актах, содержащих налогово-правовые нормы, в) о правах и обязанностях налогоплательщиков, г) о полномочиях налоговых органов и их должностных лиц.

Информация должна предоставляться любым налоговым органом, в который обратился налогоплательщик, а не только налоговым органом в котором налогоплательщик состоит на учете. Единственное исключение – это когда у данного налогового органа запрашиваемая информация отсутствует. Ограничения на предоставляемую налогоплательщику информацию, установленную ведомственными актами, сводятся к следующему.

Во-первых, информация, содержащаяся в актах с грифами «Особой важности», «Совершенно секретно», «Секретно», «Для служебного пользования», «Не для печати», предоставляется в случаях, объеме и порядке, исключающих разглашение сведений, составляющих государственную тайну, или сведений конфиденциального характера.

Во-вторых, информация, затрагивающая непосредственно права, свободы и законные интересы конкретного, поименованного в тексте налогоплательщика, предоставляется только этому налогоплательщику или его уполномоченному представителю.

В-третьих, информация, касающаяся прав и обязанностей налоговых органов и их должностных лиц, предоставляется только в случае и в части, непосредственно затрагивающих права, свободы и законные интересы данного налогоплательщика².

¹ Интересная мысль высказана С.Г.Пепеляевым: «В широком смысле *права плательщиков налогов и сборов* – это права на реализацию закрепленных в законодательстве основных (конституционных) принципов налогообложения» (в кн.: Налоговое право: Учебник. / Под ред. С.Г.Пепеляева. – М., 2004. – С.167).

² См.: Положение об информировании налогоплательщиков по вопросам налогов и сборов: Утв. Приказом МНС РФ от 05.05.99 № ГБ-3-15/120 // Экономика и жизнь. – 1999. – № 29.

Информация по вопросам налогов и сборов может предоставляться налоговыми органами для общедоступного ознакомления в местах нахождения налоговых органов с использованием устных объявлений, информационных стендов, табло и иных технических средств, применяемых для распространения информации. Кроме того, согласно ст. 16 НК РФ сведения о действующих региональных налогах и сборах и об их основных положениях ежеквартально публикуются МНС РФ, а сведения о действующих местных налогах и сборах и об их основных положениях – региональными налоговыми органами (не реже одного раза в год).

2) Право получать от Минфина РФ письменные разъяснения по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, от финансовых органов в субъектах РФ и органов местного самоуправления - по вопросам применения соответственно регионального законодательства о налогах и сборах и муниципальных нормативно-правовых актов о местных налогах и сборах. Днем подачи письменного запроса (в том числе отправленного почтой) считается дата регистрации его налоговым органом. Ответ на запрос дается бесплатно в письменном виде. В качестве письменного ответа рассматриваются также телефонограммы и иные сообщения, передаваемые с использованием подобных видов связи.

В запросе должна содержаться подробная информация о его предмете. Также требуется приложить все имеющиеся у налогоплательщика документы и материалы, относящиеся к предмету запроса. В случае непредоставления либо неполного предоставления информации (документов, материалов), не позволяющей дать полный ответ на заданный вопрос, налоговый орган обязан уведомить налогоплательщика о том, какая информация (документы, материалы) необходима для рассмотрения вопроса. При игнорировании такого уведомления налогоплательщиком налоговый орган вправе оставить запрос без ответа.

Запрос рассматривается не позднее чем в месячный срок со дня его получения. При необходимости этот срок может быть продлен, но не более чем на месяц. В случае необходимости предоставления дополнительных документов и сведений срок рассмотрения запроса исчисляется со дня получения последнего документа, информации или материалов¹.

3) Право использовать налоговые льготы.

4) Право получать отсрочку, рассрочку, налоговый кредит или инвестиционный налоговый кредит. Данное право по своей природе близко к использованию налоговых льгот, но его отличительной особенностью является *индивидуальный характер*. Отсрочка, рассрочка, налоговый кредит, инвестиционный налоговый кредит представляют собой продление срока исполнения налоговой обязанности на определенный период времени. Глава 9 НК РФ исчерпывающе устанавливает обстоятельства, дающие лицу возможность реализовать право на изменение срока уплаты налога. При наличии таких обстоятельств налоговый орган не вправе отказать налого-

¹ См.: Положение об информировании налогоплательщиков по вопросам налогов и сборов: утв. Приказом МНС РФ от 05.05.99 № ГБ-3-15/120 // Экономика и жизнь. – 1999. – № 29.

плательщику в предоставлении отсрочки, рассрочки, налогового кредита, инвестиционного налогового кредита.

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

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

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

8) Право присутствовать при проведении выездной налоговой проверки.

9) Право получать копии акта налоговой проверки и решений налоговых органов, а также налоговые уведомления и требования об уплате налогов. Законодатель не указал, о каком виде налоговой проверки идет речь в данном случае. Проблема состоит в том, что по итогам камеральной налоговой проверки составление акта проверки законом не предусмотрено, на основании чего налоговые органы оформляют результаты камеральных проверок докладными (служебными) записками. Полагаем, что данное право должно носить универсальный характер и применяться независимо от вида налоговой проверки.

10) Право требовать от должностных лиц налоговых органов соблюдения налогового законодательства при совершении ими действий в отношении налогоплательщиков.

11) Право не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов и их должностных лиц. Неправомерными являются акты и требования, не соответствующие НК РФ или иным федеральным законам.

12) Право обжаловать в установленном порядке акты налоговых органов и действия (бездействие) их должностных лиц. Налогоплательщикам гарантируется административная и судебная защита их прав и законных интересов.

13) Право требовать соблюдения налоговой тайны.

Согласно ст. 102 НК РФ *налоговую тайну* составляют любые полученные субъектами налогового контроля сведения о налогоплательщике, за исключением сведений: а) разглашенных налогоплательщиком самостоятельно или с его согласия; б) об ИНН; в) предоставляемых 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). Налоговая тайна не подлежит разглашению, при этом к разглашению относится, в частности, использование или передача другому лицу производственной или коммерческой тайны налогоплательщика, ставшей известной должностному лицу государственного органа, привлеченному специалисту или эксперту при исполнении ими своих обязанностей. Поступившие в налоговые органы сведения, составляющие налоговую тайну, имеют специаль-

ный режим хранения и доступа. Доступ к сведениям, составляющим налоговую тайну, имеют должностные лица согласно перечням, определяемым соответствующими министерствами и ведомствами.

14) Право требовать возмещения убытков, причиненных незаконными решениями налоговых органов или незаконными действиями (бездействием) их должностных лиц. При проведении налогового контроля причинение неправомерного вреда налогоплательщикам либо имуществу, находящемуся в их владении, пользовании или распоряжении, не допускается. Убытки, причиненные неправомерными действиями субъектов налогового контроля, подлежат возмещению в полном объеме, включая упущенную выгоду (неполученный доход). Следует отметить, что убытки, причиненные *правомерными действиями* должностных лиц налоговых органов, возмещению не подлежат, за исключением случаев, предусмотренных федеральными законами.

Пункт 2 ст. 21 НК РФ устанавливает, что помимо прямо перечисленных в данной статье прав налогоплательщики имеют также иные права, установленные НК РФ и другими актами налогового законодательства. Таким образом, законодатель произвел *юридизацию* субъективных прав налогоплательщиков, ограничив их правомочиями, прямо закрепленными в налоговом законодательстве. Проблема состоит в том, чтобы совместить нормативный характер прав налогоплательщика с общедозволительным типом правового регулирования, применяемого в отношении частных лиц, участвующих в налоговых правоотношениях, а именно «разрешено все, что прямо не запрещено законом». Это необходимо, в частности, для того, чтобы распространить на правомочия, прямо не закрепленные законом, средства административной и судебной защиты. На наш взгляд, такие правомочия являются *законными интересами налогоплательщика*.

Согласно ст. 22 НК РФ налогоплательщикам гарантируется административная и судебная защита их прав и законных интересов; порядок защиты прав и законных интересов налогоплательщиков определяется НК РФ. Главное отличие субъективного права от законного интереса состоит как раз в том, что субъективное право всегда закрепляется нормативно, в то время как законные интересы представляют собой любые правомерные возможности, реализация которых не запрещена налоговым законодательством. Многие права налогоплательщиков, выделяемые в литературе, – например, право на вежливое и уважительное отношение, право на признание действий добросовестными, право применять налоговое законодательство наиболее выгодным способом¹, – относятся именно к законным интересам налогоплательщика.

Таким образом, **законные интересы** – это *субъективные права налогоплательщика, не оформленные нормативно; законность этих интересов состоит в том, что они не противоречат актам налогового законодательства*. Например, налоговая минимизация не закреплена в качестве

¹ См.: Налоговое право: Учебник / под ред. С.Г. Пепеляева. – М., 2004. – С. 170-178.

права налогоплательщика, но может осуществляться в той мере, в какой она не противоречит действующим нормам налогового законодательства. Если права налогоплательщиков согласно ст. 22 НК РФ обеспечиваются соответствующими обязанностями должностных лиц налоговых органов, то законные интересы – нет. Иными словами, поскольку законный интерес не оформлен нормативно, государство юридически не обязано содействовать его реализации. С другой стороны, законные интересы, наряду с правами, можно защищать в административном или судебном порядке.

Юридическая обязанность налогоплательщика – это *предусмотренная налогово-правовой нормой мера должного поведения, обеспечиваемая мерами государственного принуждения*. При реализации обязанности у налогоплательщика отсутствует свобода выбора, от ее исполнения нельзя отказаться. Государство вправе принудительно обеспечивать надлежащее исполнение юридических обязанностей. В этом главное отличие обязанности налогоплательщика от субъективного права, которое всегда реализуется добровольно, по свободному усмотрению лица. Общие обязанности налогоплательщиков определены в ст. 23 НК РФ.

1) Обязанность уплачивать законно установленные налоги. Данная обязанность является основной, все иные обязанности налогоплательщика носят вспомогательный характер, обеспечивая ее надлежащее исполнение. О значимости этой обязанности свидетельствует придание ей конституционно-правового статуса – закрепление в ст. 57 Конституции РФ обязанности каждого платить законно установленные налоги и сборы.

2) Обязанность встать на учет в налоговых органах. Согласно ст. 83 НК РФ постановке на учет и включению в Единый реестр налогоплательщиков подлежат: а) организации и индивидуальные предприниматели – в связи с их государственной регистрацией; б) организации, имеющие обособленные подразделения; в) организации и индивидуальные предприниматели, имеющие в собственности (хозяйственном ведении, оперативном управлении) недвижимое имущество и (или) транспортные средства. Для налогоплательщиков – физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, постановка на учет в налоговых органах обязанностью не является, их учет осуществляется непосредственно налоговыми органами на основе информации, предоставляемой уполномоченными субъектами, указанными в ст. 85 НК РФ.

3) Обязанность вести учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения. Эта обязанность касается как бухгалтерского, так и налогового учета. На основе данных этого учета налогоплательщиком исчисляется налоговая база по налогам по итогам каждого налогового периода.

4) Обязанность представлять в налоговый орган по месту своего учета налоговые декларации по тем налогам, которые они обязаны уплачивать, а также бухгалтерскую отчетность. Налоговая декларация выступает основным источником информации при проведении камеральной налоговой проверки.

5) Обязанность представлять налоговым органам документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов. Речь идет о различного рода платежных поручениях, квитанциях, выписках банков, иных документах, свидетельствующих об уплате налога. Эти документы представляются по требованию должностных лиц налоговых органов при проведении мероприятий налогового контроля.

6) Обязанность 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.

7) Обязанность предоставлять налоговому органу необходимую информацию и документы.

8) Обязанность в течение четырех 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.

Перечень обязанностей, закрепленных в ст. 23 НК РФ, является *открытым*, то есть налогоплательщики обязаны нести и иные обязанности, предусмотренные налоговым законодательством.

Налогоплательщики-организации и индивидуальные предприниматели обязаны письменно сообщать в налоговый орган соответственно по месту нахождения организации либо месту жительства индивидуального предпринимателя: а) об открытии или закрытии счетов – в десятидневный срок; б) обо всех случаях участия в российских и иностранных организациях – в срок не позднее одного месяца со дня начала такого участия; в) обо всех обособленных подразделениях, созданных на территории Российской Федерации, – в срок не позднее одного месяца со дня их создания, реорганизации или ликвидации; г) о реорганизации – в срок не позднее трех дней со дня принятия такого решения.

§ 4. Налоговые агенты

Определяя обязанность каждого платить законно установленные налоги и сборы, Конституция РФ имеет в виду исключительно налогоплательщиков. Однако в ряде случаев законодатель возлагает исполнение налоговой обязанности на третьих лиц, именуемых НК РФ «налоговыми агентами». Согласно п. 1 ст. 24 НК РФ **налоговыми агентами** признаются *лица, на которых возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд) налогов*. Термин «лица», использованный в этой дефиниции, указывает, что налоговыми агентами могут быть как организации, так и физические лица. При этом содержание понятий «лицо», «организация», «физическое лицо» носит отраслевой, налогово-правовой характер и

раскрывается в ст. 11 НК РФ. Заметим, что обязанности налогового агента ограничиваются уплатой исключительно налогов, но не сборов.

Статус налогового агента имеют, в частности: а) организации в отношении налога на доходы физических лиц; б) российские контрагенты иностранных юридических лиц, не имеющих постоянного представительства на территории Российской Федерации, в отношении некоторых налогов (НДС, налог на прибыль организаций); в) российские организации (хозяйственные общества), выплачивающие учредителям (акционерам) проценты или дивиденды.

Атрибутивным признаком налогового агента является его *устойчивая правовая связь* с налогоплательщиком. Причем, идет ли речь о трудовых, гражданско-правовых, договорных или иных правоотношениях, главным будет наличие *финансовых (денежных) взаимодействий* между налоговым агентом и налогоплательщиком. Как правило, налоговым агентом является лицо, выплачивающее доходы налогоплательщику.

Для чего российской налоговой системе нужен институт «налоговых агентов»? *Во-первых*, возложение обязанности по исчислению и уплате налога непосредственно на физических лиц является для них чрезмерно обременительным, прежде всего, в силу экономико-правовой квалификации. Такая ситуация очевидна при уплате налога на доходы работодателями в отношении своих работников. Квалифицированным специалистам бухгалтерии намного проще исчислить налог, чем обычным работникам, зачастую вовсе не знакомым с налоговым законодательством. «Далеко не все способны разобраться в налоговом законодательстве и правильно рассчитать сумму платежа. – отмечает С. Г. Пепеляев. – Бухгалтерия организации – источника выплаты справится с этим лучше»¹.

Во-вторых, в случаях, когда налогоплательщики объединены в рамках одного коллектива, экономически невыгодно взимать налоги у каждого из них в отдельности. В этом случае целесообразно, чтобы работодатель, выплачивая заработную плату и иные доходы работникам, исчислил и удержал бы у них соответствующие налоги, а затем уже перечислил бы общую массу собранных налогов в бюджет (внебюджетный фонд). При этом значительно облегчаются возможности налогового контроля, ведь требуется проверить законность финансовой деятельности только одного лица вместо множества других – непосредственных налогоплательщиков.

В-третьих, когда налогоплательщиками выступают иностранные граждане и организации, возможности контроля и государственно-властного воздействия в отношении которых у российских налоговых органов существенно ограничены.

Правовой статус налоговых агентов и налогоплательщиков во многом совпадает. Они имеют одинаковые права, если иное не предусмотрено НК РФ. Что касается обязанностей, они у налоговых агентов значительно сужены. Согласно п. 3 ст. 24 НК РФ налоговые агенты обязаны:

¹ Налоговое право: Учебник / под ред. С.Г.Пепеляева. – М., 2003. – С. 185.

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

б) в течение одного месяца письменно сообщать в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог у налогоплательщика и о сумме задолженности налогоплательщика;

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

г) представлять в налоговый орган по месту своего учета документы, необходимые для осуществления контроля за правильностью исчисления, удержания и перечисления налогов. Указанный перечень носит исчерпывающий характер и расширительному толкованию не подлежит.

Удержание налоговых платежей из средств, выплачиваемых налогоплательщику, производится без какого-либо согласования (одобрения, подтверждения) со стороны последнего. С другой стороны, налоговый агент не вправе отказаться от выполнения своих обязанностей, что свидетельствует об императивном, публично-правовом характере правоотношений «государство – налоговый агент – налогоплательщик». Обязанности налогового агента вытекают из закона, а не договора, то есть любые контрактные условия об удержании, исчислении и перечислении налогов в качестве налогового агента являются изначально ничтожными.

Обращаем внимание, что согласно ст. 24 НК РФ налоговый агент обязан вести учет не просто начисленных, а *реально выплаченных* налогоплательщикам доходов. Выплата доходов (в частности, заработной платы) физическим лицам в натуральной форме не создает у налогового агента обязанности удерживать налог. В этом случае налоговый агент обязан письменно уведомить налоговый орган о невозможности удержать налог. Правонарушение, предусмотренное ст. 123 НК РФ «Невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов», может быть вменено налоговому агенту только в том случае, когда он имел возможность удержать соответствующую сумму у налогоплательщика, имея в виду, что *удержание осуществляется из выплачиваемых налогоплательщику денежных средств*¹.

Налоговые агенты перечисляют удержанные налоги в порядке, предусмотренном для уплаты налога налогоплательщиком. Если обязанность по исчислению и удержанию налога возложена на налогового агента, то обязанность налогоплательщика по уплате налога считается выполненной с момента удержания налога налоговым агентом. Не удержанные налоговым агентом суммы налога не могут быть взысканы из его собственных средств.

¹ См.: п. 10 Постановления Пленума ВС РФ и ВАС РФ от 11.06.99 № 41/9 «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации»; п. 44 Постановления Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации».

§ 5. Представительство в налоговых правоотношениях

Налогоплательщик вправе участвовать в налоговых правоотношениях лично либо через представителя. Личное участие в налоговых правоотношениях не лишает его права иметь представителя, равно как участие представителя не лишает налогоплательщика права на личное участие в указанных правоотношениях (ст. 26 НК РФ). Налоговые агенты, имеющие те же права, что и налогоплательщики, также могут иметь налоговых представителей. Общее количество представителей у одного налогоплательщика законом не ограничивается. По общему правилу полномочия налоговых представителей должны быть документально подтверждены.

Как указал КС РФ, представительство в налоговых правоотношениях означает совершение представителем действий от имени и за счет собственных средств налогоплательщика - представляемого лица (Постановление КС РФ от 22.01.2004 № 41-О).

В соответствии с НК РФ предусматривается два вида налоговых представителей: 1. **Законные** – представители, уполномоченные представлять налогоплательщика на основании закона или учредительных документов организации; 2. **Уполномоченные** – представители, уполномоченные представлять интересы налогоплательщика на основании доверенности.

Как видим, если законное представительство возникает непосредственно из нормы закона либо корпоративных правовых актов, то уполномоченное – из гражданско-правовой сделки, оформленной доверенностью. Главное различие между двумя видами представительства вытекает из *реализации свободы воли налогоплательщиком*. В то время как наличие и выбор уполномоченного представителя, а также объем его полномочий полностью зависит от усмотрения (волеизъявления) налогоплательщика, участие в налоговых правоотношениях законного представителя носит императивный характер, поскольку воля представляемого здесь в расчет не принимается или же существенно ограничивается.

Налоговыми представителями могут быть как физические, так и юридические лица. Представительство в сфере налогообложения по своей природе и содержанию остается *гражданско-правовым институтом*, поэтому его включение отдельной главой в НК РФ, на наш взгляд, выглядит достаточно спорным и неоправданным.

Статья 53 ГК РФ устанавливает, что юридическое лицо приобретает гражданские права и принимает на себя гражданские обязанности через свои органы, действующие в соответствии с законом, иными правовыми актами и учредительными документами. Это положение сохраняет силу для законного представительства в налоговых правоотношениях, то есть *законными представителями налогоплательщика-организации* являются его органы – единоличные (директор, его заместители и др.) и коллегиальные (правление, совет директоров и др.). Действия или бездействие законных представителей организации, совершенные в связи с ее участием в на-

логовых правоотношениях, признаются действиями (бездействием) самой организации (ст. 28 НК РФ). Вина организации в совершении налогового правонарушения определяется в зависимости от вины ее должностных лиц либо представителей, действия (бездействие) которых обусловили совершение данного налогового правонарушения (п. 4 ст. 110 НК РФ).

В отношении налоговых представителей применимы правила, закрепленные в п. 3 ст. 53 ГК РФ: лицо, которое в силу закона или учредительных документов юридического лица выступает от его имени, должно действовать в интересах представляемого им юридического лица добросовестно и разумно. Оно обязано по требованию учредителей (участников) юридического лица, если иное не предусмотрено законом или договором, возместить убытки, причиненные им юридическому лицу.

Законными представителями налогоплательщика - физического лица признаются лица, выступающие в качестве его представителей в соответствии с гражданским законодательством (п. 2 ст. 27 НК РФ). Это, в частности, родители, усыновители, опекуны и попечители. Как видим, законное представительство в сфере налогообложения физических лиц необходимо в связи с отсутствием у некоторых категорий налогоплательщиков (несовершеннолетние, недееспособные) налоговой дееспособности.

Уполномоченным представителем налогоплательщика признается физическое или юридическое лицо, уполномоченное налогоплательщиком представлять его интересы в отношениях с налоговыми органами (таможенными органами, органами государственных внебюджетных фондов), иными участниками налоговых правоотношений (п. 1 ст. 29 НК РФ). При этом не могут быть уполномоченными представителями должностные лица государственных и муниципальных органов. В настоящее время многие адвокаты, налоговые консультанты, аудиторы и их объединения специализируются на представительстве интересов налогоплательщиков.

Полномочия уполномоченного представителя оформляются доверенностью, причем доверенность, выданная представителю физического лица, должна быть нотариально удостоверена. По своему содержанию доверенность может быть *полной*, уполномочивающей представителя представлять интересы налогоплательщика в целом, и *специальной*, то есть рассчитанной на совершение каких-то отдельных, прямо указанных действий (например, на подачу налоговой декларации или получение требований об уплате конкретного налога).

Доверенность, выдаваемая налоговому представителю, является гражданско-правовым институтом и регулируется нормами ГК РФ. Это касается порядка выдачи, сроков, оснований и последствий прекращения доверенности, а также передоверия. Налогоплательщик вправе в любое время прекратить доверенность или заменить своего представителя. Согласно п. 1 ст. 189 ГК РФ лицо, выдавшее доверенность и впоследствии отменившее ее, обязано известить о такой отмене лицо, которому доверенность выдана, а также известных ему третьих лиц, для представительства перед которыми дана доверенность. Полагаем, из этого положения вытекает обя-

занность налогоплательщика известить налоговый орган об отмене доверенности, несмотря на то, что такая обязанность не установлена НК РФ. В данном случае нормы гражданского законодательства выступают как *общие*, налогового – как *специальные*. Соотношение между ними определяется по общему правилу: действует общая норма, если иное прямо не установлено специальной нормой.

Субъектом налогового правоотношения является сам налогоплательщик, независимо от того, лично ли он участвует в этом правоотношении либо через законного или уполномоченного представителя. В связи с этим при решении вопроса о привлечении налогоплательщика к ответственности за то или иное нарушение налогового законодательства, действия (бездействие) его представителя расцениваются как действия (бездействие) самого налогоплательщика. Последствия ненадлежащего исполнения представителем возложенных на него обязанностей в сфере налогообложения определяются для него правилами соответственно гражданского, семейного или трудового законодательства¹.

§ 6. Банки: основы налогово-правового статуса

Банками в налоговых правоотношениях признаются *коммерческие банки и другие кредитные организации, имеющие лицензию ЦБ РФ* (ст. 11 НК РФ). Как видим, налоговое законодательство использует термин «банк» широко, а именно как *любая кредитная организация*. В то же время банковское законодательство признает коммерческие банки лишь одной из разновидностей кредитных организаций².

Перечисляя в ст. 25 НК РФ участников налоговых правоотношений, законодатель не упоминает банки. Это серьезное упущение. Банк выступает в налоговых правоотношениях в трех лицах: во-первых, как налогоплательщик; во-вторых, как налоговый агент и, в третьих, как *финансовый посредник* между налогоплательщиками и государством.

Банки обеспечивают функционирование системы хранения безналичных денежных средств и осуществление безналичных расчетов в стране. С эффективным функционированием банковской системы напрямую связано своевременное и полное доведение налоговых платежей от налогоплательщика до бюджета. Кроме того, банки обладают важной информацией о налогоплательщиках с точки зрения налогового контроля. Поэтому помимо общего статуса налогоплательщика и налогового агента банки наделяются *специальным налогово-правовым статусом*, включающим дополнительные субъективные права и обязанности.

По общему правилу взаимодействия между банками и их клиентами развиваются на договорной основе в рамках гражданского законодательства и носят частноправовой характер. Однако правоотношения, возникаю-

¹ См.: п. 7 Постановления Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 № 5 // Вестник ВАС РФ. – 201. – № 7.

² См.: ст. 1 Федерального закона от 02.12.90 № 395-1 «О банках и банковской деятельности» // Справочно-правовая система «Консультант Плюс».

щие между налогоплательщиком и банком по поводу уплаты налогов, являются исключением из этого правила, возникают не из договора, а из императивной нормы налогового законодательства, то есть носят *публично-правовой характер*. КС РФ прямо указал, что налоговое законодательство устанавливает публично-правовые обязанности банков в их отношениях с налогоплательщиками (Постановление КС РФ от 12.10.98 № 24-П). Государство в лице налоговых и других органов осуществляет контроль за порядком исполнения банками публично-правовых функций.

В другом постановлении КС РФ отметил, что отношения, возникающие между налогоплательщиками и кредитными учреждениями при исполнении последними платежных поручений на списание налоговых платежей, являются налоговыми правоотношениями (Определение КС РФ от 25.07.2001 № 138-П). «Банк при этом действует не как представитель налогоплательщика, – отмечает С. Г. Пепеляев, – а как представитель публичных интересов государства, принимающий от плательщика исполнение публичной обязанности по уплате налогов»¹. Это позволяет охарактеризовать обязанности банка в системе «налогоплательщик – банк – государство» как публично-правовые, совершаемые в пользу общего блага, во всеобщих (публичных) интересах.

«В рамках конституционного обязательства по уплате налогов на налогоплательщика возложена публично-правовая обязанность уплатить законно установленные налоги и сборы, – указал КС РФ, – а на кредитные учреждения – публично-правовая обязанность обеспечить перечисление соответствующих платежей в бюджет» (Постановление КС РФ от 12.10.98 № 24-П). Ответственность за невыполнение этих обязанностей также носит публично-правовой характер, поскольку наступает не перед клиентом, а непосредственно перед государством. Характерно, что плата за обслуживание по указанным операциям не взимается, поэтому банк как *финансовый посредник* не имеет здесь собственных имущественных интересов. Гражданское правоотношение между клиентом и банком, оформленное договором банковского счета, в данном случае является необходимой предпосылкой для возникновения и развития налогового правоотношения.

Система взаимодействий между налогоплательщиком, банком и государством складывается поэтапно из трех видов правоотношений: за гражданским правоотношением следует налоговое, за налоговым – бюджетное. Каждое предыдущее правоотношение в отношении последующего выступает элементом сложного *юридического состава*.

На необходимость разграничения налоговых и бюджетных правоотношений с участием банков неоднократно указывалось в юридической литературе. При этом отмечается, что перечисление и зачисление средств, поступивших в уплату налогов на счет бюджета, осуществляется в рамках бюджетных отношений; налоговое законодательство регулирует лишь отношения по исполнению платежных поручений налогоплательщиков об-

¹ Налоговое право: Учебник / под ред. С.Г. Пепеляева. – М., 2003. – С. 195.

служивающими их банками и не регулирует вопросов дальнейшего зачисления уплаченных сумм на бюджетные счета¹. КС РФ прямо указал: «Налоговые отношения, возникающие между налогоплательщиками и кредитными учреждениями при исполнении последними платежных поручений на списание налоговых платежей, регулируются налоговым законодательством. Отношения по зачислению средств, поступивших в уплату налогов на бюджетные счета, являются бюджетными. Таким образом, действующее налоговое и бюджетное законодательство различают понятия уплаты налога и зачисления налога» (Определение КС РФ от 12.10.98 № 24-П).

Главная обязанность банка как финансового посредника состоит в исполнении поручений налогоплательщиков и налоговых агентов на перечисление налогов и сборов, а также решений налоговых органов о взыскании налогов. При наличии денежных средств на счете налогоплательщика или налогового агента банки не вправе задерживать исполнение поручений на перечисление налогов или решений о взыскании налогов в соответствующие бюджеты (внебюджетные фонды). Такие поручения (решения) исполняются банком в порядке очередности, установленной гражданским законодательством, в течение одного операционного дня, следующего за днем получения поручения (решения) (пп. 1-2 ст. 60 НК РФ).

В отдельную группу можно выделить обязанности банков, связанные с учетом налогоплательщиков. Задача банка – *предварительный финансовый контроль* и *предоставление информации* налоговым органам. Банки вправе открывать счета организациям и индивидуальным предпринимателям только при предъявлении свидетельства о постановке на учет в налоговом органе. Кроме того, банк обязан сообщить об открытии или закрытии счета организации (индивидуального предпринимателя) в налоговый орган по месту их учета в пятидневный срок со дня соответствующего открытия или закрытия такого счета (п.1 ст. 86 НК РФ). Обязанность по подобному информированию не возникают у банка, открывающего счет организации, которая не подлежит постановке на учет в налоговом органе в качестве налогоплательщика. Кроме того, речь идет о банковских счетах, так или иначе используемых для целей налогообложения.

Банки обязаны выдавать налоговым органам справки по операциям и счетам организаций и индивидуальных предпринимателей в течение пяти дней после мотивированного запроса налогового органа (п. 2 ст. 86 НК РФ). При этом они не вправе ссылаться на банковскую и коммерческую тайну. Запрос налогового органа является *мотивированным*, если в нем указано: 1) какие именно сведения следует представить; 2) для какой цели необходимо представить эти сведения; 3) по каким основаниям налоговый орган запрашивает соответствующие сведения.

Важнейшим элементом налоговой правосубъектности банков является ответственность за нарушение налогового законодательства, предусмотренная главой 18 НК РФ. Правовая природа этой ответственности ос-

¹ Налоговое право: Учебник / под ред. С. Г. Пепеляева. – М., 2003. – С. 193.

тается неопределенной. Правонарушения банков не отнесены законодателем к налоговым правонарушениям, а выделены в отдельную главу, что не позволяет квалифицировать ответственность банков как *налоговую ответственность*. Вместе с тем ответственность банков обособлена и от *административной ответственности*, поскольку КоАП РФ за правонарушения в сфере финансов предусматривает ответственность не самих банков, а их должностных лиц. Очевидно, к *бюджетно-правовой ответственности* ее нельзя отнести в силу нормативного и фактического оснований, а также природы правоотношений, в рамках которых она возникает и развивается. Попытки интегрировать общеправовую *финансово-правовую ответственность* или выделить некую совершенно новую категорию - *банковскую ответственность* - представляются малоубедительными в силу недостаточной аргументации.

На наш взгляд, ответственность банков как финансовых посредников является административно-правовой по своей природе и поэтому включение ее в НК РФ вряд ли оправданно. НК РФ предусматривает ответственность за следующие виды правонарушений банков.

1) Открытие банком счета организации или индивидуальному предпринимателю без предъявления ими свидетельства о постановке на учет в налоговом органе, а равно открытие счета при наличии у банка решения налогового органа о приостановлении операций по счетам этого лица влекут взыскание штрафа в размере 10 тыс. рублей (п. 1 ст. 132 НК РФ).

2) Несообщение банком налоговому органу сведений об открытии или закрытии счета организацией или индивидуальным предпринимателем влечет взыскание штрафа в размере 20 тыс. рублей (п. 2 ст. 132 НК РФ).

3) Нарушение банком установленного НК срока исполнения поручения налогоплательщика (плательщика сбора) или налогового агента о перечислении налога или сбора влечет взыскание пени в размере 1/150 ставки рефинансирования ЦБ РФ, но не более 0,2 % за каждый день просрочки (ст. 133 НК РФ).

4) Исполнение банком при наличии у него решения налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика или налогового агента их поручения на перечисление средств другому лицу, не связанного с исполнением обязанностей по уплате налога или сбора либо иного платежного поручения, имеющего в соответствии с законодательством РФ преимущество в очередности исполнения перед платежами в бюджет (внебюджетный фонд), влечет взыскание штрафа в размере 20 % от суммы, перечисленной в соответствии с поручением, но не более суммы задолженности (ст. 134 НК РФ).

5) Неправомерное неисполнение банком в установленный срок решения налогового органа о взыскании налога или сбора, а также пени влечет взыскание пени в размере 1/150 ставки рефинансирования ЦБ РФ, но не более 0,2 % за каждый день просрочки (п. 1 ст. 135 НК РФ).

6) Создание банком ситуации отсутствия денежных средств на счете налогоплательщика или налогового агента, в отношении которых в соот-

ветствии со ст. 46 НК РФ в банке находится инкассовое поручение налогового органа, влечет взыскание штрафа в размере 30 % не поступившей в результате таких действий суммы (п. 2 ст. 135 НК РФ).

7) Непредставление банками по мотивированному запросу налогового органа справок по операциям и счетам организаций или граждан, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, в установленный срок влечет взыскание штрафа в размере 10 тыс. рублей (ст. 135.1 НК РФ).

Применение мер ответственности не освобождает банк от обязанности перечислить в бюджеты сумму налога и уплатить пени. В случае неисполнения банком этой обязанности в установленный срок к нему применяются меры по взысканию неперечисленных сумм налога (сбора) и пеней за счет денежных средств в порядке, аналогичном порядку, предусмотренному ст. 46 НК РФ, а за счет иного имущества - в судебном порядке. Неоднократное нарушение указанных обязанностей в течение одного календарного года является основанием для обращения налогового органа в ЦБ РФ с ходатайством об аннулировании лицензии на осуществление банковской деятельности (п. 4 ст. 60 НК РФ).

§ 7. Налоговые органы

Перспективным и малоизученным остается вопрос о правовом статусе *государства* как самостоятельного субъекта налогового права. Сама постановка проблемы достаточно нова и, как правило, в литературе обходится молчанием.

Российская Федерация, субъекты РФ, муниципальные образования участвуют в налоговых правоотношениях не непосредственно, но в лице уполномоченных органов, наделяемых государством соответствующей компетенцией. Последние действуют от имени и в интересах представляемого лица – государства, а не по собственному усмотрению. Какого-либо собственного интереса они не имеют. «В отношениях по уплате налога, – верно замечает В.Е. Кириллина, – субъектом права является Российская Федерация, а субъектом правоотношения – налоговый орган, выступающий от лица государства»¹. Таким образом, основным представителем государства в налоговых правоотношениях выступают *налоговые органы*.

Налоговые органы составляют единую централизованную систему контроля за соблюдением налогового законодательства, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в бюджет налогов и сборов, а в случаях, предусмотренных законодательством, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет иных обязательных платежей (п. 1 ст. 30 НК РФ).

¹ Кириллина В.Е. Субъект налогового права как правовая категория // Финансовое право. – 2004. – № 3. – С. 32.

Налоговыми органами в настоящее время являются *Федеральная налоговая служба (далее – ФНС РФ) и ее территориальные подразделения на местах*. Создание каких-либо иных налоговых органов, не входящих в единую централизованную систему ФНС РФ, не допускается, что вытекает из принципа единства налоговой системы России. Правовой статус налоговых органов помимо НК РФ регулируется Федеральным законом от 21.03.91 № 943-1 «О налоговых органах» (ред. от 18.07.2005), Положением о ФНС РФ, утвержденным Постановлением Правительства РФ от 30.09.2004 № 506 (ред. от 23.11.2005), и целым рядом ведомственных нормативных актов. Согласно п. 15 Указа Президента РФ от 09.03.2004 № 314 ФНС РФ находится в ведении Министерства финансов РФ. Вышестоящие налоговые органы вправе отменять решения нижестоящих налоговых органов в случае их несоответствия налоговому законодательству.

Среди функций налоговых органов в сфере налогообложения выделяют: а) учет налогоплательщиков; б) налоговый контроль; в) применение налоговых санкций; г) выработку налоговой политики государства; д) разъяснительную и информационную работу по применению налогового законодательства. Основная цель деятельности налоговых органов - обеспечение полного и своевременного поступления в бюджеты (внебюджетные фонды) налогов и сборов. Для реализации возложенных государством задач налоговые органы наделяются *специальной компетенцией* – совокупностью государственно-властных полномочий по определенным предметам ведения.

Статьи 31 и 32 НК РФ закрепляют общие права и обязанности налоговых органов. Соотношение нормативных категорий «права», «полномочия» и «обязанности» налоговых органов вызывает обоснованную дискуссию общетеоретического характера. Существуют следующие мнения по этой проблеме: 1) полномочия – это права налоговых органов; 2) полномочия – это обязанности; 3) права, обязанности и полномочия – понятия, тождественные между собой; 4) полномочия – это собирательная категория, включающая совокупность прав и обязанностей налоговых органов.

Разграничение «прав» и «обязанностей» применительно к налоговым органам является весьма условным в силу того, что реализация предоставленных прав для них является *функционально-целевым назначением*. Налоговые органы не вправе по своему усмотрению отказаться от реализации своих прав. То, что они делать вправе (например, проводить налоговые проверки или взыскивать недоимки), – они делать обязаны, и наоборот. Права и обязанности здесь сливаются воедино, образуют некий «сплав» *право-обязанностей*, нередко именуемых в литературе «государственно-властными полномочиями». Не случайно ст. 33 НК РФ устанавливает, что должностные лица налоговых органов *обязаны* реализовывать в пределах своей компетенции *права и обязанности* налоговых органов.

Однако различие в правовой природе прав и обязанностей налоговых органов все-таки существует. Согласно ст. 22 НК РФ права налогоплательщиков обеспечиваются соответствующими обязанностями должностных

лиц налоговых органов. Таким образом, обязанности налоговых органов всегда так или иначе связаны с обеспечением прав налогоплательщиков, идет ли речь об осуществлении налогового контроля, возврате излишне уплаченных сумм налогов, соблюдении налоговой тайны или иных действиях. Обязанности налоговых органов как бы *противостоят правам налогоплательщиков*. Права налоговых органов имеют в этом контексте самостоятельное значение, им соответствуют уже обязанности (а не права) налогоплательщиков. Налицо *классическая конструкция правоотношения*, где субъективному праву одного участника соответствует юридическая обязанность другого.

К *общим правам* налоговых органов ст. 31 НК РФ относит следующие:

1) требовать от налогоплательщика или налогового агента документы, служащие основаниями для исчисления и уплаты (удержания и перечисления) налогов, а также пояснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты (удержания и перечисления) налогов. Налоговые органы при проведении налоговых проверок вправе истребовать дополнительные сведения, получать объяснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты налогов (п. 4 ст. 88, ст. 93 НК РФ);

2) проводить налоговые проверки;

3) производить выемку документов, свидетельствующих о совершении налоговых правонарушений, когда есть достаточные основания полагать, что эти документы будут уничтожены, сокрыты, изменены или заменены;

4) вызывать на основании письменного уведомления в налоговые органы налогоплательщиков или налоговых агентов для дачи пояснений;

5) приостанавливать операции по счетам налогоплательщиков и налоговых агентов в банках и налагать арест на их имущество;

6) осматривать (обследовать) любые используемые налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанные с содержанием объектов налогообложения независимо от места их нахождения производственные, складские, торговые и иные помещения и территории, проводить инвентаризацию принадлежащего налогоплательщику имущества;

7) определять суммы налогов расчетным путем на основании имеющейся информации о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках. Это право может быть реализовано в случаях: а) отказа налогоплательщика допустить должностных лиц к осмотру (обследованию) производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения; б) непредставления в течение более двух месяцев налоговому органу необходимых для расчета налогов документов; в) отсутствия учета доходов и расходов, учета объектов налогообложения; г) ведения учета с нарушением установленного порядка, приведшим к невозможности исчислить налоги;

8) требовать от налогоплательщиков, налоговых агентов, их представителей устранения выявленных нарушений налогового законодательства;

9) взыскивать недоимки, пени и штрафы;

10) контролировать соответствие крупных расходов физических лиц их доходам;

11) требовать от банков документы, подтверждающие исполнение платежных поручений налогоплательщиков и налоговых агентов и инкассовых поручений (распоряжений) налоговых органов о списании со счетов налогоплательщиков и налоговых агентов сумм налогов, пеней и штрафов;

12) привлекать для проведения налогового контроля специалистов, экспертов и переводчиков;

13) вызывать в качестве свидетелей лиц, которым могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для проведения налогового контроля;

14) заявлять ходатайства об аннулировании или о приостановлении действия выданных юридическим и физическим лицам лицензий на право осуществления определенных видов деятельности;

15) создавать налоговые посты.

Для защиты фискальных интересов государства налоговым органам предоставлено право участвовать в исковом производстве и предъявлять в суды иски: а) о взыскании налоговых санкций; б) о признании недействительной государственной регистрации юридического лица или индивидуального предпринимателя; в) о ликвидации организации; г) о досрочном расторжении договора о налоговом кредите и договора об инвестиционном налоговом кредите; д) о взыскании недоимки, числящейся более трех месяцев либо за организациями, являющимися зависимыми (дочерними), с основных (преобладающих, участвующих) организаций, когда на счета последних в банках поступает выручка за реализуемые товары (работы, услуги) зависимых (дочерних) организаций, либо наоборот – за организациями, являющимися основными, с зависимых (дочерних) организаций, когда на их счета в банках поступает выручка за реализуемые товары (работы, услуги) основных организаций.

Согласно ст. 32 НК РФ налоговые органы *обязаны*: 1) соблюдать налоговое законодательство; 2) осуществлять налоговый контроль; 3) вести учет организаций и физических лиц; 4) бесплатно информировать (в том числе в письменной форме) налогоплательщиков о действующих налогах и сборах, налоговом законодательстве и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также предоставлять формы налоговой отчетности и разъяснять порядок их заполнения; 5) осуществлять возврат или зачет излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов, пеней и штрафов; 6) соблюдать налоговую тайну; 7) направлять налогоплательщику или налоговому агенту копии акта налоговой проверки и

решения налогового органа, а также в случаях, предусмотренных НК РФ, налоговое уведомление и требование об уплате налога и сбора.

Должностные лица налоговых органов обязаны: 1) действовать в строгом соответствии с НК РФ и иными федеральными законами; 2) реализовывать в пределах своей компетенции права и обязанности налоговых органов; 3) корректно и внимательно относиться к налогоплательщикам, их представителям и иным участникам налоговых правоотношений, не унижать их честь и достоинство (ст. 33 НК РФ).

На налоговые органы в полном объеме распространяется *принцип законности*. Согласно п. 3 ст. 30 НК РФ они действуют в пределах своей компетенции и в соответствии с действующим законодательством. Налоговые органы несут ответственность за убытки, причиненные налогоплательщикам вследствие своих неправомерных действий (решений) или бездействия, а равно неправомерных действий (решений) или бездействия должностных лиц и других работников при исполнении ими служебных обязанностей. Под убытками в соответствии с п. 2 ст. 15 ГК РФ понимаются расходы, которые лицо, чье право нарушено, произвело или должно будет произвести для восстановления нарушенного права, утрата или повреждение его имущества (реальный ущерб), а также неполученные доходы, которые это лицо получило бы при обычных условиях гражданского оборота, если бы его право не было нарушено (упущенная выгода).

Причиненные налогоплательщикам убытки возмещаются за счет федерального бюджета в порядке, предусмотренном НК РФ и иными федеральными законами (п. 1 ст. 35 НК РФ). В данном случае налоговое законодательство конкретизирует применительно к налоговым правоотношениям норму, закрепленную в ст. 53 Конституции РФ: «Каждый имеет право на возмещение государством вреда, причиненного незаконными действиями (или бездействием) органов государственной власти или их должностных лиц».

К сожалению, доказать наличие, размер и причинно-следственную связь нанесенных убытков с неправомерными деяниями должностных лиц невероятно сложно. Порядок возмещения убытков регулируется гражданским законодательством. Поскольку, как уже отмечалось выше, налоговые органы являются представителями государства в налоговых правоотношениях, реальным ответчиком в данном случае выступает государство. Не случайно причиненные налогоплательщикам убытки возмещаются за счет федерального бюджета (п. 1 ст. 35 НК РФ).

§ 8. Иные субъекты налогового права

Сборщики налогов – государственные органы исполнительной власти и исполнительные органы местного самоуправления, другие уполномоченные ими органы, должностные лица и организации, осуществляющие в установленном порядке помимо налоговых и таможенных органов прием и взимание налогов и (или) сборов, а также контроль за их уплатой

налогоплательщиками. Как видим, функции сборщика налогов носят государственно-властный характер, поэтому частные лица – физические и юридические – приобрести статус сборщика налогов не могут.

При отсутствии банка налогоплательщик или налоговый агент, являющиеся физическими лицами, могут уплачивать налоги через кассу органа местного самоуправления либо через организацию связи федерального органа исполнительной власти, уполномоченного в области связи (п. 3 ст. 58 НК РФ). Согласно п. 4 ст. 295 ТК РФ уплаченные суммы таможенных платежей переводятся на счет таможенного органа, их начислившего. В данных случаях уполномоченные органы и организации выполняют функции сборщиков налогов.

В отличие от налоговых органов сборщики налогов не ограничиваются контролем за уплатой налоговых платежей, а осуществляют прием и взимание налогов, приближаясь этим качеством к банкам, выполняющим в налоговой системе функции финансовых посредников между бюджетом и налогоплательщиком. Налоги и сборы зачисляются на счет или непосредственно в кассу сборщиков налогов. Разумеется, контрольные полномочия сборщиков налогов носят ограниченный характер, они не вправе проводить выездные налоговые проверки и другие «активные» мероприятия налогового контроля. К сожалению правовой статус сборщиков налогов не закреплен нормативно, что является существенным недостатком налогового законодательства.

Таможенные органы пользуются правами и несут обязанности налоговых органов по взиманию налогов при перемещении товаров через таможенную границу Российской Федерации в соответствии с таможенным законодательством, НК РФ, иными федеральными законами о налогах, а также иными федеральными законами (п. 1 ст. 34 НК РФ).

Следует отметить, что таможенные правоотношения являются *комплексными* и регулируются нормами различной отраслевой природы. При этом нормы налогового законодательства выступают *общими*, а таможенного права – *специальными*. Поэтому налоговые нормы регулируют правоотношения с участием таможенных органов в особо оговоренных случаях, а при одновременном регулировании того или иного вопроса приоритет имеют нормы таможенного законодательства.

Финансовые органы прямо не названы законодателем в числе участников налоговых правоотношений. Однако в ст. 34.2 НК РФ указаны следующие полномочия финансовых органов: Минфин РФ дает письменные разъяснения по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, утверждает формы расчетов по налогам и формы налоговых деклараций, обязательные для налогоплательщиков, а также порядок их заполнения; органы исполнительной власти субъектов РФ и органы местного самоуправления, уполномоченные в области финансов, дают письменные разъяснения по вопросам применения соответственно законодательства субъектов РФ о налогах и сборах и нормативных правовых актов органов местного самоуправления о местных налогах и сборах.

Кроме того, Минфин РФ отвечает за разработку и реализацию единой налоговой политики в Российской Федерации. Финансовые органы аккумулируют информацию об установленных региональных и местных налогах и сборах (ст. 16 НК РФ), а также участвуют в решении вопросов об изменении сроков уплаты налогов конкретными налогоплательщиками, то есть при предоставлении отсрочки, рассрочки, налогового кредита, инвестиционного кредита. Если положения НК РФ не позволяют однозначно отнести полученные налогоплательщиком доходы к доходам от источников в Российской Федерации либо к доходам от источников за ее пределами, отнесение дохода к тому или иному источнику осуществляется Минфином РФ (п. 2 ст. 42 НК РФ).

Минфин РФ реализует отдельные нормотворческие функции, а именно: 1) утверждают порядок проведения инвентаризации имущества налогоплательщика при налоговой проверке (пп. 6 п. 1 ст. 31 НК РФ); 2) определяют порядок учета доходов и расходов и хозяйственных операций для исчисления налоговой базы по итогам налогового периода индивидуальными предпринимателями (п. 2 ст. 54 НК РФ); 3) издают инструкции по заполнению налоговых деклараций по федеральным, региональным и местным налогам (п. 7 ст. 80 НК РФ).

Органы внутренних дел в качестве субъектов налогового права выступают своеобразными правопреемниками упраздненных органов налоговой полиции. Их основные функции – *выявление, пресечение и расследование преступлений в сфере налогообложения*. С этой целью органы внутренних дел вместе с налоговыми органами участвуют в выездных налоговых проверках.

При выявлении обстоятельств, требующих совершения действий, отнесенных к полномочиям налоговых органов, органы внутренних дел обязаны в десятидневный срок направить материалы в налоговый орган для принятия по ним решения. Органы внутренних дел несут ответственность за убытки, причиненные налогоплательщикам вследствие своих неправомерных действий (решений) или бездействия, а равно неправомерных действий (решений) или бездействия должностных лиц и других работников этих органов при исполнении ими служебных обязанностей.

Статья 85 НК РФ включает в число субъектов налогового права **органы, учреждения, организации и должностные лица, обязанные сообщать в налоговые органы сведения, связанные с учетом налогоплательщиков**. Функциональное назначение этих участников налоговых правоотношений сводится *либо к предоставлению налоговым органам сведений, необходимых для исчисления налогов, либо информированию налоговых органов о юридических фактах, имеющих существенное значение для налогообложения, либо сведений, необходимых для организации налогового контроля*. Какими-либо властными полномочиями в отношении налогоплательщиков эти субъекты не наделены. Неправомерное несообщение (несвоевременное сообщение) лицом сведений, которые в соответствии с НК РФ это лицо должно сообщить налоговому органу, влечет взыскание

штрафа в размере 1000 рублей; те же деяния, совершенные повторно в течение календарного года, влекут взыскание штрафа в размере 5000 рублей (ст. 129.1 НК РФ).

Органы юстиции, выдающие лицензии на право нотариальной деятельности и наделяющие нотариусов соответствующими полномочиями, обязаны сообщать в налоговый орган по месту своего нахождения о физических лицах, получивших лицензии на право нотариальной деятельности и (или) назначенных на должность нотариуса, занимающегося частной практикой, или освобожденных от нее, в течение пяти дней со дня издания соответствующего приказа.

Региональные советы адвокатских палат обязаны не позднее 30-го числа каждого месяца сообщать в налоговый орган по месту своего нахождения об адвокатах, являющихся членами адвокатской палаты субъекта РФ, об избранной ими форме адвокатского образования, а также о принятых решениях о приостановлении (возобновлении) или прекращении статуса адвоката.

Органы, осуществляющие регистрацию физических лиц по месту жительства либо регистрацию актов гражданского состояния физических лиц, обязаны сообщать соответственно о фактах регистрации физического лица по месту жительства либо о фактах рождения и смерти физических лиц в налоговые органы по месту своего нахождения в течение 10 дней после регистрации указанных лиц или фактов.

Органы, осуществляющие государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, органы, осуществляющие регистрацию транспортных средств, обязаны сообщать сведения о расположенном на подведомственной им территории недвижимом имуществе, о транспортных средствах, зарегистрированных в этих органах (правах и сделках, зарегистрированных в этих органах), и об их владельцах в налоговые органы по месту своего нахождения в течение 10 дней со дня соответствующей регистрации.

Органы опеки и попечительства, воспитательные, лечебные учреждения, учреждения социальной защиты населения и иные аналогичные учреждения, осуществляющие опеку, попечительство или управление имуществом подопечного, обязаны сообщать об установлении опеки над физическими лицами, признанными судом недееспособными, об опеке, попечительстве и управлении имуществом малолетних, иных несовершеннолетних физических лиц, физических лиц, ограниченных судом в дееспособности, дееспособных физических лиц, над которыми установлено попечительство в форме патронажа, физических лиц, признанных судом безвестно отсутствующими, а также о последующих изменениях, связанных с опекой, попечительством или управлением имуществом, в налоговые органы по месту своего нахождения не позднее пяти дней со дня принятия соответствующего решения.

Органы (учреждения), уполномоченные совершать нотариальные действия, и нотариусы, осуществляющие частную практику, обязаны со-

общать о нотариальном удостоверении права на наследство и договоров дарения в налоговые органы по месту своего нахождения не позднее пяти дней со дня соответствующего нотариального удостоверения, если иное не предусмотрено НК РФ.

Органы, осуществляющие учет и (или) регистрацию пользователей природными ресурсами, а также лицензирование деятельности, связанной с использованием этими ресурсами, обязаны сообщать о предоставлении прав на такое пользование, являющихся объектом налогообложения, в налоговые органы по месту своего нахождения в течение 10 дней после регистрации (выдачи соответствующей лицензии, разрешения) природопользователя.

Органы, осуществляющие выдачу и замену документов, удостоверяющих личность гражданина РФ на территории Российской Федерации, обязаны сообщать в налоговый орган по месту жительства гражданина сведения: 1) о фактах замены документа, удостоверяющего личность гражданина РФ на территории Российской Федерации, и об изменениях персональных данных, содержащихся во вновь выданном документе, в течение пяти дней со дня выдачи нового документа; 2) о фактах подачи гражданином в эти органы заявления об утрате документа, удостоверяющего личность гражданина РФ на территории Российской Федерации, в течение трех дней со дня его подачи.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Как различаются понятия «субъект налогового права» и «участник налогового правоотношения»?
2. Кого законодатель относит к участникам налоговых правоотношений?
3. Являются ли филиалы субъектами налогового права?
4. Каковы основные права и обязанности налогоплательщика?
5. Кто и на каком основании может выступать представителем налогоплательщика?
6. Что собой представляет сборщик налога?
7. Каковы основы налогово-правового статуса банков?
8. Чем обусловлено появление в законодательстве института «налоговых агентов»?
9. Какова компетенция налоговых органов?

Глава 6. ЭЛЕМЕНТЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

§ 1. Понятие и состав элементов налогообложения

Элементы налогообложения представляют собой набор параметров, необходимых и достаточных для исчисления и уплаты налога. Для признания налога законно установленным недостаточно лишь формально указать его в законе, необходимо исчерпывающе определить в законе все элементы налогообложения. Нечеткое определение того или иного элемента налогообложения порождает неоднозначное толкование налоговых норм, судебные споры, лишает добросовестного налогоплательщика возможности надлежаще выполнить налоговую обязанность.

КС РФ неоднократно указывал, что налог и сбор можно считать законно установленным только в том случае, если законом прямо зафиксированы все существенные элементы налогового обязательства. По мнению КС РФ, установить налог или сбор – не значит только дать ему название, необходимо определение в законе существенных элементов налоговых обязательств; одно лишь перечисление налогов и сборов в федеральных законах нельзя рассматривать как их установление, поскольку эти законы не содержат существенных элементов налоговых обязательств; федеральный законодатель при установлении налога связан требованиями полного, четкого и непротиворечивого определения правового содержания каждого из элементов устанавливаемого налога, чтобы исключить двойственность их толкования в правоприменительной практике и не допустить оснований на неопределенности налогового регулирования возможных способов уклонения от уплаты налогов (Постановления КС РФ от 18.02.97 № 3-П, от 11.11.97 № 16-П, Определения от 04.10.2001 № 183-О, от 23.06.2005 № 274-О).

Простую констатацию в законе о том, что устанавливается новый налог или сбор, судья КС РФ Н.В. Витрук очень точно назвал фикцией, поскольку в данном случае законом признается существующим то, чего на самом деле не существует, и такая норма не может быть признана соответствующей Конституции РФ¹.

Согласно ст. 17 НК РФ налог считается законно установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и *элементы налогообложения*, а именно: объект налогообложения; налоговая база; налоговая ставка; налоговый период; порядок исчисления налога; порядок и сроки уплаты налога. Указанные элементы являются *основными*, их определение для законодателя обязательно. *Факультативным* элементом выступают налоговые льготы, которые могут предусматриваться законом при установлении налога, если законодатель сочтет это необходимым.

В литературе неоднократно делались попытки расширить перечень

¹ Особое мнение судьи Н.В.Витрука к Постановлению КС РФ от 11.11.97 № 16-П // Вестник КС РФ. – 1997. – № 6.

элементов налогообложения. Отдельные авторы предлагают дополнить его такими категориями, как «предмет налога», «метод учета налоговой базы», «масштаб налога», «источник налога», «налоговый оклад», «носитель налога», «отчетность по налогу» и др. Полагаем, что в целях научного исследования отдельных аспектов налогообложения выделение новых элементов налогообложения может быть полезным. Но при этом нужно разграничивать *атрибутивные (нормативные)* и *вспомогательные (доктринальные)* элементы налогообложения. Дело в том, что любой системный объект научного исследования можно разложить на множество элементов, классифицируемых по самым разным основаниям. Общее число таких элементов *объективно неограниченно* и определяется задачами научного поиска или практическими потребностями.

Налог как объект правового регулирования также представляет собой *сложную систему*, состоящую из большого количества элементов, взаимосвязанных между собой. Задача законодателя состоит не в том, чтобы нормативно определить всю возможную совокупность характеристик налога (да это и невозможно), а в том, чтобы указать *необходимый минимум элементов*, без нормативного закрепления которых налог не может считаться законно установленным. Это, однако, не исключает возможности выделения и иных элементов налогообложения, способствующих решению отдельных проблем налогообложения. Вопрос о включении новых элементов в перечень, закрепленный в ст. 17 НК РФ, должен решаться не с позиции того, входит ли новый элемент в налог как сложную правовую конструкцию (систему), а с позиции того, возможно ли исчислить и уплатить налог без нормативного указания этого элемента или нет.

Объект налогообложения – *юридические факты (действия, события, состояния), с наличием которых у налогоплательщика налоговое законодательство связывает возникновение налоговой обязанности*. Объектами налогообложения могут являться операции по реализации товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, стоимость реализованных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) либо иной объект, имеющий стоимостную, количественную или физическую характеристики, с наличием которых у налогоплательщика законодательство о налогах и сборах связывает возникновение обязанности по уплате налога (ст. 38 НК РФ). В данном определении есть неточности. В частности, стоимость товаров (работ, услуг) выступает *налоговой базой*, а объектом налогообложения в данном случае является реализация товаров (работ, услуг).

Согласно п. 3 ст. 3 НК РФ налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными. Тем самым предполагается, что в объекте налогообложения всегда выражается некоторое *благо экономического характера*, значимое для налогоплательщика. Производность налогообложения от хозяйственной деятельности (и, как следствие, обусловленность объекта налогообложения отношениями собственности)

неоднократно подчеркивалась в литературе¹. «Не любые факт, событие, действие могут стать юридически значимыми, влекущими за собой возникновение налогового обязательства, а только те, следствием которых становится экономическая выгода налогоплательщика, которые приводят к увеличению его экономического потенциала и позволяют «делиться» с государством»².

Объект налогообложения должен быть так или иначе связан с реализацией права частной собственности, с экономическими отношениями, с приобретением материальных благ или выгод. «С экономической точки зрения существует только два источника, из которых государство может черпать налоговые средства: результат хозяйственного процесса (прибыль, доход) и наличное имущество налогоплательщика»³. Плательщиком налога, по справедливому замечанию С.Г. Пепеляева, является собственник, а не гражданин. Посредством уплаты налога частная собственность служит интересам общества⁴. Прав Г.А. Гаджиев, отмечая, что «ориентир в налогообложении – не наличие трудоспособности, а определенный экономический успех в области труда, в использовании капитала или в обмене»⁵. Наличие экономического основания характеризует налоговые отношения как экономико-правовые, в которых экономические и правовые элементы переплетены и взаимосвязаны.

В соответствии с принципом однократности налогообложения каждый налог имеет самостоятельный объект налогообложения. Традиционно свое наименование налоги и сборы получают именно по экономическому основанию – налог на прибыль, сбор за право торговли, налог на имущество, земельный налог, налог на доходы физических лиц и т.д. Важное значение для определения объекта налогообложения имеют следующие дефиниции, закрепленные в НК РФ.

Имущество – виды объектов гражданских прав (за исключением имущественных прав), относящихся к имуществу в соответствии с ГК РФ. Налоговое законодательство (в отличие от гражданского) не охватывает понятием «имущество» имущественные права. Так, в судебной практике вексель не признается доходом физического лица, подлежащим налогообложению. Действительно, вексель удостоверяет обязательство займа; являясь долговым обязательством, он не может отождествляться ни с денежными средствами, ни с иной формой эквивалента, используемого в товарном обращении; более того, вексель не обладает (как иное имущество) потребительскими свойствами, позволяющими квалифицировать его как доход в натуральной форме.

¹ См.: Налоговое право: Учеб. пособие / под ред. С.Г. Пепеляева. – М., 2000. – С. 142; Чуркин А.В. Объект налогообложения: правовые характеристики. – М., 2003. – С. 16-17 и др.

² Новоженев А.Ю. Проблемы принципов налогового права. // Ваш налоговый адвокат. – 2002. – № 4.

³ Государственное право Германии: В 2 т. – М., 1994. – Т. 2. – С. 119.

⁴ См.: Налоговое право: Учеб. пособие./ под ред. С.Г. Пепеляева. – М., 2000. – С. 31.

⁵ Гаджиев Г.А. Комментарий к статьям главы 1 «Законодательство о налогах и сборах и иные нормативные правовые акты о налогах и сборах» // Ваш налоговый адвокат. – Вып.2. – М., 2000. – С. 21.

Товар - любое имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации. *Работа* - деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы для удовлетворения потребностей организации и (или) физических лиц. В отличие от работы *услугой* признается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности.

Доход - экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить. Доходом могут признаваться поступления в денежной и натуральной форме, а также материальная выгода – экономические льготы и преимущества, используемые лицом по сравнению со «среднестатистическим» налогоплательщиком (например, получение беспроцентной ссуды или приобретение товаров по сниженным ценам).

Прибыль – доходы налогоплательщика, уменьшенные на величину произведенных им расходов. *Дивиденд* – любой доход, полученный акционером (участником) от организации при распределении прибыли, остающейся после налогообложения (в том числе в виде процентов по привилегированным акциям), по принадлежащим акционеру (участнику) акциям (долям) пропорционально долям акционеров (участников) в уставном (складочном) капитале этой организации. *Процент* – любой заранее заявленный (установленный) доход, в том числе в виде дисконта, полученный по долговому обязательству любого вида (независимо от способа его оформления). При этом процентами признаются, в частности, доходы, полученные по денежным вкладам и долговым обязательствам.

Реализация товаров, работ или услуг – передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу, а в случаях, предусмотренных НК РФ, передача права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу – на безвозмездной основе.

Налоговая база определяется законодателем как *стоимостная, физическая или иная характеристика объекта налогообложения* (п. 1 ст. 53 НК РФ). Главная функция налоговой базы – выразить объект налогообложения *количественно*, то есть его измерить. Для этого требуется выделить параметр, который будет положен в основу измерения объекта налогообложения. Но налоговая база – не просто параметр, а параметр, выраженный в определенных *единицах налогообложения*. По верному замечанию О.А.Ногиной, элемент налога, именуемый «налоговая база», служит для того, чтобы количественно выразить объект налогообложения с применением той или иной меры исчисления¹. Таким образом, налоговая база

¹ См.: Налоговое право России. Особенная часть: Учебник / отв. ред. Н.А. Шевелева. – М., 2004. – С.50.

представляет собой *размер (величину) объекта налогообложения в единицах налогообложения*.

Налоговая база и порядок ее определения устанавливаются по каждому налогу отдельно. Задача законодателя состоит в том, чтобы из множества возможных параметров объекта налогообложения выбрать наиболее оптимальный и затем определить порядок исчисления налоговой базы применительно к конкретному налогу. Нередко у разных налогов такие параметры совпадают, но при этом налоговые базы всегда исчисляются по-разному. Ниже приводится соотношение объектов налогообложения и налоговых баз по ряду налогов:

Вид налога	Объект налогообложения	Налоговая база (в единицах налогообложения)
Налог на добавленную стоимость	Реализация товаров (работ, услуг)	Стоимость реализованных товаров (работ, услуг) в рублях
Акцизы	Реализация подакцизных товаров	Количество реализованных подакцизных товаров в натуральном выражении либо их стоимость в рублях
Налог на доходы физических лиц	Доход	Стоимостная характеристика (денежное выражение) доходов в рублях
Единый социальный налог	Выплаты и вознаграждения в пользу физических лиц	Стоимостная характеристика (денежное выражение) выплат и вознаграждений в рублях
Налог на прибыль организаций	Прибыль	Стоимостная характеристика (денежное выражение) прибыли в рублях
Налог на добычу полезных ископаемых	Полезные ископаемые	Стоимость добытых полезных ископаемых в рублях
Транспортный налог	Транспортное средство	Мощность двигателя в лошадиных силах либо валовая вместимость в регистровых тоннах либо количество единиц транспортного средства
Налог на игорный бизнес	Игровой стол, игровой автомат, касса тотализатора, касса букмекерской конторы	Общее количество
Земельный налог	Земельный участок	Кадастровая стоимость земли в рублях

Организации исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе регистров бухгалтерского учета и (или) на основе иных документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению либо связанных с налогообложением. При обнаружении ошибок (искажений), относящихся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, в текущем периоде перерасчет налоговых обязательств производится в периоде совершения ошибки. В случае невозможности определения конкретного периода корректируются налоговые обязательства отчетного периода, в котором выявлены ошибки (искажения).

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

Остальные *физические лица* исчисляют налоговую базу на основе полученных в установленных случаях от организаций данных об облагаемых

доходах, а также данных собственного учета облагаемых доходов, осуществляемого по произвольным формам.

В НК РФ предусматривается два метода учета налоговой базы – кассовый и накопительный.

При *кассовом методе* для исчисления налоговой базы учитываются только те доходы (расходы), которые реально получены (произведены) налогоплательщиком. Например, денежные средства фактически поступили в кассу или зачислены на счет в банке, имущество передано в собственность и т.п.

При *накопительном методе* главным для исчисления налоговой базы является момент возникновения имущественных прав и обязательств. Доходами здесь признаются все суммы, право на получение которых возникло у налогоплательщика в налоговом периоде, независимо от их фактического поступления. Аналогичным образом при накопительном методе определяются и расходы налогоплательщика.

Налоговая ставка – величина налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы (п. 1 ст. 53 НК РФ). Проще говоря, налоговая ставка представляет собой *размер налогового платежа на единицу налогообложения*.

В зависимости от измерения объекта налогообложения налоговые ставки выражаются: 1) *в процентах* к налоговой базе (налог на прибыль, на имущество, НДС и др.) – так называемые *адвалорные* ставки; 2) *в твердой денежной сумме*, когда на единицу налогообложения устанавливается фиксированный размер налогового платежа (большинство акцизов, транспортный налог); 3) *в комбинированной форме*, сочетающей твердую и процентную составляющие (налог на имущество, переходящее в порядке наследования или дарения, некоторые акцизы, единый социальный налог).

Налоговые ставки могут быть *пропорциональными, прогрессивными и регрессивными*. Пропорциональная ставка имеет постоянную величину независимо от размера налоговой базы. Прогрессивная и регрессивная ставки с изменением налоговой базы также изменяются: с увеличением налоговой базы размер прогрессивной ставки возрастает, регрессивной – уменьшается (единый социальный налог).

Размер налоговой ставки определяет такую категорию, как *налоговое бремя*. Еще А. Смит указывал, что от снижения налогового бремени государство выиграет больше, чем от наложения непосильных податей: на освобожденные средства может иметь дополнительный доход, с которого может быть получен налог. При этом плательщики с большей легкостью сделают эти платежи, что освободит государство от дополнительных расходов на сбор налогов.

В 1728 году английский писатель и сатирик Джонатан Свифт предупреждал налоговых политиков своего времени о том, что при повышении налогов действие дважды два вовсе не означает получение результата, равного четырем. Одинаково возможно получить при этом единицу. Так, чрезмерное повышение пошлин на импортируемые товары весьма вероят-

но приведет к снижению таможенных поступлений, поскольку эти товары дороги и люди не станут более покупать их¹.

Согласно теории Лэффера рост налогового бремени может приводить к увеличению государственных доходов только до какого-то предела, пока не начнет сокращаться облагаемая налогом часть национального производства. Когда этот предел будет превышен, рост налоговых ставок приведет не к увеличению, а к сокращению доходов в бюджет. Предельной ставкой для налогового изъятия в бюджет Лэффер считал 30 % от суммы доходов частного лица. При больших изъятиях сокращаются сбережения населения, что влечет за собой незаинтересованность в инвестировании в те или иные отрасли экономики и общее сокращение налоговых поступлений.

Чрезмерное, необоснованное повышение налоговых ставок не только не приводит к росту бюджетных поступлений, но стимулирует налогоплательщика к уклонению от уплаты налогов, а в крайнем случае, – к отказу от объекта налогообложения (например, к отказу от налогооблагаемого имущества или предпринимательской деятельности). Уплата налога, не соответствующего экономическому состоянию налогоплательщика, по верному замечанию А.Ю. Новоженова, ведет к уменьшению его капитала и вероятному банкротству, ослабляет воспроизводящую функцию капитала и тем самым влечет за собой ухудшение экономического потенциала государства и общества в целом². «Результатом чрезмерных налогов, – отметил Ф. Рузвельт в своей речи в Питтсбурге 19 октября 1932 года, – являются бездействующие фабрики, проданные за недоимки фермы и толпы голодных людей, бродящих по улицам в поисках работы»³.

Налоговый период представляет собой *календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате*. Так, по налогу на доходы физических лиц налоговый период составляет один календарный год, по единому налогу на вмененный доход – квартал, по акцизам – календарный месяц. Налоговый период показывает, как часто требуется платить тот или иной налог, поскольку большинству объектов налогообложения свойственна протяженность существования во времени либо цикличность возникновения. Поэтому уплата налогов предполагает определенную регулярность, систематичность. Налоговый период показывает, *как часто требуется платить тот или иной налог*.

Налоговый период может состоять из одного или нескольких отчетных периодов, по итогам которых уплачиваются авансовые платежи. Так, налоговый период по НДС, акцизам, налогу на добычу полезных ископаемых, налогу на игорный бизнес, а также при использовании ряда специальных налоговых режимов (единый сельскохозяйственный налог, единый

¹ См.: Все начиналось с десятины: Пер. с нем. – М., 1992. – С. 389.

² См.: Новоженов А.Ю. Проблемы принципов налогового права // Ваш налоговый адвокат. – 2002. – № 4.

³ Цит. по: Чибинев В.М. Понятие налогов в истории налогового права // История государства и права. – 2003. – № 5.

налог на вмененный доход для определенных видов деятельности) не имеет отчетных периодов и не подразумевает уплату авансовых платежей. В то же время единый социальный налог, налоги на прибыль и на имущество организаций исчисляются и уплачиваются с учетом авансовых платежей по итогам отчетных периодов. На отчетные периоды разбиваются длительные налоговые периоды, прежде всего, размером в календарный год. Это обусловлено требованием регулярного и равномерного поступления налоговых платежей в бюджет в течение всего финансового года.

НК РФ устанавливает общие правила расчета налогового периода, применяемого ко всем налогам. Если организация создана после начала календарного года, первым налоговым периодом для нее является период времени со дня ее создания до конца данного года. При этом днем создания организации признается день ее государственной регистрации. При создании организации в день, попадающий в период времени с 1 декабря по 31 декабря, первым налоговым периодом для нее является период времени со дня создания до конца календарного года, следующего за годом создания.

Если организация была ликвидирована (реорганизована) до конца календарного года, последним налоговым периодом для нее будет период времени от начала этого года до дня завершения ликвидации (реорганизации). Если организация, созданная после начала календарного года, ликвидирована (реорганизована) до конца этого года, налоговым периодом для нее является период времени со дня создания до дня ликвидации (реорганизации). Если организация была создана в день, попадающий в период времени с 1 декабря по 31 декабря текущего календарного года, и ликвидирована (реорганизована) раньше следующего за годом создания календарного года, налоговым периодом для нее будет период времени со дня создания до дня ликвидации (реорганизации) данной организации. Данные правила не применяются в отношении организаций, из состава которых выделяются либо к которым присоединяются одна или несколько организаций (ст. 55 НК РФ).

В отношении налогов, по которым налоговый период устанавливается как календарный месяц или квартал, при создании (ликвидации, реорганизации) лица изменение отдельных налоговых периодов производится по согласованию с налоговым органом по месту учета налогоплательщика.

Если имущество, являющееся объектом налогообложения, было приобретено, реализовано (отчуждено или уничтожено) после начала календарного года, налоговый период по налогу на это имущество в данном календарном году определяется как период времени фактического нахождения имущества в собственности налогоплательщика.

Порядок исчисления налога состоит в определении суммы налога (т.н. *налогового оклада*), подлежащего к уплате в бюджет (внебюджетный фонд). Налог может быть исчислен: 1) самим налогоплательщиком; 2) налоговым агентом; 3) налоговым органом.

В зависимости от вида налоговой ставки исчисление налога производится: 1) как произведение соответствующей налоговой ставки и налоговой базы – для твердых налоговых ставок; 2) как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы – для процентных (адвалорных) налоговых ставок; 3) в комбинированной форме – для комбинированных налоговых ставок.

Налог может исчисляться по итогам налогового периода без учета ранее уплаченных налоговых платежей либо *нарастающим итогом*. В последнем случае размер подлежащего к уплате налога определяется путем вычитания из суммы налога, исчисленной по итогам налогового (отчетного) периода, ранее уплаченных ежемесячных (ежеквартальных) авансовых платежей.

Налоговый орган исчисляет ряд налогов, уплачиваемых физическими лицами (транспортный налог, налог на имущество физических лиц, земельный налог). В данном случае законодатель стремится освободить граждан от сложной и трудоемкой работы по исчислению налогов, требующей знания налогового законодательства и специальной квалификации. Кроме того, у налогового органа больше возможностей собрать и обработать сведения, необходимые для исчисления этих налогов, чем у физического лица.

Исчислив налог, налоговый орган не позднее 30 дней до наступления срока платежа направляет налогоплательщику уведомление, где должны быть указаны размер налога, подлежащего уплате, расчет налоговой базы, а также срок уплаты налога. Налоговое уведомление может быть передано налогоплательщику лично под расписку или иным способом, подтверждающим факт и дату его получения. Если налогоплательщик уклоняется от получения налогового уведомления, оно направляется по почте заказным письмом и считается полученным по истечении шести дней с даты направления заказного письма.

Порядок и сроки уплаты налога. Сроки уплаты устанавливаются применительно к каждому налогу и определяются календарной датой или истечением периода времени, исчисляемого годами, кварталами, месяцами, неделями и днями, а также указанием на событие, которое должно наступить или произойти, либо действие, которое должно быть совершено.

Согласно ст. 6.1 НК РФ сроки в налоговом праве определяются календарной датой или истечением определенного периода времени, исчисляемого годами, кварталами, месяцами, неделями или днями. Срок может определяться также указанием на событие, которое должно неизбежно наступить. Течение срока, исчисляемого годами, месяцами, неделями или днями, начинается на следующий день после календарной даты или наступления события, которыми определено его начало.

Истечение срока, установленного налоговым законодательством, определяется по следующим правилам:

1. Срок, исчисляемый годами, истекает в соответствующие месяц и число последнего года срока. При этом годом (за исключением календар-

ного года) признается любой период времени, состоящий из двенадцати календарных месяцев, следующих подряд.

2. Срок, исчисляемый кварталами, истекает в последний день последнего месяца срока. При этом квартал считается равным трем месяцам, отсчет кварталов ведется с начала года.

3. Срок, исчисляемый месяцами, истекает в соответствующие месяц и число последнего месяца срока. При этом месяц признается календарный месяц. Если окончание срока приходится на месяц, в котором нет соответствующего числа, то срок истекает в последний день этого месяца.

4. Срок, исчисляемый неделями, истекает в последний день недели. При этом недель признается период времени, состоящий из пяти рабочих дней, следующих подряд.

Налог должен быть уплачен до двадцати четырех часов последнего дня срока, установленного для его уплаты. Если документы либо денежные суммы были сданы на почту или на телеграф до двадцати четырех часов последнего дня срока, то срок не считается пропущенным. В случаях, когда последний день срока падает на нерабочий день, днем окончания срока считается ближайший следующий за ним рабочий день.

Уплата налога производится разовой уплатой всей суммы налога либо по частям (авансовые платежи в течение налогового периода). Подлежащая уплате сумма налога уплачивается в безналичной форме либо наличными денежными средствами. Организации осуществляют уплату налогов в безналичной форме (за редкими исключениями), переводя денежные средства со своих банковских счетов в бюджет. Физические лица уплачивают налоги, как правило, путем внесения наличных денежных средств в учреждения Сбербанка России. При отсутствии банка физическое лицо может уплачивать налог через кассу органа местного самоуправления либо через организацию связи (ст. 58 НК РФ).

Согласно п. 3 ст. 45 НК РФ обязанность по уплате налога исполняется в национальной валюте Российской Федерации. Иностранцами, организациями, а также физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами РФ, обязанность по уплате налога может исполняться в иностранной валюте.

Налог должен быть уплачен за счет средств налогоплательщика, то есть налоговый платеж носит *личный характер*. До вступления в силу НК РФ это требование не носило характера безусловного требования. Так, Указом Президента РФ от 22.12.93 № 2270 «О некоторых изменениях в налогообложении и во взаимоотношениях бюджетов различных уровней» предусматривалась возможность бесспорного взыскания недоимок в виде обращения взыскания на *суммы, причитающиеся недоимщику от его дебиторов*. В настоящее время возможность уплаты налога одним лицом за другое ограничивается случаями, прямо указанными в НК РФ (налоговые агенты, наследники налогоплательщика, правопреемники по реорганизуемым организациям), и осуществляется исключительно за счет имущества самого налогоплательщика. Какие-либо соглашения об уступках или пере-

воде налоговых обязанностей между налогоплательщиком и третьими лицами признаются ничтожными, не порождая правовых последствий.

Очень важно точно определить *адресата налогового платежа*, то есть тот бюджет или внебюджетный фонд, в который согласно налоговому законодательству должно произойти зачисление суммы налога.

§ 2. Налоговые льготы

В необходимых случаях при установлении налога в акте налогового законодательства могут предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком. **Налоговые льготы** – это *преимущества, предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков, включая возможность не уплачивать налог либо уплачивать его в меньшем размере*. Сущность налоговой льготы состоит в снижении налогового бремени. При этом налоговые льготы не могут носить *индивидуальный характер*, то есть предоставляться конкретным, персонально поименованным налогоплательщикам.

Налоговые льготы являются *факультативным* элементом налогообложения, поскольку их установление целиком и полностью зависит от усмотрения законодателя. Для отдельных налогов и сборов – например, для налога на игорный бизнес, водного налога – какие-либо льготы могут и не устанавливаться.

Налоговые льготы предоставляются либо в целях социального выравнивания материального положения различных групп налогоплательщиков, материального вознаграждения за особые заслуги перед государством, для стимулирования тех или иных отраслей, производств, направлений коммерческой деятельности, поддержки отечественного товаропроизводителя, привлечения в страну иностранных инвестиций (оффшорные зоны) и т.д. Как верно замечает В.Е. Кузнеченкова, в большинстве случаев налоговые льготы призваны выполнять стимулирующую функцию и устанавливаются в целях развития производства, предпринимательства, фермерства, благотворительности, инвестиционной деятельности¹.

Налоговые льготы являются законными средствами оптимизации налогообложения, их использование не может свидетельствовать о недобросовестности налогоплательщика. Как указал КС РФ, когда законом предусматриваются те или иные льготы, освобождающие от уплаты налогов или позволяющие снизить их сумму, обязанность платить законно установленные налоги предполагает необходимость их уплаты лишь в той части, на которую льготы не распространяются, и именно в этой части на таких налогоплательщиков возлагается ответственность за неуплату законно установленных налогов (Постановление КС РФ от 27.05.2003 № 9-П).

Налоговая льгота – разновидность субъективного права. Поэтому налогоплательщик вправе отказаться от использования льготы либо приостано-

¹ Кузнеченкова В.Е. Понятие и классификация налоговых льгот // Финансовое право. – 2004. – № 2. – С.53.

новить ее использование на один или несколько налоговых периодов. Однако право налогоплательщика на отказ от соответствующей льготы может быть ограничено законодателем. Дело в том, что налоговая льгота как элемент налогообложения является частью юридической конструкции налога, и в некоторых случаях добровольный отказ налогоплательщика от реализации налоговой льготы до истечения периода ее действия может нарушать механизм исчисления и уплаты налога, чем создавались бы препятствия для реализации конституционной обязанности платить законно установленные налоги и сборы, как того требует ст. 57 Конституции РФ, и существенно затруднялся бы налоговый контроль.

В частности, ст. 145 НК РФ, регулирующая освобождение организаций и индивидуальных предпринимателей от исполнения обязанностей плательщика НДС, не предусматривает добровольный отказ налогоплательщика от данной льготы до истечения соответствующего срока; такой отказ возможен только в отношении будущих налоговых периодов. Налогоплательщик, освобожденный от исполнения обязанностей, связанных с исчислением и уплатой НДС, не вправе включать сумму данного налога в цену товара. Налоговое законодательство лишь предоставляет налогоплательщику право, но не обязывает его отказаться от использования налоговой льготы на один или несколько налоговых периодов.

Однако, подчеркнул КС РФ, осуществляя соответствующий выбор, налогоплательщик вправе требовать реализации только того механизма предоставления налоговой льготы, который закреплен в законе. При этом установление в НК РФ особенностей применения налоговых льгот, в том числе в виде некоторых ограничений права налогоплательщика отказаться от использования налоговой льготы, также не направлено на ущемление конституционных прав и свобод налогоплательщика, поскольку законодатель, вводя налоговую льготу, вправе предусмотреть и особый порядок ее использования (Постановление КС РФ от 05.02.2004 № 43-О).

Формы налоговых льгот достаточно разнообразны. Рассмотрим отдельные виды налоговых льгот, к которым относятся:

1) *Освобождение отдельных категорий налогоплательщиков от уплаты налога.* Так, согласно п. 1 ст. 145 НК РФ организации и индивидуальные предприниматели имеют право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой НДС, если за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих лиц без учета НДС не превысила в совокупности один миллион рублей. Законы многих субъектов РФ освобождают от уплаты некоторых региональных налогов и сборов пенсионеров, инвалидов, другие категории налогоплательщиков. Освобождение от уплаты налога может носить бессрочный характер или же предоставляться на определенный срок (т.н. «налоговые каникулы»).

2) *Освобождение отдельных объектов от налогообложения.* Например, ст. 217 НК РФ предусматривает более тридцати видов доходов, не подлежащих налогообложению налогом на доходы физических лиц, вклю-

чая государственные пособия, пенсии, стипендии, компенсационные выплаты, алименты, гранты и др. От налогообложения акцизами освобождается передача подакцизных товаров одним структурным подразделением организации для производства других подакцизных товаров другому такому же структурному подразделению этой организации; реализация денатурированного этилового спирта; первичная реализация (передача) конфискованных и (или) бесхозных подакцизных товаров и др. (ст. 183 НК РФ). НК РФ устанавливает 14 видов выплат, не облагаемых единым социальным налогом (ст. 238) и почти три десятка доходов, не подлежащих налогообложению налогом на прибыль организаций (ст. 251).

В отношении имущественных налогов эта льгота выражается в освобождении от налогообложения отдельных видов имущества. В частности, от налогообложения освобождаются памятники истории и культуры федерального значения, объекты социально-культурной сферы, используемые для нужд культуры и искусства, образования, физической культуры и спорта, здравоохранения и социального обеспечения, космические объекты и некоторые другие виды имущества (ст. 381 НК РФ).

Иногда налоговые льготы представляют собой определенное сочетание налоговых освобождений и по субъекту, и по объекту одновременно. Например, согласно ст. 381 НК РФ от уплаты налога на имущество освобождаются организации и учреждения уголовно-исполнительной системы Минюста РФ – в отношении имущества, используемого для осуществления возложенных на них функций; религиозные организации – в отношении имущества, используемого ими для осуществления религиозной деятельности, и т.п.

3) *Понижение налоговой ставки.* В настоящее время общая ставка по НДС составляет 18 %, но в отношении некоторых продовольственных товаров и товаров для детей, периодических печатных изданий, отдельных медицинских товаров применяется ставка в два раза меньшая. Общая ставка по налогу на доходы физических лиц составляет 13 %, но в отношении дивидендов размер ставки снижается до 9 %.

4) *Налоговые вычеты.* Эта льгота состоит в исключении отдельных сумм из налоговой базы. В некоторых случаях налоговые вычеты производятся непосредственно из исчисленной суммы налога, подлежащей к уплате. В зависимости от влияния на результаты налогообложения налоговые вычеты подразделяются на *лимитированные* (размер скидок ограничен прямо или косвенно) и *нелимитированные* (налоговая база может быть уменьшена на всю сумму расходов налогоплательщика).

Глава 23 «Налог на доходы физических лиц» устанавливает четыре вида налоговых вычетов – стандартные, социальные, имущественные и профессиональные. Так, каждое физическое лицо имеет право на стандартный налоговый вычет в размере 400 рублей, который предоставляется ежемесячно и действует до месяца, в котором доход налогоплательщика, исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода работодателем, предоставляющим данный налоговый вычет, превысит 20 тыс. руб-

лей (пп. 3 п.1 ст. 218 НК РФ). Данный вычет представляет собой реализацию идеи о необходимости установления в законодательстве некоторого минимума доходов, свободных от налогообложения, который существует в налоговых системах большинства государств мирового сообщества. «Величина этого минимума всегда определялась в зависимости от уровня средних потребностей населения, от уровня инфляции, от фискальных потребностей государства»¹. К сожалению, какое-либо обоснование размеров налогового вычета в 400 рублей, его привязка к прожиточному минимуму, потребительской корзине, инфляционным процессам либо другим показателям в настоящее время отсутствуют.

Тема налоговых льгот нередко увязывается с проблемой *справедливости налогообложения*. С одной стороны, справедливость требует, чтобы все налогоплательщики обладали равным правовым статусом, без учета их индивидуальных особенностей. Налоговые льготы одним социальным группам перекладывают налоговое бремя на других налогоплательщиков. С другой стороны, абсолютное юридическое равенство может обернуться тяжелыми социальными последствиями для отдельных категорий налогоплательщиков. В частности, для инвалидов, пенсионеров, детей, безработных или лиц, пострадавших от стихийных бедствий, отсутствие привилегий изначально не позволит наравне со всеми конкурировать в условиях единого правопорядка. Чтобы гарантировать этим лицам минимально достойный уровень жизни, их налогово-правовой статус должен содержать льготы, преференции, преимущества, различные формы социальной поддержки (например, предоставление льгот для благотворительной деятельности).

Последнее является неизбежным отклонением от формально-юридического равенства, но отклонением обоснованным, соответствующим принципам справедливости и гуманизма. Предоставлением различного рода налоговых льгот в сфере налогообложения реализуется идея социальной солидарности. «Справедливые льготы отдельным гражданам, — верно отмечает М.В. Баглай, — исправляют этические пороки формального равенства между всеми гражданами»².

§ 3. Изменение срока уплаты налога и сбора, а также пени

Изменение срока уплаты налога и сбора, а также пени (далее - *изменение срока уплаты налога*) представляет собой *перенос установленного срока уплаты налога на более поздний срок без применения к налогоплательщику налоговых санкций*. Некоторые авторы относят данную процедуру к разновидности налоговых льгот³. Полагаем, что это неверный подход, поскольку изменение срока уплаты налога носит ярко выраженный *инди-*

¹ Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов. — М., 2001. — С. 139.

² Особое мнение судьи М.В. Баглая к Постановлению КС РФ от 04.04.96 № 9-П // Вестник КС РФ. — 1996. — № 2.

³ См.: Парыгина В.А. Российское налоговое право. Проблемы теории и практики. — М., 2005. — С. 152.

видуальный характер, а налоговые льготы могут предоставляться не персонифицированным лицам, а только некоторым *категориям* налогоплательщиков, выделенным в особую группу по тем или иным критериям.

Порядок изменения срока уплаты налога установлен главой 9 НК РФ. Срок уплаты налога может быть изменен в отношении всей подлежащей уплате суммы налога либо ее части, а также по одному или нескольким налогам. В качестве меры обеспечения здесь может применяться залог или поручительство. Подача заявления об изменении срока уплаты налога в той или иной форме не приостанавливает начисления пеней на сумму налога, подлежащую уплате.

Изменение срока уплаты налога может осуществляться в четырех формах: 1) отсрочка, 2) рассрочка, 3) налоговый кредит, 4) инвестиционный налоговый кредит (далее – ИНК). Первые три формы действуют в отношении всех налогоплательщиков и налоговых агентов, а ИНК – только в отношении налогоплательщиков-организаций.

За предоставление отсрочки, рассрочки или налогового кредита взимаются *проценты* в размере 1/2 ставки рефинансирования ЦБ РФ для отсрочек и рассрочек, ставки рефинансирования – для налоговых кредитов. Размер процентов за предоставление ИНК определяется в договорном порядке в пределах 1/2 – 1/4 ставки рефинансирования. Уплата процентов обусловлена тем, что неуплаченная своевременно сумма налога образует задолженность (недоимку) перед бюджетом, и поэтому взаимоотношения между государством и налогоплательщиком фактически трансформируются в правоотношение между кредитором и должником.

«Перенос срока исполнения налоговой обязанности, – отмечает Ю.А. Крохина, – фактически означает предоставление возмездного кредита со стороны государства налогоплательщику за счет средств того бюджета или внебюджетного фонда, в доход которого должны были поступить неуплаченные вовремя налоги»¹. Проценты не взимаются, если основаниями для получения отсрочки, рассрочки, налогового кредита являются причинение налогоплательщику ущерба в результате обстоятельств непреодолимой силы, а также задержка бюджетного финансирования или оплаты выполненного лицом государственного заказа.

К обстоятельствам, *исключающим изменение срока уплаты налога*, относятся: 1) возбуждение уголовного дела по признакам преступления, связанного с нарушением налогового законодательства; 2) проведение производства по делу о налоговом правонарушении либо по делу об административном правонарушении, связанном с нарушением налогового законодательства; 3) наличие достаточных оснований полагать, что лицо воспользуется таким изменением для сокрытия своих денежных средств или иного имущества, подлежащего налогообложению, либо это лицо собирается выехать за пределы России на постоянное жительство.

¹ Налоговое право России: Учебник для вузов / отв. ред. Ю.А. Крохина. – М., 2003. – С. 295.

Субъектами, уполномоченными принимать решения об изменении срока уплаты налога, являются: по федеральным налогам и сборам – Минфин РФ; по региональным и местным налогам и сборам – финансовые органы субъекта РФ и муниципального образования; по налогам и сборам, подлежащим уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации, – ГТК РФ или уполномоченные им таможенные органы; по государственной пошлине – уполномоченные органы, осуществляющие контроль за уплатой государственной пошлины; по налогам и сборам, поступающим во внебюджетные фонды, органы внебюджетных фондов. Как видим, налоговые органы не наделены правом принимать решения об изменении срока уплаты налога.

Региональными законами и муниципальными нормативными актами могут быть установлены дополнительные (по отношению к НК РФ) основания и иные условия предоставления отсрочки, рассрочки и ИНК в отношении региональных и местных налогов. Что касается налогового кредита, то основания и условия его предоставления устанавливаются исключительно НК РФ.

Статья 68 НК РФ называет следующие *основания прекращения действия* отсрочки, рассрочки, налогового кредита или ИНК: 1) истечение срока действия соответствующего решения; 2) истечение срока действия договора; 3) досрочная уплата налогоплательщиком всей суммы задолженности; 4) нарушение налогоплательщиком условий предоставления отсрочки, рассрочки, налогового кредита, инвестиционного налогового кредита. В указанных случаях уполномоченный орган вправе прекратить действие отсрочки (рассрочки) по уплате налогов в одностороннем порядке, а действие договоров о налоговом кредите или ИНК досрочно прекращается по соглашению сторон или по решению суда.

Отсрочка по уплате налога представляет собой изменение срока уплаты налога с *единовременной уплатой* налогоплательщиком суммы задолженности, **рассрочка** – с *поэтапной уплатой* суммы задолженности, то есть по частям с периодичностью, установленной уполномоченным органом. Они предоставляются на срок от одного до шести месяцев.

В закрытый перечень оснований предоставления отсрочки (рассрочки) по уплате налога входит: 1) причинение ущерба в результате стихийного бедствия, технологической катастрофы или иных обстоятельств непреодолимой силы; 2) задержка финансирования из бюджета или оплаты выполненного налогоплательщиком государственного заказа; 3) угроза банкротства в случае единовременной выплаты налога; 4) тяжелое имущественное положение физического лица, исключающее возможность единовременной уплаты налога; 5) сезонный характер производства и (или) реализации товаров (работ, услуг).

Решение о предоставлении отсрочки (рассрочки) по уплате налога или об отказе в ее предоставлении принимается уполномоченным органом в течение одного месяца со дня получения заявления налогоплательщика и должно содержать указание на сумму задолженности, налог, по уплате ко-

торого предоставляется отсрочка (рассрочка), сроки и порядок уплаты суммы задолженности и начисляемых процентов, а также документы об имуществе, которое является предметом залога (поручительства).

Налоговый кредит – изменение срока уплаты налога на срок от трех месяцев до одного года при наличии хотя бы одного из следующих оснований: 1) причинении ущерба в результате стихийного бедствия, технологической катастрофы или иных обстоятельств непреодолимой силы; 2) задержки финансирования из бюджета или оплаты выполненного налогоплательщиком государственного заказа; 3) угрозы банкротства в случае единовременной выплаты налога.

Подача и рассмотрение заявления о предоставлении налогового кредита, принятие по нему решения и вступление его в действие производятся в том же порядке и в сроки, что предусмотрены для отсрочки (рассрочки) по уплате налога. Решение о предоставлении налогового кредита является основанием для заключения договора о налоговом кредите, который предусматривает сумму задолженности (с указанием на налог, по уплате которого предоставлен налоговый кредит), срок действия договора, начисляемые на сумму задолженности проценты, порядок погашения суммы задолженности и начисленных процентов, документы об имуществе, которое является предметом залога (поручительства), ответственность сторон.

Инвестиционный налоговый кредит – изменение срока уплаты налога на срок от одного года до пяти лет, при котором организации предоставляется возможность в течение определенного срока уменьшать свои налоговые платежи с последующей поэтапной уплатой суммы кредита и начисленных процентов.

ИНК предоставляется по налогу на прибыль организации, а также по региональным и местным налогам. Налоговые платежи уменьшаются в течение всего срока действия договора об ИНК до тех пор, пока сумма, не уплаченная организацией в результате всех таких уменьшений (накопленная сумма кредита), не станет равной сумме кредита, предусмотренной договором. Размер кредита и порядок уменьшения налоговых платежей определяются договором об ИНК. В каждом отчетном периоде суммы, на которые уменьшаются платежи по налогу, не могут превышать 50 % размеров платежей по налогу, определенных без учета договоров об ИНК. При этом накопленная в течение налогового периода сумма кредита не может превышать 50 % размеров суммы налога, подлежащего уплате организацией за этот налоговый период.

ИНК может предоставляться при наличии хотя бы одного из трех оснований:

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

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

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

При предоставлении ИНК по первому основанию сумма кредита составляет 30 % стоимости приобретенного оборудования, по двум последним – общая сумма ИНК определяется в договорном порядке. Тем самым стимулируется производственная активность налогоплательщика в направлениях, в которых заинтересовано государство.

ИНК предоставляется на основании заявления организации и оформляется договором об ИНК, форма которого устанавливается органом исполнительной власти, принимающим решение о предоставлении ИНК. Решение о предоставлении ИНК принимается в течение одного месяца со дня получения заявления. Наличие у организации одного или нескольких договоров об ИНК не может служить препятствием для заключения другого договора об ИНК по иным основаниям.

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

§ 4. Цена товаров (работ, услуг) для целей налогообложения

Основополагающим принципом гражданского права выступает *свобода договора*. Согласно п. 4 ст. 421 ГК РФ условия договора определяются по усмотрению сторон, кроме случаев, когда содержание соответствующего условия предписано законом или иными правовыми актами. Данное положение применимо и к ценам, которые устанавливают стороны сделок. Согласно п. 1 ст. 424 ГК РФ исполнение договора оплачивается по *цене, установленной соглашением сторон*; лишь в прямо предусмотренных законом случаях применяются цены (тарифы, расценки, ставки и т.п.), устанавливаемые или регулируемые уполномоченными на то государственными органами.

Налоговое законодательство не ограничивает право контрагентов по своему усмотрению формировать цену сделки. Однако государство не может не учитывать, что договорные цены существенно влияют на размер целого ряда прямых и косвенных налогов, прежде всего тех, для которых объектом налогообложения служат выручка, доход (прибыль), стоимость реализованных товаров (работ, услуг). Поэтому НК РФ предусматривает возможности налогового контроля и последующей корректировки цены товаров (работ, услуг) для целей налогообложения.

«При отсутствии специальных правил, позволяющих при определенных обстоятельствах корректировать цены сделок в целях налогообложения, продавец и покупатель, по договоренности показывая цены, отличающиеся от фактических, могут добиться впечатляющих результатов в уклонении от налогообложения. Поэтому государство не пытается регулировать цены сделок, но требует корректировать сумму налогов таким образом, чтобы налоги в каждом случае уплачивались так, как если бы сделки осуществлялись между добросовестными и независимыми партнерами»¹.

До вступления в силу НК РФ общий подход законодателя к контролю цены для целей налогообложения был привязан к фактической себестоимости товаров (работ, услуг). При реализации товаров по ценам ниже себестоимости, применялись рыночные цены, определяемые налоговыми органами, а если рыночная цена оказывалась меньше себестоимости, последняя рассматривалась для целей налогообложения в качестве выручки. Эти положения носили императивный характер и применялись автоматически при наличии у налогоплательщиков убытков от реализации товаров (работ, услуг), то есть налоговому органу достаточно было установить сам факт реализации товаров (работ, услуг) по ценам ниже себестоимости для последующей корректировки налоговой базы. Возможности налогоплательщика обосновать применяемые цены существенно ограничивались.

Ситуация изменилась с введением в действие НК РФ, согласно ст. 40 которого для целей налогообложения принимается *фактическая цена договора*, то есть цена товаров (работ, услуг), указанная сторонами сделки. Пока не доказано обратное, предполагается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен, то есть действует презумпция соответствия договорной цены уровню рыночных цен. Это правило частное проявление *презумпции добросовестности налогоплательщика*, согласно которой предполагается, что налогоплательщик действует добросовестно, пока не установлено иное. При реализации товаров (работ, услуг) по государственным регулируемым ценам (тарифам) согласно п. 13 ст. 40 НК РФ для целей налогообложения принимаются указанные цены (тарифы).

Возможности налоговых органов контролировать применение цен, указанных сторонами в сделках, для целей налогообложения ограничены прямо установленными в НК РФ ситуациями, перечень которых носит исчерпывающий характер. В иных случаях налоговый орган не вправе оспаривать цену сделки². Согласно п. 2 ст. 40 НК РФ налоговые органы вправе проверять правильность применения цен по сделкам в четырех случаях:

1. Между взаимозависимыми лицами. Для целей налогообложения взаимозависимыми признаются физические лица или организации, отношения между которыми могут оказывать влияние на условия или экономи-

¹ Шаталов С. Д. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации, части первой (постатейный). – М., 1999. – С. 186.

² См.: п. 13 Постановления Пленумов ВС РФ и ВАС РФ от 11.06.99 № 41/9 «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник ВАС РФ. – 1999. – № 8.

ческие результаты их деятельности или деятельности представляемых ими лиц, а именно: 1) одна организация непосредственно и (или) косвенно участвует в другой организации, и суммарная доля такого участия составляет более 20 %. Доля косвенного участия одной организации в другой через последовательность иных организаций определяется в виде произведения долей непосредственного участия организаций этой последовательности одна в другой; 2) одно физическое лицо подчиняется другому физическому лицу по должностному положению; 3) лица состоят в брачных отношениях, отношениях родства или свойства, усыновителя и усыновленного, а также попечителя и опекаемого (п. 1 ст. 20 НК РФ).

Согласно п. 2 ст. 20 НК РФ суд может признать лица взаимозависимыми по иным, не указанным выше основаниям; налоговым органам такое право не предоставлено. Это, однако, не означает, что налоговые органы не вправе проверять правильность применения цен для целей налогообложения, если к отношениям сторон сделки применимы *иные основания взаимозависимости*, прямо не перечисленные в п. 1 ст. 20 НК РФ. В этом случае факт взаимозависимости лиц устанавливается судом с участием налогового органа и налогоплательщика в ходе рассмотрения дела, касающегося обоснованности вынесения решения о доначислении налога и пеней в соответствии со ст. 40 НК РФ¹.

Таким образом, налоговый орган вправе осуществлять налоговый контроль за обоснованностью договорных цен, если придет к выводу, что стороны сделки являются взаимозависимыми по основаниям как перечисленным, так и прямо не предусмотренным в ст. 20 НК РФ. В последнем случае основания взаимозависимости должны быть указаны в других правовых актах. В дальнейшем на налоговый орган возлагается бремя доказывания факта взаимозависимости в суде.

2. По товарообменным (бартерным) операциям. Речь идет об *обмене товарами*. Не подпадают под категорию товарообменных операций: 1) сделки, в которых исполнение обязательств осуществляется в форме зачета встречного требования; 2) сделки, предусматривающие оплату работ или услуг товарами, а также оплата оказываемых услуг результатами работ или наоборот; 3) прекращение обязательств путем принятия отступного.

3. При совершении внешнеторговых сделок. Отнесение той или иной сделки к разряду внешнеторговых должно осуществляться с учетом положений Федерального закона от 08.12.2003 № 164-ФЗ «Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности». Согласно ст. 2 указанного закона внешнеторговой является деятельность по осуществлению сделок в области внешней торговли товарами, услугами, информацией и интеллектуальной собственностью.

4. При отклонении более чем на 20 % в сторону повышения или понижения от уровня цен, применяемых налогоплательщиком по

¹ См.: п. 1 Обзора практики рассмотрения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой НК РФ: Информ. Письмо Президиума ВАС РФ от 17.03.2003 № 71.

идентичным (однородным) товарам (работам, услугам) в пределах непродолжительного периода времени. В данном случае основания для налогового контроля отсутствуют при наличии одного из следующих условий: 1) длительный период времени между отдельными сделками, который не может считаться непродолжительным; 2) цена сделки отклоняется от уровня цен, применяемых налогоплательщиком, менее чем на 20 %; 3) налогоплательщик осуществляет разовую (единичную) сделку.

К сожалению, понятие «непродолжительный период времени» нормативно не определено и носит оценочный характер. В литературе предлагается увязывать этот срок либо с налоговым периодом по конкретному налогу, либо со временем оборачиваемости производственных запасов, либо с минимальным периодом времени, за который организация должна формировать финансовые результаты, оформлять регистры налогового учета и составлять бухгалтерскую отчетность, что согласно п. 3 ст. 14 Федерального закона от 21.11.96 № 129-ФЗ (ред. от 30.06.2003) «О бухгалтерском учете» составляет один календарный месяц (30 дней) или квартал¹.

Судебная практика и официальные разъяснения налоговых органов не дают четкого ответа на этот вопрос. Как правило, дело ограничивается следующими расплывчатыми формулировками: период времени признается непродолжительным применимо к каждой конкретной ситуации исходя из вида деятельности, осуществляемой налогоплательщиком; непродолжительный период времени определяется в зависимости от конкретных обстоятельств хозяйственной деятельности налогоплательщика; при использовании оценочного понятия «непродолжительный период времени» должны учитываться особенности оказания конкретного вида банковских услуг, условия конкретных сделок; непродолжительный период времени определяется исходя из сложившихся сроков исполнения и условий осуществления идентичных банковских операций на рынке финансовых услуг при выполнении сопоставимых (аналогичных) сделок и т.д.; критерии непродолжительности периода времени для случаев значительного отклонения цен зависят от специфики товара (работы, услуги) и объема его реализации и т.п.

Как определить уровень цен, относительно которого «колеблется» цена товаров? По этому вопросу в литературе высказано следующее мнение: действующими нормативными документами не определено, как нужно рассчитывать колебания уровня цен – относительно верхней цены, относительно нижней цены, относительно средней цены или каким-либо иным способом; поскольку все неустранимые сомнения трактуются в пользу налогоплательщика (п. 7 ст. 3 НК РФ), то до тех пор, пока данный вопрос не будет урегулирован законодателем у налогоплательщика есть вполне реальный шанс отстоять для себя в суде «режим наибольшего благоприятст-

¹ См.: Земляченко С. В. Перспективы применения статьи 40 НК РФ // Налоговый вестник. – 1999. – № 12; Игнащенко М. Предоставление скидок на товары: особенности учета и налогообложение // Финансовая газета. – 2003. – № 23; Белинский А.В., Филатов А.А. Некоторые вопросы применения статьи 40 НК РФ // Налоговый вестник. – 1999. – № 8. – С. 21.

вования», то есть рассчитывать размер отклонений относительно верхней границы цен¹. Думается, целесообразнее использовать т.н. *среднюю (средневзвешенную) цену реализации* товаров (работ, услуг). Поскольку в данном случае речь идет о колебаниях цен в рамках коммерческой деятельности одного и того же лица, важнейшее значение для налогового контроля приобретают прайс-листы, прейскуранты или другие аналогичные документы.

Если в процессе налогового контроля обнаружится, что цены сделки отклоняются в сторону повышения или понижения более чем на 20 % от рыночной цены идентичных (однородных) товаров (работ или услуг), налоговый орган вправе вынести *мотивированное решение о доначислении налога и пени*. При этом недоимка и пеня рассчитываются таким образом, как если бы результаты сделки были оценены исходя из применения рыночных цен на соответствующие товары (работы, услуги). Требование мотивированности означает, что решение налогового органа должно содержать необходимые расчеты и доказательства, подтверждающие отклонение цен более чем на 20 % от рыночных. Как указал КС РФ, такое регулирование направлено на обеспечение безусловного выполнения всеми физическими и юридическими лицами обязанности платить законно установленные налоги, как того требует ст. 57 Конституции РФ, и не может рассматриваться как нарушающее конституционные права и свободы (Определение КС РФ от 04.12.2003 № 441-О).

Как видим, важное значение имеет определение рыночной цены товара. Согласно п. 4 ст. 40 НК РФ *рыночная цена* - это цена, сложившаяся при взаимодействии спроса и предложения на рынке идентичных (а при их отсутствии - однородных) товаров (работ, услуг) в сопоставимых экономических (коммерческих) условиях. ВАС РФ определил рыночную цену как наиболее вероятную цену, по которой объект оценки может быть отчужден на открытом рынке в условиях конкуренции, когда стороны сделки действуют разумно, располагая всей необходимой информацией, а на сумме сделки не отражаются какие-либо чрезвычайные обстоятельства².

НК РФ не запрещает налогоплательщику в случае явного отклонения фактически применяемых цен от рыночных (например, при реализации товаров своим работникам по заниженной цене) самостоятельно оценить результаты таких сделок, откорректировать налоговую базу и доначислить соответствующие налоги. Это целесообразно сделать в случаях, когда занижение (завышение) договорных цен носит явно необоснованный или трудно аргументируемый характер и позволяет избежать начисления пеней, размер которых может быть значительным.

Для определения рыночных цен используются *три метода*:

- 1) метод идентичных (однородных) товаров,
- 2) метод цены последующей реализации;

¹ См.: Иванов М.Д., Котко Е.А. Цена договора – гражданско-правовая и налоговая // Налоговый вестник. – 2002. – № 3.

² Постановление Президиума ВАС РФ от 25.05.2004 № 13860/03 // Вестник ВАС РФ. – 2004. – № 9.

3) затратный метод.

Все они закреплены нормативно и должны применяться строго последовательно. То есть сначала применяется метод идентичных (однородных) товаров; при невозможности его использования - метод цены последующей реализации; в свою очередь затратный метод применяется только при невозможности определения рыночной цены товаров (работ, услуг) методом по идентичным (однородным) товарам или методом последующей реализации. Таким образом, каждый последующий метод выступает *специальным* по отношению к предыдущему и применяется лишь тогда, когда предыдущий метод не может быть использован.

Метод идентичных (однородных) товаров по своему содержанию напоминает принцип, закрепленный в п. 3 ст. 424 ГК РФ: в случаях, когда в возмездном договоре цена не предусмотрена и не может быть определена исходя из условий договора, исполнение договора должно быть оплачено по цене, которая при сравнимых обстоятельствах обычно взимается за аналогичные товары, работы или услуги.

НК РФ также устанавливает, что при определении рыночных цен учитывается информация о заключенных на момент реализации товара (работы, услуги) сделках с идентичными (однородными) товарами (работами, услугами) в *сопоставимых условиях*. Этот метод является основным для налоговых органов, два других применяются как вспомогательные.

При определении и признании рыночной цены используются официальные источники информации о рыночных ценах на товары (работы, услуги) и биржевых котировках. Это положение вызывает постоянные споры в правоприменительной и судебной практике, поскольку перечень официальных источников нормативно не определен. В данном случае речь идет, прежде всего, о ведомственной системе Госкомстата РФ и аналогичных органах на местах, а также органах, регулирующих в соответствии с действующим законодательством ценообразование в Российской Федерации. Иногда на практике используются официальные источники информации других уполномоченных органов, в частности, ЦБ РФ¹.

В литературе предлагается расширительно толкование термина «официальные источники информации», например, рассмотрение в качестве таковых сведений информационных баз органов государственной власти, данных о рыночных ценах, опубликованных в средствах массовой информации, и т.д.²

Не может считаться официальной информация о ценах: 1) содержащаяся в различного рода рекламных проспектах, прайс-листах, прейскурантах и других подобных документах; 2) исходящая от организаций и физических лиц, реализующих на рынке идентичные (однородные) товары; 3)

¹ Речь, как правило, идет об официальной информации ЦБ РФ, публикуемой им в своих периодических изданиях (включая «Вестник Банка России» и «Бюллетень банковской статистики»), которая может служить в качестве источника информации об уровне цен, сложившихся на российском рынке банковских услуг на определенные виды банковских операций.

² См.: Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации. Часть первая (постатейный) / под ред. А.Н. Козырина. – М., 2005. – С. 189.

исходящая от организаций и физических лиц, специализирующихся на оценке товаров (работ, услуг) – если только она процессуально не оформлена в качестве экспертного заключения.

К сопоставимым условиям согласно НК РФ относятся: количество (объем) поставляемых товаров (например, объем товарной партии); сроки исполнения обязательств; условия платежей, обычно применяемые в сделках данного вида; иные *разумные условия*, которые могут оказывать влияние на цены. При определении рыночных цен сделки между взаимозависимыми лицами могут приниматься во внимание только в тех случаях, когда взаимозависимость этих лиц не повлияла на результаты таких сделок.

При определении рыночной цены учитываются обычные при заключении сделок между независимыми лицами *надбавки к цене или скидки*. В частности, учитываются скидки, вызванные сезонными и иными колебаниями потребительского спроса на товары (работы, услуги); потерей товарами качества или иных потребительских свойств; истечением (приближением даты истечения) сроков годности или реализации товаров; маркетинговой политикой, в том числе при продвижении на рынки новых товаров, не имеющих аналогов, а также при продвижении товаров (работ, услуг) на новые рынки; реализацией опытных моделей и образцов товаров в целях ознакомления с ними потребителей. Данный перечень носит открытый характер.

В современной экономике система скидок играет существенную роль в конкурентной борьбе и активно развивается как в розничной, так и в оптовой торговле. Например, скидки предоставляются покупателям, приобретающим товары в определенном количестве (как правило, крупными партиями) или на установленную сумму, скидки за авансирование (предоплату), постоянным клиентам. Предоставление скидок может быть вызвано рекламными кампаниями, разного рода сезонными и предпраздничными (например, новогодними) распродажами, стремлением привлечь отдельных крупных, известных или наиболее выгодных клиентов для укрепления общего имиджа организации. Для большей наглядности и обоснованности представляемых надбавок или скидок налогоплательщику целесообразно предварительно проводить их *технико-экономический расчет* (обоснование), оформляемый документально (например, в бизнес-планах); утверждать применяемые цены, надбавки и скидки *приказом (распоряжением)* руководителя; по возможности указывать в *тексте договора* на формирование цены сделки с учетом соответствующих скидок (надбавок) в рамках проведения маркетинговой политики организации.

Метод последующей реализации применяется в случаях, когда определение рыночной цены вызывает значительные трудности. НК РФ называет три такие ситуации: во-первых, отсутствие на рынке сделок по идентичным (однородным) товарам (работам, услугам); во-вторых, отсутствие предложения на рынке соответствующих товаров (работ, услуг); в-третьих, невозможность определения цен из-за отсутствия либо недоступности информационных источников для определения рыночной цены.

Во всех этих случаях у налогового органа нет возможности сравнивать цены, применяемые сторонами сделки, с ценами реализации идентичных (однородных) товаров (работ, услуг). Поэтому используется *метод цены последующей реализации*, суть которого в следующем: рыночная цена товаров (работ, услуг), реализуемых продавцом, определяется как разность цены, по которой такие товары (работы, услуги) в дальнейшем реализованы их покупателем при последующей перепродаже, и обычных в подобных случаях затрат, понесенных этим покупателем при перепродаже (без учета цены, по которой товары, работы, услуги были приобретены указанным покупателем у продавца) и продвижении на рынок приобретенных у покупателя товаров (работ, услуг), а также обычной для данной сферы деятельности прибыли покупателя.

Этот метод используется в случае последующей перепродажи товаров (работ, услуг). Его применение на практике вызывает трудности, поскольку методика определения *обычных затрат* и *обычной прибыли* покупателя при последующей перепродаже товаров (работ, услуг) нормативно не установлена.

Затратный метод. Рыночная цена товаров (работ, услуг), реализуемых продавцом, определяется как сумма произведенных затрат и обычной для данной сферы деятельности прибыли: $Ц = З + П$, где Ц – рыночная цена товаров (работ, услуг); З – произведенные затраты; П – прибыль, обычная для данной сферы предпринимательства. Этот метод используется, когда нельзя применить метод последующей реализации (например, при отсутствии информации о цене реализуемых товаров).

При этом учитываются обычные в подобных случаях прямые и косвенные затраты на производство (приобретение) и (или) реализацию товаров, работ или услуг, обычные в подобных случаях затраты на транспортировку, хранение, страхование и иные подобные затраты. Прямые затраты непосредственно связаны с реализацией товаров (работ, услуг), например, с приобретением товара, его транспортировкой, монтажом, хранением, установкой, испытаниями, послепродажным обслуживанием; к косвенным затратам могут быть отнесены расходы на рекламу, информационные, консультационные, аудиторские расходы. Как и в случае с методом последующей реализации, главные трудности здесь вызывает определение *обычных затрат* и *обычной прибыли*, методики расчета которых нормативно не установлены.

Решение налогового органа о доначислении налога и пени может быть в соответствии со ст. 138 НК РФ обжаловано в вышестоящий налоговый орган или в суд. При рассмотрении дела суд вправе учесть любые обстоятельства, имеющие значение для определения результатов сделки, не ограничиваясь обстоятельствами, прямо перечисленными в ст. 40 НК РФ. Таким образом, как налогоплательщики, так и налоговые органы вправе представлять суду любые аргументы в свою пользу, которые посчитают необходимыми. Например, могут быть представлены отчеты независимых оценщиков, заключения экспертов и специалистов. Бремя доказывания не-

соответствия цены сделки уровню рыночных цен возложено на налоговый орган. Таким образом, применяемые налогоплательщиками цены должны признаваться соответствующими рыночным, поскольку иное не доказано налоговым органом.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Что собой представляют элементы налогообложения?
2. Какова роль объекта налогообложения и налоговой базы в процессе исчисления и уплаты налога?
3. Для чего устанавливаются налоговые льготы?
4. Каковы обстоятельства, исключающие изменение срока уплаты налога?
5. В каком порядке предоставляются налоговый кредит и инвестиционный налоговый кредит?
6. Что собой представляют отсрочка и рассрочка по уплате налога?
7. В каких случаях налоговые органы вправе проверять правильность применения цен налогоплательщиком?
8. Каким образом определяется рыночная цена товара (работы, услуги)?

Глава 7. ИСПОЛНЕНИЕ НАЛОГОВОЙ ОБЯЗАННОСТИ

§ 1. Общие вопросы исполнения налоговой обязанности

Центральным звеном в предмете налогового права является *налоговое правоотношение* между государством и налогоплательщиком по поводу уплаты налога. В его содержании выделяется юридическая обязанность налогоплательщика своевременно и в полном объеме уплачивать законно установленные налоги и сборы. Ее традиционно называют *налоговой обязанностью*, учитывая особый, базовый характер в системе субъективных прав и обязанностей налогоплательщика.

Таким образом, категория «налоговая обязанность» может употребляться в *широком* и *узком* значении. В первом случае под налоговой обязанностью понимают любую юридическую обязанность налогоплательщика, установленную налоговым законодательством, во втором – исключительно обязанность по уплате налога. Именно в узком значении – как обязанность по уплате налогов и сборов – будет употребляться термин «налоговая обязанность» в дальнейшем.

Некоторые авторы предлагают в качестве категории, равнозначной налоговой обязанности, использовать *налоговое обязательство*. Полагаем, с такой позицией нельзя согласиться. Термин «обязательство» имеет ярко выраженную частноправовую природу и основывается на свободно выраженном волеизъявлении лица тем или иным образом (по своему усмотрению) реализовать свою правосубъектность в рамках диспозитивного правового регулирования. Таким образом, обязательство – это разновидность юридической обязанности, добровольно принимаемая на себя лицом, участвующим в правоотношениях диспозитивного, как правило, договорного характера. Проще говоря, обязательство – это всегда *самообязывание* по схеме «я обязуюсь».

В сфере налогообложения обязательством является, например, поручительство, в силу которого третье лицо обязуется перед налоговыми органами исполнить в полном объеме обязанность налогоплательщика по уплате налогов, если последний не уплатит в установленный срок причитающиеся суммы налога и пеней. Не случайно законодатель внес изменения в п. 4 ст. 74 НК РФ, заменив применительно к поручителю слова «своих обязанностей» на формулировку «взятых на себя обязательств»¹. Возникновение же и исполнение налоговой обязанности не зависят от желания (усмотрения, волеизъявления) самого налогоплательщика, а вытекают непосредственно из закона. Императивный метод налогового права не предполагает возможности освободить кого-либо от уплаты налога по усмотрению одного из участников налоговых правоотношений; тем более от ис-

¹ См.: Федерального закона от 04.11.2005 № 137-ФЗ «О внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых положений законодательных актов Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию административных процедур урегулирования споров».

полнения налоговой обязанности не вправе отказаться сам налогоплательщик.

Обязанность по уплате налога – единственная в системе обязанностей налогоплательщика – носит *конституционно-правовой характер*. В ст. 57 Конституции РФ устанавливается, что «каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы». Несмотря на то, что эта норма расположена в главе второй «Права и свободы человека и гражданина», она в равной мере распространяет свое действие не только на физических лиц, но и на организации (Постановление КС РФ 24.10.96 № 17-П).

Налоговая обязанность возникает, изменяется и прекращается при наличии оснований, установленных налоговым законодательством. Общими основаниями являются наличие у налогоплательщика объекта налогообложения и истечение налогового периода, по окончании которого налог должен быть исчислен и уплачен. В то же время по каждому налогу могут устанавливаться свои особенные основания – самостоятельные юридические факты, формирующие сложный фактический состав. Например, в отношении *окладных налогов*, исчисление которых производят налоговые органы (транспортный и земельный налог, налог на имущество физических лиц) таким основанием выступает обязательное уведомление налогоплательщика об уплате налога.

Согласно ст. 44 НК РФ налоговая обязанность прекращается: 1) с уплатой налога (сбора) налогоплательщиком; 2) с возникновением иных обстоятельств, с которыми налоговое законодательство связывает прекращение налоговой обязанности; 3) со смертью налогоплательщика или с признанием его умершим; 4) с ликвидацией организации-налогоплательщика.

По общему правилу налоговая обязанность прекращается ее *надлежащим исполнением*, то есть когда налог уплачен налогоплательщиком своевременно и в полном объеме. К числу иных обстоятельств, влекущих прекращение налоговой обязанности, можно отнести: удержание налога налоговым агентом (п. 2 ст. 45 НК); принудительное взыскание налога за счет безналичных денежных средств либо иного имущества налогоплательщика (ст. 46-48 НК); уплата налога реорганизованной организации ее правопреемником (ст. 50 НК); уплата налога лицом, уполномоченным органом опеки и попечительства, за безвестно отсутствующего налогоплательщика (п. 1 ст. 51 НК); уплата налога опекуном за недееспособного налогоплательщика (п. 2 ст. 51 НК); списание безнадежных долгов по налогам (ст. 59 НК); уплата налога поручителем за налогоплательщика (ст. 74 НК); зачет излишне уплаченной или излишне взысканной суммы налога в счет предстоящих платежей (ст. 78, 79 НК) и др.

Смерть налогоплательщика или признание умершим также прекращает налоговую обязанность, что обусловлено личным характером уплаты налога. Исключение составляют поимущественные налоги умершего лица либо лица, признанного умершим, которые погашаются в пределах стоимости наследственного имущества.

НК РФ предусматривает возможность *приостановления* исполнения налоговой обязанности. Согласно п. 3 ст. 51 НК РФ исполнение обязанности по уплате налогов и сборов физических лиц, признанных безвестно отсутствующими или недееспособными, а также обязанность по уплате причитающихся пеней и штрафов приостанавливается по решению налогового органа в случае недостаточности (отсутствия) денежных средств налогоплательщиков. При принятии в дальнейшем решения об отмене признания физического лица безвестно отсутствующим или недееспособным приостановленное исполнение налоговой обязанности возобновляется со дня принятия указанного решения.

§ 2. Добровольное исполнение налоговой обязанности

Исполнение обязанности по уплате налога может быть как *добровольным* (уплата налога), так и *принудительным* (взыскание налога). Добровольность в данном случае понимается не как *свобода выбора* – платить или не платить налог по своему усмотрению, а как самостоятельное исчисление и уплата налога налогоплательщиком без применения мер государственного принуждения. Согласно п. 1 ст. 45 НК РФ налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога, если иное не предусмотрено налоговым законодательством. Налоговая обязанность считается исполненной надлежащим образом, когда налог уплачен полностью и своевременно, то есть в установленный срок. При этом налогоплательщик вправе уплатить налоги досрочно.

Обязанность по уплате налога исполняется в национальной валюте Российской Федерации. Вместе с тем иностранными организациями, а также физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами РФ, в иных предусмотренных законом случаях (например, при уплате таможенных платежей) налоговая обязанность может исполняться в иностранной валюте (п. 3 ст. 45 НК РФ)¹.

По общему правилу налог должен быть уплачен самим налогоплательщиком. Возможность уплаты налога одним лицом за другое ограничивается случаями, прямо указанными в НК РФ (налоговые агенты, наследники, поручители, опекуны, правопреемники и др.), и осуществляется за счет имущества самого налогоплательщика. При этом какие-либо соглашения об уступках или переводе налоговых обязанностей между налогоплательщиком и третьими лицами – т.н. «налоговые оговорки» – ничтожны и не порождают правовых последствий.

¹ Согласно п. 5 ст. 46 НК РФ принудительное взыскание налога может производиться не только с рублевых, но и с валютных счетов налогоплательщика или налогового агента, за исключением ссудных и бюджетных счетов. При этом взыскание производится в сумме, эквивалентной сумме платежа в рублях по курсу ЦБ РФ на дату продажи валюты. При взыскании средств, находящихся на валютных счетах, руководитель (его заместитель) налогового органа одновременно с инкассовым поручением направляет поручение банку на продажу не позднее следующего дня валюты налогоплательщика или налогового агента.

Так, п. 9 ст. 226 НК РФ предусматривает, что уплата налога за счет средств налоговых агентов не допускается; самостоятельность исполнения обязанностей налогового агента заключается в совершении действий по перечислению налогов в бюджет от своего имени и за счет тех денежных средств, которые ими были удержаны из сумм выплат, произведенных налогоплательщику; при заключении договоров и иных сделок запрещается включение в них условий, в соответствии с которыми выплачивающие доход налоговые агенты принимают на себя обязательства нести расходы, связанные с уплатой налога за физических лиц.

Налог должен быть уплачен за счет средств, принадлежащих налогоплательщику на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления. Как указал КС РФ, «платежные документы на уплату налога должны исходить от налогоплательщика и быть подписаны им самим, а уплата должна производиться за счет средств налогоплательщика, находящихся в его свободном распоряжении, то есть за счет его собственных средств. Налогоплательщик обязан самостоятельно, то есть от своего имени и за счет своих собственных средств, уплатить сумму налога в бюджет. При этом на факт признания налоговой обязанности исполненной не влияет то, в какой форме – безналичной или наличной – происходит уплата денежных средств; важно, чтобы из представленных платежных документов можно было четко установить, что соответствующая сумма налога уплачена именно этим налогоплательщиком и именно за счет его собственных денежных средств. Иное толкование понятия «самостоятельное исполнение налогоплательщиком своей обязанности по уплате налога» приводило бы к невозможности четко персонифицировать денежные средства, за счет которых производится уплата налога. Тем самым допускалось бы недопустимое вмешательство третьих лиц в процесс уплаты налога налогоплательщиком, что не только препятствовало бы результативному налоговому контролю за исполнением каждым налогоплательщиком своей налоговой обязанности, но и создавало бы выгодную ситуацию для уклонения недобросовестных налогоплательщиков от законной обязанности уплачивать налоги путем неотражения на своем банковском счете поступающих доходов» (Определение КС РФ от 22.01.2004 № 41-О).

Важно четко установить момент, когда *налог считается уплаченным* налогоплательщиком. Долгое время этот вопрос носил дискуссионный характер. Если бы государство и налогоплательщик в рамках налогового-бюджетных взаимодействий были связаны между собой напрямую, проблемы в определении момента уплаты налога не возникало бы. Но между ними существует связующее звено в виде банков, выступающих своеобразными «финансовыми посредниками». Налоговые платежи поступают в бюджет поэтапно через банковскую систему, причем зачастую именно от добросовестности банка, обслуживающего налогоплательщика, зависит своевременность и полнота уплаты налога.

Закон РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», установив, что обязанность налогоплательщика по уплате налога прекра-

щается уплатой им налога, не определил момент, когда налог считается уплаченным. Суды первоначально признавали таким моментом *дату зачисления налога в бюджет (внебюджетный фонд)*. В судебной практике сложилась позиция, что обязанность по уплате налога может считаться исполненной лишь при поступлении соответствующих сумм в бюджет; в противном случае имеет место недоимка, которая может быть взыскана с налогоплательщика в общем порядке¹. Такой подход был основан на гражданско-правовой конструкции правоотношения между банком и налогоплательщиком, где банк рассматривался как представитель налогоплательщика, перечисляющий по его поручению налоги в бюджет. Реализация данной позиции приводила к многочисленным конфликтным ситуациям, когда денежные средства налогоплательщиков списывались с их расчетных счетов, но из-за недобросовестных действий обслуживающих их банков в бюджет не поступали, а впоследствии налоговые органы взыскивали с этих налогоплательщиков недоимки.

Ситуация изменилась после рассмотрения проблемы в КС РФ, который указал: «Налогоплательщик не может нести ответственность за действия всех лиц, участвующих в многостадийном процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет. Конституционная обязанность налогоплательщика по уплате налогов должна считаться исполненной в тот момент, когда изъятие части его имущества, предназначенной для уплаты в бюджет в качестве налога, *фактически произошло*. Такое изъятие происходит в момент списания банком с расчетного счета налогоплательщика соответствующих средств в уплату налога, после чего имущество налогоплательщика уже изъято, то есть налог уплачен. Поэтому положение об уплате налога, закрепленное в ст. 57 Конституции РФ, должно пониматься как *фактическое изъятие налога у налогоплательщиков*. Повторное же взыскание с добросовестного налогоплательщика непоступивших в бюджет налогов нарушает конституционные гарантии частной собственности. Взыскиваемые денежные суммы в таком случае не являются недоимкой, поскольку конституционная обязанность по уплате налогов считается исполненной в тот момент, когда изъятие части имущества добросовестного налогоплательщика в рамках публично-правовых отношений фактически произошло» (Постановление КС РФ от 12.10.98 № 24-П).

Выводы КС РФ соответствуют идее справедливости юридической ответственности. Действительно, недопустимо привлечение к ответственности налогоплательщика за совершение им действий, правомерных и обязательных в силу императивных публично-правовых норм. Предъявив банку платежное поручение на уплату налога, налогоплательщик действует добросовестно. Дальнейшее движение налогового платежа находится вне зоны контроля налогоплательщика, который не имеет возможности ни повлиять, ни проконтролировать действия банка. Поэтому именно банки должны

¹ См.: Информ. Письмо Президиума ВАС РФ от 04.04.96 № 1 «Об ответственности налогоплательщиков и банков за непоступление в бюджет налогов» // Вестник ВАС РФ. – 1996. – № 6.

нести ответственность перед государством за надлежащее перечисление сумм налога в бюджет.

С принятием части первой НК РФ вопрос о моменте уплаты налога был решен окончательно и в пользу налогоплательщика. Пункт 2 ст. 45 НК РФ закрепил, что обязанность по уплате налога считается исполненной налогоплательщиком *с момента предъявления в банк поручения на уплату налога* при наличии достаточного денежного остатка на его счете в банке. Если налог уплачивается наличными денежными средствами, налоговая обязанность считается исполненной с момента внесения денежной суммы в счет уплаты налога в банк, кассу органа местного самоуправления либо соответствующую организацию связи.

Налог не признается уплаченным в случае: 1) отзыва налогоплательщиком платежного поручения на перечисление суммы налога в бюджет (внебюджетный фонд); 2) возврата банком налогоплательщику данного платежного поручения (например, при неправильном заполнении платежного поручения); 3) если на момент предъявления поручения в банк налогоплательщик имеет иные неисполненные требования, предъявленные к счету, которые в соответствии с гражданским законодательством исполняются в первоочередном порядке, и налогоплательщик не имеет достаточных денежных средств на счете для удовлетворения всех требований¹.

Признание налога уплаченным с момента предъявления налогоплательщиком в банк соответствующего поручения породила проблему уплаты налогов через *неплатежеспособные банки*. В судебной практике был поставлен вопрос о том, может ли налог считаться уплаченным при формальном списании денежных средств со счета налогоплательщика в банке, если эти суммы реально не перечисляются в бюджет из-за фактического отсутствия денежных средств на расчетном счете налогоплательщика или на корреспондентском счете банка. По мнению налоговых органов, такая ситуация свидетельствует о злоупотреблениях со стороны банков и налогоплательщиков, поскольку позволяет уклоняться от уплаты налогов – путем *формального* (но не фактического) перечисления платежей через «проблемные» банки.

Для разрешения этой ситуации КС РФ был вынужден обосновать наличие в налоговом законодательстве *презумпции добросовестности налогоплательщиков*, подчеркнув, что его выводы, направленные на защиту конституционных гарантий частной собственности, на недобросовестных налогоплательщиков не распространяются. Презумпция добросовестности в сфере налоговых правоотношений означает признание налогоплательщика лицом, исполнившим обязанность добросовестно, если иное не доказано налоговым органом. Таким образом, недобросовестность налогоплательщика, заведомо знающего о неплатежеспособности обслуживающего его

¹ Согласно Постановлению КС РФ от 23.12.97 № 21-П к ним относятся требования по исполнительным документам в возмещение вреда жизни и здоровья граждан и алиментов, по выходным пособиям и оплате труда лицам, работающим по трудовому договору, в том числе по контракту, а также по выплате вознаграждений по авторским договорам.

банка и стремящегося посредством взаимоотношения с ним уклониться от уплаты налогов, обязаны доказывать налоговые органы.

В случае непоступления в бюджет налоговых платежей для установления недобросовестности налогоплательщиков налоговые органы вправе - в целях обеспечения баланса государственных и частных интересов - осуществлять необходимую проверку и предъявлять в судах требования, обеспечивающие поступление налогов в бюджет. При оценке добросовестности налогоплательщика имеют значение такие обстоятельства, как наличие у налогоплательщика счетов в других банках, намеренное открытие расчетного счета в «проблемном банке», перечисление денежных средств налогоплательщику покупателем внутри одного банка с последующей уступкой покупателем своего права на получение товара третьему лицу, поступление денег на счет налогоплательщика от погашения векселей банков, на корреспондентских счетах которых отсутствуют денежные средства, досрочная уплата налога из «проблемного банка» и т.п.¹

Кроме того, налоговые органы вправе систематически информировать налогоплательщиков о тех банках, к услугам которых для перечисления налоговых платежей прибегать не следует, а также – в целях побуждения добросовестных налогоплательщиков к исполнению своих налоговых обязательств и пресечения случаев злоупотреблений при выборе банка для перечисления налогов в бюджет – предъявлять к налогоплательщикам требования об отзыве своих расчетных документов на списание налогов (Определение КС РФ от 25.07.2001 № 138-О).

НК РФ регулирует момент уплаты налога применительно к специальным ситуациям. Так, при зачете излишне уплаченных или взысканных сумм налогов налоговая обязанность считается исполненной после вынесения налоговым органом или судом решения о зачете. Если обязанность по исчислению и удержанию налога возложена на налогового агента, то налоговая обязанность считается выполненной с момента удержания налога последним.

НК РФ определяет особенности исполнения обязанности по уплате налогов при ликвидации и реорганизации организации. Согласно ст. 49 НК РФ налоговая обязанность **ликвидируемой организации** исполняется *ликвидационной комиссией* за счет денежных средств самой организации, в том числе полученных от реализации ее имущества. Если денежных средств ликвидируемой организации, в том числе полученных от реализации ее имущества, недостаточно для исполнения в полном объеме налоговой обязанности, остающаяся задолженность должна быть погашена учредителями (участниками) указанной организации. При применении данной нормы необходимо учитывать, что такая ответственность возможна только в том случае, когда в соответствии с гражданским законодательством уч-

¹ См.: Щекин Д.М. Судебная практика по налоговым спорам. – М. 2003. – С. 38-39.

редители (участники) ликвидируемого юридического лица несут субсидиарную ответственность по его долгам¹.

Исполнение налоговой обязанности *при реорганизации* юридического лица возлагается на его *правопреемников* независимо от того, были ли им известны до завершения реорганизации факты и (или) обстоятельства неисполнения или ненадлежащего исполнения реорганизованным юридическим лицом обязанностей по уплате налогов. При этом правопреемник (правопреемники) должен уплатить все пени, причитающиеся по перешедшим к нему обязательствам. Сама по себе реорганизация юридического лица не изменяет сроков исполнения его обязанностей по уплате налогов правопреемниками.

В зависимости от формы реорганизации правопреемниками налогоплательщика признаются: 1) при слиянии юридических лиц – возникшее в результате такого слияния юридическое лицо; 2) при присоединении – присоединившее его юридическое лицо; 3) при разделении – юридические лица, возникшие в результате такого разделения; 4) при выделении – правопреемства по отношению к реорганизованному юридическому лицу в части исполнения его обязанностей по уплате налогов не возникает; 5) при преобразовании – вновь возникшее юридическое лицо.

При наличии нескольких правопреемников доля участия каждого из них в исполнении обязанностей реорганизованного юридического лица по уплате налогов определяется в порядке, предусмотренном гражданским законодательством. Если разделительный баланс не позволяет определить долю правопреемника реорганизованного юридического лица либо исключает возможность исполнения в полном объеме обязанностей по уплате налогов каким-либо правопреемником и такая реорганизация была направлена на неисполнение обязанностей по уплате налогов, то по решению суда вновь возникшие юридические лица могут солидарно исполнять обязанность по уплате налогов реорганизованного лица.

Возраст и состояние здоровья физического лица не играют роли для его признания налогоплательщиком. В сфере налогообложения доходов выделяются две категории налогоплательщиков, не способных по тем или иным причинам самостоятельно уплатить налог на доходы. Это безвестно отсутствующие и недееспособные лица.

Согласно ст. 42 ГК РФ гражданин может быть по заявлению заинтересованных лиц признан судом *безвестно отсутствующим*, если в течение года в месте его жительства нет сведений о месте его пребывания. При невозможности установить день получения последних сведений об отсутствующем началом исчисления срока для признания безвестного отсутствия считается первое число месяца, следующего за тем, в котором были получены последние сведения об отсутствующем, а при невозможности установить этот месяц – первое января следующего года. Имущество гражда-

¹ См.: п. 15 Постановления Пленумов ВС РФ и ВАС РФ от 11.06.99 № 41/9 // Вестник ВАС РФ. – 1999. – № 8.

нина, признанного безвестно отсутствующим, при необходимости постоянного управления им передается на основании решения суда лицу, которое определяется органом опеки и попечительства и действует на основании договора о доверительном управлении, заключаемого с этим органом. Из этого имущества, в частности, уплачиваются налоги безвестно отсутствующего налогоплательщика.

Обязанность по уплате налога на доходы безвестно отсутствующего налогоплательщика исполняется *лицом, уполномоченным органом опеки и попечительства управлять имуществом безвестно отсутствующего* (п. 1 ст. 51 НК РФ). Такое лицо обязано без начисления процентов уплатить всю неуплаченную налогоплательщиком сумму налогов и сборов, а также причитающиеся на день признания лица безвестно отсутствующим пени и штрафы. Все эти суммы уплачиваются исключительно за счет денежных средств физического лица, признанного безвестно отсутствующим.

Согласно ст. 29 ГК РФ гражданин, который вследствие психического расстройства не может понимать значения своих действий или руководить ими, может быть признан судом **недееспособным** в порядке, установленном гражданским процессуальным законодательством. Над ним устанавливается опека. Обязанность по уплате налога на доходы недееспособного налогоплательщика исполняется его *опекуном* за счет денежных средств этого недееспособного лица.

Исполнение налоговой обязанности за физических лиц, признанных безвестно отсутствующими или недееспособными, а также обязанности по уплате причитающихся пеней и штрафов *приостанавливается* по решению налогового органа в случае недостаточности (отсутствия) денежных средств этих физических лиц для уплаты налога (пеней, штрафов). Из этого положения НК прямо вытекает запрет погашать задолженность по налогам и сборам (штрафы, пени) за счет иного имущества безвестно отсутствующих или недееспособных налогоплательщиков. При принятии решения об отмене признания физического лица безвестно отсутствующим или недееспособным приостановленное исполнение налоговой обязанности возобновляется со дня принятия указанного решения.

Лица, на которых возлагаются обязанности по уплате налогов и сборов физических лиц, признанных безвестно отсутствующими или недееспособными, пользуются всеми правами и исполняют все обязанности в порядке, предусмотренном для налогоплательщиков. При неисполнении своих обязанностей они могут быть привлечены к налоговой ответственности, но не вправе уплачивать штрафы, предусмотренные НК РФ, за счет имущества представляемых лиц.

§ 3. Принудительное исполнение налоговой обязанности

Надлежащее исполнение налоговой обязанности предполагает, что налог уплачен своевременно и в полном объеме. Сумма налога, не уплаченная в установленный срок, признается **недоимкой**, которая вместе с на-

численными пенями образует налоговую задолженность налогоплательщика перед государством. Неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанности по уплате налога является основанием для применения со стороны государства мер *принудительного исполнения налоговой обязанности*. Эти меры применяются последовательно и включают *три этапа*:

1. Направление налогоплательщику письменного извещения - требования об уплате налога.

2. Взыскание налога за счет денежных средств, находящихся на счетах налогоплательщика в банке.

3. Взыскание налога за счет иного имущества налогоплательщика. При этом налог с организаций взыскивается в бесспорном порядке, с физических лиц – в судебном.

Требование об уплате налога представляет собой меру предупредительного характера, назначение которой – напомнить налогоплательщику об имеющейся у него недоимке и предупредить о неблагоприятных последствиях неуплаты налога. Требование направляется налогоплательщику не позднее трех месяцев после наступления срока уплаты налога и должно содержать сведения о сумме задолженности по налогу, размере начисленных пеней, сроке уплаты налога и сроке исполнения требования, а также мерах по взысканию налога и обеспечению исполнения налоговой обязанности, которые применяются в случае неисполнения требования налогоплательщиком. В требовании должны быть также указаны подробные данные об основаниях взимания налога, а также ссылки на положения закона, устанавливающие обязанность налогоплательщика уплатить налог (п. 4 ст. 69 НК РФ).

Требование об уплате налога передается руководителю организации или физическому лицу лично под расписку или иным способом, подтверждающим факт и дату получения этого требования. НК РФ допускает передачу требования законным или уполномоченным представителям налогоплательщика. В случае уклонения этих лиц от получения требования, оно направляется по почте заказным письмом. При этом требование об уплате налога считается полученным по истечении шести дней с даты направления заказного письма.

В случае, если обязанность налогоплательщика изменилась после направления требования об уплате налога и сбора, налоговый орган обязан направить налогоплательщику уточненное требование (ст. 71 НК РФ).

Следующим этапом принудительного исполнения налоговой обязанности является **взыскание налога за счет денежных средств, находящихся на счетах налогоплательщика в банках**. Решение о взыскании принимается только в отношении налогоплательщиков – организаций и индивидуальных предпринимателей не позднее 60 дней после истечения срока исполнения требования об уплате налога. Решение, принятое после истечения этого срока, считается недействительным и исполнению не подлежит. В таком случае налоговый орган может обратиться в суд с иском о взыскании причитающейся к уплате суммы налога. Решение о взыскании

доводится до сведения налогоплательщика в срок не позднее 5 дней после вынесения решения о взыскании необходимых денежных средств (п. 3 ст. 46 НК РФ).

В том случае, когда суд, принявший к рассмотрению иск налогоплательщика о признании недействительным требования налогового органа о взыскании недоимки и пеней, запретил налоговому органу производить взыскание оспариваемых сумм, срок, в течение которого действовало соответствующее определение суда, не включается в установленный п. 3 ст. 46 НК РФ 60-дневный срок на взыскание недоимки и пеней во внесудебном порядке, поскольку в этот период существуют юридические препятствия для осуществления налоговым органом необходимых для взыскания действий¹.

На основании принятого решения налоговый орган направляет в банк, в котором открыты счета налогоплательщика, *инкассовое поручение* на списание и перечисление в бюджеты (внебюджетные фонды) необходимых денежных средств со счетов налогоплательщика. Такое поручение носит *бесспорный и безакцептный характер*, то есть взыскание производится без обращения в суд и без согласия налогоплательщика – клиента банка. Взыскание налога может производиться как с рублевых, так и с валютных счетов, за исключением ссудных, бюджетных и депозитных счетов (если не истек срок действия депозитного договора). В последнем случае налоговый орган вправе дать банку поручение на перечисление по истечении срока действия депозитного договора денежных средств с депозитного на расчетный (текущий) счет налогоплательщика. Для обеспечения исполнения инкассового поручения налоговые органы наделены полномочиями приостанавливать операции налогоплательщика по счетам в банках.

Инкассовое поручение должно быть исполнено банком при взыскании с рублевых счетов – не позднее *одного операционного дня*, следующего за днем получения им поручения, а при взыскании с валютных счетов – не позднее *двух операционных дней*. Что делать, если в день получения банком инкассового поручения денежные средства на счетах налогоплательщика в банке отсутствуют или их недостаточно для уплаты налога? В этом случае инкассовое поручение исполняется по мере поступления денежных средств на счета налогоплательщика, поскольку это не нарушает порядок очередности платежей, установленный гражданским законодательством, а именно ст. 855 ГК РФ.

Заключительный этап принудительного исполнения налоговой обязанности – ***взыскание налога за счет иного имущества налогоплательщика***. Эта мера применяется при недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах организации или отсутствии информации о ее счетах. Обращение взыскания на имущество производится в пределах сумм, указанных в требовании об уплате налога, но с учетом тех сумм, которые

¹ Пункт 10 Постановления Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник ВАС РФ. – 2001. – № 7.

уже списаны в бесспорном порядке со счетов налогоплательщика. При этом одновременное обращение взыскания и на денежные средства, и на имущество налогоплательщика недопустимо, поскольку может повлечь повторное изъятие одних и тех же сумм.

По общему правилу взыскание налога за счет имущества налогоплательщика в отношении организаций и индивидуальных предпринимателей носит *бесспорный характер*. Взыскание налога с организации и индивидуального предпринимателя должно производиться в *судебном порядке* в двух случаях, а именно если обязанность по уплате налога основана на изменении налоговым органом: 1) юридической квалификации сделок, заключенных налогоплательщиком с третьими лицами; 2) юридической квалификации статуса и характера деятельности налогоплательщика¹. Например, налоговые органы могут посчитать сделку мнимой или притворной, заключенной налогоплательщиком с целью уклонения от уплаты налогов. Договоры простого товарищества нередко рассматриваются налоговиками как договоры аренды или купли-продажи, договоры займа – как купля-продажа или оказание безвозмездных финансовых услуг, залог – как аренда и т.д.

Решение о взыскании налога за счет иного имущества налогоплательщика принимает руководитель (заместитель) налогового органа, который направляет постановление о взыскании налога судебному приставу-исполнителю для непосредственного исполнения. Постановление о взыскании налога подписывается руководителем (его заместителем) налогового органа и заверяется гербовой печатью налогового органа. Исполнительные действия должны быть совершены и требования, содержащиеся в постановлении, исполнены судебным приставом-исполнителем в двухмесячный срок со дня поступления к нему указанного постановления. Обращение взыскания на имущество налогоплательщика состоит из поиска имущества, его ареста (описи), изъятия и принудительной реализации. При этом должностные лица налоговых органов не вправе приобретать реализуемое имущество налогоплательщика.

НК РФ устанавливает определенную *очередность* взыскания налога за счет имущества налогоплательщика, которое производится последовательно в отношении: 1) наличных денежных средств; 2) имущества, не участвующего непосредственно в производстве продукции (товаров), в частности ценных бумаг, валютных ценностей, непроизводственных помещений, легкового автотранспорта, предметов дизайна служебных помещений; 3) готовой продукции (товаров), а также иных материальных ценностей, не участвующих и (или) не предназначенных для непосредственного участия в производстве; 4) сырья и материалов, предназначенных для непосредст-

¹ Указанное положение не распространяется на случаи доначисления налога по правилам ст. 40 НК РФ, поскольку корректировка исходных цен, используемых для целей исчисления налоговой базы, не может быть расценена как изменение юридической квалификации соответствующих сделок или статуса и характера деятельности налогоплательщика (См.: п. 9 Постановления Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник ВАС РФ. – 2001. – № 7).

венного участия в производстве, а также станков, оборудования, зданий, сооружений и других основных средств; 5) имущества, переданного по договору во владение, в пользование или распоряжение другим лицам без перехода к ним права собственности на это имущество, если для обеспечения исполнения обязанности по уплате налога такие договоры расторгнуты или признаны недействительными; 6) другого имущества, за исключением предназначенного для повседневного личного пользования индивидуальным предпринимателем или членами его семьи.

Как видим, законодатель стремится, чтобы налогоплательщик как можно дальше продолжал свою производственно-хозяйственную деятельность, несмотря на принудительное взыскание налогов.

Взыскание налогов с физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, всегда осуществляется *в судебном порядке*. Исковое заявление подается в суд в течение 6 месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате налога. Рассмотрение дел производится в соответствии с гражданским процессуальным законодательством. Взыскание налога за счет имущества налогоплательщика - физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, производится последовательно в отношении: 1) денежных средств на счетах в банке; 2) наличных денежных средств; 3) имущества, переданного по договору во владение, в пользование или распоряжение другим лицам без перехода к ним права собственности на это имущество, если для обеспечения исполнения обязанности по уплате налога такие договоры расторгнуты или признаны недействительными в установленном порядке; 4) другого имущества, за исключением предназначенного для повседневного личного пользования физическим лицом или членами его семьи.

Конституционность бесспорного порядка взыскания неуплаченных налогов с организаций была рассмотрена КС РФ, который сделал вывод о том, что бесспорный порядок взыскания налоговых платежей при наличии последующего судебного контроля как способа защиты прав юридического лица не противоречит требованиям Конституции РФ.

Кроме того, КС РФ оценил различия в порядке взыскания налогов с организаций (судебный порядок) и физических лиц (судебный порядок). Как указал КС РФ, организация в отличие от физического лица имеет обособленное имущество и отвечает по своим обязательствам именно этим имуществом; гражданин же использует свое имущество не только для занятия предпринимательской деятельностью, но и в качестве собственно личного имущества, необходимого для осуществления неотчуждаемых прав и свобод. Имущество гражданина в этом случае юридически не ограничено. Различный порядок взыскания налоговых платежей с физических и юридических лиц направлен не на то, чтобы поставить их в неравное положение в сфере налоговых отношений (обязанности платить налоги), а на то, чтобы не допустить административного вмешательства в права личности тогда, когда вопрос может быть разрешен лишь посредством судебного разбирательства.

Взыскание налоговых платежей с физических лиц в бесспорном порядке явилось бы выходом за рамки собственно налоговых публично-правовых отношений и вторжением в иные отношения, в том числе гражданско-правовые, в которых стороны не находятся в состоянии власти-подчинения, и поэтому одна сторона по отношению к другой не может действовать властно-обязывающим образом. Сочетание бесспорного и судебного порядков взыскания налоговых платежей – отметил КС РФ – обеспечивает права личности и государства в целом, отвечает интересам общества и не противоречит принципам демократического правового социального государства, закрепленным Конституцией РФ (Постановление КС РФ от 17.12.96 № 20-П).

При принудительном взыскании налога налоговая обязанность признается исполненной с момента реализации имущества налогоплательщика и погашения задолженности за счет вырученных сумм (п. 8 ст. 48 НК РФ). Вместе с тем обязанность самого налогоплательщика по уплате налога в данном случае должна считаться исполненной уже с момента ареста (описи) его имущества. С этого момента налогоплательщик уже не вправе распоряжаться своим имуществом, и последующие действия с таким имуществом, включая его реализацию и перечисление вырученных от этого денежных средств в бюджет для погашения налоговой задолженности, осуществляются уже иным, специально уполномоченным законом и несущим за это ответственность лицом или органом (Определение КС РФ от 17.10.2001 № 238-О).

§ 4. Способы обеспечения исполнения налоговой обязанности

К способам обеспечения налоговой обязанности согласно ст. 72 НК РФ относятся: 1) залог имущества; 2) поручительство; 3) пеня; 4) приостановление операций по счетам в банке; 5) наложение ареста на имущество налогоплательщика. Первые два можно условно отнести к *гражданско-правовым* способам обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов, последние два – к *административно-правовым*. Закрепленный в ст. 72 НК РФ перечень является закрытым, поэтому в налоговых правоотношениях не могут применяться иные меры обеспечения, предусмотренные, в частности, ст. 329 ГК РФ – неустойка, удержание, задаток, банковская гарантия и др. Все способы обеспечения в налоговом праве носят исключительно *имущественный характер*.

Статья 329 ГК РФ прямо называет залог и поручительство в числе способов обеспечения гражданско-правовых обязательств. НК РФ устанавливает, что к правоотношениям, возникающим при установлении залога и поручительства в качестве способа обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов, применяются положения гражданского законодательства, если иное не предусмотрено налоговым законодательством (п. 7 ст. 73, п. 6 ст. 74 НК РФ). Таким образом, нормы гражданского законодательства, регулирующие институты залога и поручительства, вы-

ступают здесь в качестве *общих норм*, а соответствующие нормы НК РФ – *специальных*. Поэтому и соотносятся они следующим образом: применительно к залогу и поручительству в налоговых правоотношениях применяться должны соответствующие нормы ГК РФ, если иное не установлено налогово-правовыми нормами. То есть действует принцип *lex specialis derogat generali* – приоритет специальной нормы перед общей.

Применение залога и поручительства в сфере налогообложения ограничивается случаями изменения сроков исполнения налоговой обязанности, то есть отсрочки, рассрочки, инвестиционного налогового кредита. Пеня, приостановление операций по счетам в банке и арест имущества применяются во всех случаях, когда налоговому органу необходимо осуществить принудительное взыскание налога.

Способы обеспечения можно классифицировать по функционально-целевому критерию на *способы обеспечения добровольной уплаты налогов* (залог имущества, поручительство и пеня) и *способы обеспечения принудительного взыскания налогов* (приостановление операций по счетам в банке и арест имущества).

Залог как способ обеспечения налоговой обязанности представляет собой *соглашение между залогодателем и налоговым органом (залогодержатель), в силу которого последний имеет право в случае неисполнения налогоплательщиком обязанности по уплате причитающихся сумм налога и начисленных пеней осуществить исполнение этой обязанности за счет стоимости заложенного имущества*. Залог имущества оформляется договором между налоговым органом и залогодателем. При этом залогодателем может быть как сам налогоплательщик, так и третье лицо.

Предметом залога по договору между налоговым органом и залогодателем выступает любое имущество, в отношении которого может быть установлен залог по гражданскому законодательству, за исключением имущества, выступающего предметом залога по другому договору. При залоге имущество может оставаться у залогодателя либо передаваться за счет средств залогодателя налоговому органу (залогодержателю) с возложением на последнего обязанности по обеспечению сохранности заложенного имущества.

Совершение каких-либо сделок в отношении заложенного имущества, в том числе сделок, совершаемых в целях погашения сумм задолженности, может осуществляться только по согласованию с залогодержателем (ст. 73 НК РФ).

Поручительство – *обязательство третьего лица перед налоговыми органами исполнить в полном объеме обязанность налогоплательщика по уплате налогов, если последний не уплатит в установленный срок причитающиеся суммы налога и соответствующих пеней*. Поручительство оформляется договором между налоговым органом и поручителем, где поручителем могут выступать как юридические, так и физические лица. По одной обязанности по уплате налога допускается одновременное участие нескольких поручителей.

При неисполнении налогоплательщиком налоговой обязанности поручитель и налогоплательщик несут *солидарную ответственность*. Это означает, что налоговые органы вправе направить требование об уплате непосредственно поручителю без выставления соответствующего требования налогоплательщику.

Принудительное взыскание налога и причитающихся пеней с поручителя производится налоговым органом в судебном порядке. После исполнения поручителем взятых на себя обязательств к нему переходит право требовать от налогоплательщика уплаченных им сумм, а также процентов по этим суммам и возмещения убытков, понесенных в связи с исполнением обязанности налогоплательщика (ст. 74 НК РФ).

Пеня – денежная сумма, которую налогоплательщик или налоговый агент должны выплатить в случае уплаты налогов в более поздние сроки по сравнению с установленными налоговым законодательством. Сумма пеней уплачивается помимо недоимки и независимо от применения других мер обеспечения исполнения налоговой обязанности, а также мер ответственности за налоговые правонарушения.

Пеня начисляется за каждый календарный день просрочки исполнения налоговой обязанности, начиная со дня, следующего за днем, установленным для уплаты налога. Таким образом, уплату пеней законодатель связывает не с налоговым или отчетным периодом, а со сроком уплаты налога. Пени не начисляются на сумму недоимки, которую налогоплательщик не смог погасить в силу того, что по решению налогового органа или суда были приостановлены его операции в банке или же на имущество наложен арест. Взыскание пеней с организаций производится в бесспорном порядке, с физических лиц – в судебном (ст. 75 НК РФ).

Следует отметить, что правовая природа пени в гражданском и налоговом законодательстве кардинально различается и поэтому нормы гражданского законодательства, регулирующие институт пени, в налоговых правоотношениях применяться не могут¹.

Гражданско-правовая доктрина и законодательство определяют пеню как вид неустойки, то есть *меру ответственности*, взыскиваемую в судебном порядке. Таким образом, пеня в гражданских правоотношениях выполняет карательно-штрафную функцию и представляет собой санкцию, при наложении которой учитывается принцип однократности наказания. Пеня как налогово-правовая категория выступает в качестве *меры обеспечения характера*, взыскиваемой наряду с недоимкой. Таким образом, пеня в налоговых правоотношениях не является мерой ответственности, ее функция – компенсационно-восстановительная. Как видим, ситуация с пеней лишний раз подтверждает правило, что содержание любого отраслево-

¹ В данном случае речь идет исключительно о пенях как способах обеспечения исполнения налоговой обязанности, установленной ст. 75 НК РФ. Налоговое законодательство использует пеню и в качестве штрафных санкций, налагаемых согласно ст.ст. 133 и 135 НК РФ за нарушения банками обязанностей, предусмотренных налоговым законодательством.

го термина должно определяться лишь применительно к конкретным правоотношениям.

«По смыслу ст. 57 Конституции РФ – отметил КС РФ – налоговое обязательство состоит в обязанности налогоплательщика уплатить определенный налог, установленный законом. Неуплата налога в срок должна быть компенсирована погашением задолженности по налоговому обязательству, полным возмещением ущерба, понесенного государством в результате несвоевременного внесения налога. Поэтому к сумме собственно не внесенного в срок налога (недоимки) законодатель вправе добавить дополнительный платеж – пеню как компенсацию потерь государственной казны в результате недополучения налоговых сумм в срок в случае задержки уплаты налога. Бесспорный порядок взыскания этих платежей с налогоплательщиков вытекает из обязательного и принудительного характера налога в силу закона и не противоречит Конституции РФ. С другой стороны, налоговые санкции в виде штрафов по своему существу выходят за рамки налогового обязательства как такового. Они носят не восстановительный, а карательный характер и являются наказанием за налоговое правонарушение, то есть за предусмотренное законом противоправное виновное деяние, совершенное умышленно либо по неосторожности» (Постановление КС РФ от 17.12.96 № 20-П). Таким образом, КС РФ приравнял пеню в сфере налогообложения к недоимке, то есть к «основному долгу» налогоплательщика перед государством.

В другом постановлении КС РФ подчеркнул, что «в целях обеспечения выполнения публичной обязанности каждого платить законно установленные налоги и сборы, а также возмещения ущерба, понесенного казной в результате неисполнения этой обязанности, законодатель вправе устанавливать меры налогового принуждения в связи с несоблюдением законных требований государства. Эти меры могут быть как *правовосстановительными*, обеспечивающими исполнение налогоплательщиком его конституционной обязанности по уплате налогов, то есть погашение недоимки и возмещение ущерба от несвоевременной и неполной уплаты налога, так и *штрафными*, возлагающими на нарушителей дополнительные выплаты в качестве меры ответственности (наказания)» (Постановление КС РФ от 15.07.99 № 11-П).

Таким образом, меры налогового принуждения налоговыми санкциями не исчерпываются. На наш взгляд, предусмотренные налоговым законодательством меры налогового принуждения включают как минимум три разновидности: 1) *меры пресечения* (арест имущества, изъятие вещей и документов, приостановление операций по банковским счетам и др.); 2) *меры восстановительного характера* (взыскание недоимки и пени); 3) *меры ответственности* (взыскание налоговых санкций).

Специфика пени как меры восстановительного характера в отличие от налоговой санкции, с одной стороны, и пени как формы неустойки в гражданском законодательстве – с другой, состоит в следующем:

Во-первых, отсутствует причинно-следственная связь между начислением пени и налоговым правонарушением, выступающим единственным законным основанием налоговой ответственности. То есть пеня не является налоговой санкцией. Действительно, налоговая санкция всегда представляет собой ответ государства на налоговое правонарушение, карательная функция налоговой ответственности предполагает возмездие. Согласно п. 1 ст. 114 НК РФ налоговая санкция является мерой ответственности за совершение налогового правонарушения. Нет правонарушения – нет и ответственности. Как видим, налоговое правонарушение и налоговая санкция имманентно связаны между собой как *причина и следствие*, где первое выступает необходимой предпосылкой и основанием второго.

В то же время основанием для взыскания пени выступает не правонарушение, а недоимка – несвоевременно и не полностью уплаченная сумма налога. Нередки ситуации, когда пеня взыскивается без привлечения лица к налоговой ответственности, то есть мы имеем дело с *объективно-противоправными деяниями*. Следовательно, взыскание пени обусловлено исключительно просрочкой исполнения налоговой обязанности, независимо от того, является просрочка результатом правонарушения или нет.

Во-вторых, для начисления пени не имеет значения виновность налогоплательщика. В п. 18 Постановления Пленумов ВС РФ и ВАС РФ от 11.06.99 № 41/9 «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации» специально подчеркивается, что в силу ст.ст. 106, 108, 109 НК РФ вина является обязательным условием привлечения лица к ответственности за налоговое правонарушение. В связи с этим необходимо иметь в виду, что освобождение налогоплательщика и налогового агента от ответственности за совершение налогового правонарушения освобождает их только от взыскания штрафов, но не пени, поскольку последняя не является мерой налоговой ответственности (ст.ст. 72 и 75 НК РФ).

В-третьих, в то время как налоговые санкции выполняют карательно-штрафные и превентивно-воспитательные функции, функционально-целевое назначение пени несколько иное: компенсировать потери государственной казны в результате недополучения налоговых сумм в срок в случае задержки уплаты налога. Главная задача пени состоит в том, чтобы добиться надлежащего исполнения налоговой обязанности, а не наказать нарушителя. Как верно замечает В.Д. Ардашкин, назначение восстановительных мер принуждения состоит в том, чтобы «восстановить нормальные правовые связи и отношения путем понуждения субъекта к исполнению ранее возложенной, но не выполненной юридической обязанности»¹.

В-четвертых, санкции – это всегда дополнительное обременение для нарушителя, в то время как применение восстановительных мер означает лишь принудительное исполнение основной обязанности. Взыскание пени не выходит за рамки налогового обязательства как такового, то есть у пени

¹ Ардашкин В.Д. О принуждении по советскому праву // Сов. государство и право. – 1970. – № 7. – С. 37.

и недоимки одна правовая природа. Условно говоря, пеня – это и есть недоимка, «возросшая» за время просрочки по уплате налога (точнее, пеня представляет собой этот «прирост» недоимки).

«Восстановление нарушенного права предполагает достижение определенной эквивалентности, то есть предоставление потерпевшему субъекту объема прав, который он потерял в результате правонарушения. Однако это не является ответственностью, поскольку здесь нет дополнительных обременений для правонарушителя, помимо исполнения им обязанности, существовавшей до правонарушения»¹.

В отличие от пени, налоговые санкции по своему существу выходят за рамки налогового обязательства как такового; они носят не восстановительный, а карательный характер и являются наказанием за налоговое правонарушение, то есть за предусмотренное законом противоправное виновное деяние, совершенное умышленно либо по неосторожности (Постановление КС РФ от 17.12.96 № 20-П).

В-пятых, размер пени как формы неустойки нормативно не лимитирован и устанавливается договором, стороны которого могут определить размер пени достаточно произвольно, не привязывая его к каким-либо объективным показателям (ставка рефинансирования, уровень инфляции и т.д.). Размер пени как меры обеспечения налоговой обязанности устанавливается императивно законом и принимается равной 1/300 действующей во время просрочки уплаты налога ставки рефинансирования ЦБ РФ (п. 4 ст. 75 НК РФ). При этом в отличие от применения налоговых санкций размер пеней не увязывается с наличием объективных или иных причин, в том числе и форс-мажорных. Уменьшение размера начисленных пеней вследствие явной несоразмерности их общей сумме недоимки не допускается.

Исчисление пени можно представить формулой $\Pi = Н \times Р/300 \times Т$, где Π – размер пени, $Н$ – сумма недоимки, $Р$ – ставка рефинансирования, $Т$ – период просрочки. Если в период просрочки ставка рефинансирования изменяется, то данный период разбивается на части и пеня рассчитывается отдельно по каждой из них.

В-шестых, взыскание штрафных санкций (включая пеню в как меру гражданско-правовой ответственности) возможно только в судебном порядке; в налоговой праве применяется упрощенный порядок взыскания пени, применяемый при взыскании недоимки. В частности, пеня с налогоплательщиков - организаций и индивидуальных предпринимателей взыскивается в бесспорном порядке. Кроме того, трехлетний срок давности для привлечения к налоговой ответственности (ст. 113 НК РФ) установлен только в отношении налоговых санкций, поэтому не может применяться к отношениям по взысканию недоимки и пени. Истечение срока давности исключает возможность привлечения нарушителя к налоговой ответвен-

¹ Шиндяпина М.Д. Стадии юридической ответственности. – М., 1998. – С. 18-19.

ности, но не освобождает его от обязанности уплатить недоимку и пени. Таким образом, обязанность по уплате пени носит бессрочный характер.

В-седьмых, при применении пени как санкции должен учитываться принцип однократности наказания: за одно и то же нарушение не может применяться двойная ответственность, то есть две меры гражданско-правовой ответственности¹. Одновременное же наложение налоговой санкции и пени не нарушает принципа однократности наказания, поскольку в таком случае применяются не две санкции, а санкция и восстановительная мера, обеспечивающая исполнение налоговой обязанности.

Приостановление операций по счетам в банке представляет собой прекращение банком всех расходных операций по счету налогоплательщика или налогового агента. Эта мера применяется для обеспечения исполнения решения о принудительном взыскании налога.

Согласно ст. 76 НК РФ операции по счетам налогоплательщика могут быть приостановлены в трех случаях: 1) организация своевременно не выполняет требование налогового органа об уплате налогов; 2) организация или индивидуальный предприниматель не представляют налоговую декларацию в налоговый орган в течение двух недель по истечении установленного срока; 3) организация или индивидуальный предприниматель отказываются представить налоговые декларации. В последних двух случаях приостановление операций по счетам отменяется не позднее одного операционного дня, следующего за днем представления налогоплательщиками налоговой декларации.

Таким образом, в отношении индивидуального предпринимателя приостановление операций по его счетам в банке может быть применено только в случае непредставления или отказа от представления в налоговый орган налоговой декларации, в отношении же организации эта мера применяется также и в целях обеспечения исполнения решения о взыскании недоимки и пеней. Поскольку ст. 76 НК РФ не содержит специальных правил о порядке применения указанной меры к налогоплательщикам - индивидуальным предпринимателям, при разрешении споров, связанных с приостановлением операций по их банковским счетам, судам необходимо руководствоваться положениями НК РФ, регламентирующими порядок приостановления операций по банковским счетам налогоплательщиков-организаций².

Решение о приостановлении операций должно быть доведено до сведения налогоплательщика - под расписку или иным способом, свидетельствующим о дате получения решения. Приостановление операций налогоплательщика-организации по счетам в банке действует с момента получения банком соответствующего решения и до его отмены. Приостановление

¹ Данное положение выработано судебной арбитражной практикой и носит характер важнейшего судебного прецедента (См.: в частности, Постановления Президиума ВАС РФ от 16.09.97 № 3077/97, от 10.03.98 № 5002/97, от 20.04.99 № 7222/98 и др.).

² См.: п. 21 Постановления Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник ВАС РФ. – 2001. – № 7.

операций по счетам отменяется не позднее одного операционного дня, следующего за днем представления налоговому органу документов, подтверждающих выполнение лицом решения о взыскании налога.

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

Арест имущества - действие налогового или таможенного органа с санкции прокурора по временному ограничению права собственности налогоплательщика (налогового агента) в отношении его имущества для обеспечения исполнения решения о взыскании налога. Арест имущества применяется только к организациям при одновременном наличии двух условий: 1) неисполнение налогоплательщиком (налоговым агентом) в установленный срок обязанности по уплате налога; 2) достаточные основания полагать, что указанное лицо предпримет меры, чтобы скрыться или скрыть свое имущество¹.

Арест имущества может быть *полным* или *частичным*. Полный арест имущества предполагает такое ограничение прав налогоплательщика в отношении его имущества, при котором он не вправе распоряжаться арестованным имуществом, а владение и пользование этим имуществом осуществляются с разрешения и под контролем налогового (таможенного) органа. Частичный арест - ограничение прав налогоплательщика в отношении его имущества, при котором владение, пользование и распоряжение этим имуществом осуществляются с разрешения и под контролем налогового (таможенного) органа.

Арест применяется только для обеспечения взыскания налога за счет имущества налогоплательщика и может быть наложен на все его имущество. При этом должен соблюдаться *принцип необходимой достаточности*, то есть стоимость арестованного имущества должна быть обоснованной - необходимой и достаточной для исполнения налоговой обязанности. Таким образом, аресту подлежит имущество, балансовая стоимость которого равна указанной в постановлении сумме неуплаченного налога.

Арест имущества производится с санкции прокурора при обязательном участии понятых. Налогоплательщик вправе присутствовать при аресте имущества лично либо в лице своего представителя. В ночное время проведение ареста не допускается, за исключением случаев, не терпящих отлагательства. В протоколе об аресте имущества либо в прилагаемой к нему описи перечисляется и описывается имущество, подлежащее аресту, с точным указанием наименования, количества и индивидуальных признаков предметов, а при возможности - их стоимости. Налогоплательщик вправе обжаловать действия налогового органа в вышестоящий налоговый орган и (или) в суд, но сама по себе подача жалобы не приостанавливает действия постановления о наложении ареста на имущество.

¹ Приказом МНС РФ от 31.07.2002 № БГ-3-29/404 утверждены Методические рекомендации по порядку наложения ареста на имущество налогоплательщика в обеспечение обязанности по уплате налога.

Отчуждение (за исключением производимого под контролем либо с разрешения налогового или таможенного органа, применившего арест), растрата или сокрытие имущества, на которое наложен арест, не допускаются. Несоблюдение установленного порядка владения, пользования и распоряжения имуществом, на которое наложен арест, является основанием для привлечения виновных лиц к ответственности, предусмотренной ст. 125 НК РФ.

Решение об аресте имущества отменяется уполномоченным должностным лицом налогового (таможенного) органа при прекращении обязанности по уплате налога.

§ 5. Зачет и возврат излишне уплаченных или взысканных налогов

В процессе налогообложения иногда возникают ситуации, когда налог уплачивается либо взыскивается *в большем размере*, чем надлежит по закону. Переплата налога может произойти вследствие недостаточного знания налогового законодательства, расчетных ошибок, добросовестного заблуждения или других причин. Согласно ст. 78 НК РФ сумма излишне уплаченного налога может быть: 1) зачтена в счет предстоящих налоговых платежей налогоплательщика по этому или иным налогам; 2) направлена на погашение недоимки; 3) возвращена налогоплательщику.

Институты зачета и возврата в налоговом законодательстве направлены на защиту прав и имущественных интересов налогоплательщиков. Кроме того, они в определенных случаях применяются и к налоговым агентам. Согласно п. 11 ст. 78 НК РФ правила зачета или возврата излишне уплаченной суммы налога распространяются также на переплату сборов и начисленных пеней.

Факт переплаты налога может быть обнаружен налоговым органом либо самостоятельно налогоплательщиком. Налоговый орган обязан сообщить налогоплательщику о каждом ставшем известным факте и сумме излишне уплаченного налога не позднее одного месяца со дня обнаружения такого факта. В этом случае налоговым органом налогоплательщику может быть направлено предложение о проведении совместной выверки уплаченных налогов. Как правило, такая выверка проводится в случаях, когда отсутствует твердая уверенность в переплате налога. Зачет (возврат) переплаченного налога производится налоговым органом по месту учета налогоплательщика.

Если налогоплательщику было отказано в удовлетворении заявления о зачете (возврате) либо это заявление не было рассмотрено налоговым органом в установленные сроки, налогоплательщик вправе обратиться в суд с иском о возврате или зачете излишне уплаченных сумм налогов и пеней. В случае возникновения спора по вопросу осуществления зачета сумм излишне уплаченных либо взысканных налогов, в том числе по причине разногласий о размере переплаты, такой спор может быть передан налогопла-

тельщиком на рассмотрение суда - путем предъявления иска о признании недействительным решения налогового органа либо иска о зачете уплаченных сумм¹.

Подача налогоплательщиком в налоговый орган заявления о зачете излишне уплаченных сумм налога – обязательный элемент для судебной защиты его прав и законных интересов. Необращение с таким заявлением может быть расценено судом как несоблюдение истцом досудебного порядка урегулирования спора, и он может оставить исковые требования налогоплательщика о зачете без удовлетворения. Что касается возврата излишне взысканного налога, для этой процедуры досудебный порядок урегулирования спора налоговым законодательством не предусмотрен, поэтому исковое заявление о возврате излишне взысканного налога подлежит судебному рассмотрению и без предварительного обращения налогоплательщика в налоговый орган с соответствующим заявлением.

Зачет переплаченного налога в счет предстоящих платежей осуществляется следующим образом. «Предстоящими платежами» в контексте ст. 78 НК РФ признаются налоги и сборы, пени, а также недоимка. Налогоплательщик должен подать письменное заявление в налоговый орган, который рассматривает такое заявление и в течение 5 дней после его получения выносит решение о зачете. При этом обязательным условием выступает направление всей зачтенной суммы в тот же бюджет, в который ранее была направлена переплаченная сумма налога. Налогоплательщик должен быть проинформирован налоговым органом о вынесенном решении не позднее двух недель со дня подачи заявления о зачете.

По заявлению налогоплательщика и по решению налогового органа сумма переплаченного налога может быть направлена на исполнение обязанностей по уплате налогов или сборов, на уплату пеней, погашение недоимки. Таким образом, налогоплательщик вправе по собственному усмотрению распорядиться переплаченной суммой налога, указав в своем заявлении, куда ее следует направить. В любом случае эта сумма должна быть направлена в тот же бюджет, в который направлялась переплаченная сумма налога. Налоговые органы вправе самостоятельно произвести зачет в случае, если у налогоплательщика имеется недоимка по другим налогам.

Возврат излишне уплаченного налога производится налоговым органом по письменному заявлению налогоплательщика. При наличии у него недоимки или задолженности по пеням, начисленным тому же бюджету, возврат производится только после зачета соответствующей суммы переплаченного налога в счет погашения недоимки (задолженности).

Заявление о возврате суммы излишне уплаченного налога может быть подано в течение трех лет со дня уплаты указанной суммы. Законодатель не устанавливает какого-либо срока для обращения налогоплательщика с заявлением о зачете сумм излишне уплаченного налога, то есть налогоплательщик не ограничен определенным сроком для реализации своего права

¹ См.: пп. 22-25 Постановления Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник ВАС РФ. – 2001. – № 7.

на зачет переплаченного налога - соответствующим правоотношениям законодатель придает бессрочный характер. Возможность применения здесь по аналогии трехлетнего срока на возврат излишне уплаченного налога налоговым законодательством не предусмотрена.

Пропуск трехлетнего срока давности не препятствует гражданину обратиться в суд с иском о возврате из бюджета переплаченной суммы налога в порядке гражданского или арбитражного судопроизводства, и в этом случае действуют общие правила исчисления срока исковой давности - со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своего права (п. 1 ст. 200 ГК РФ) (Определение КС РФ от 21.06.2001 № 173-О).

Возврат излишне уплаченного налога осуществляется в течение одного месяца со дня подачи налогоплательщиком заявления о возврате. Этот срок имеет важное значение при решении вопроса о начислении процентов. По общему правилу зачет (возврат) переплаченного налога производится без начисления процентов на эту сумму. Однако при несвоевременном возврате на сумму излишне уплаченного налога, не возвращенную в установленный срок, начисляются проценты за каждый день просрочки. Процентная ставка равна ставке рефинансирования ЦБ РФ, действовавшей на дни нарушения срока возврата. Если уплата налога производилась в иностранной валюте, то проценты начисляются на сумму переплаченного налога, пересчитанную по курсу ЦБ РФ на день, когда произошла излишняя уплата налога.

Возврат суммы излишне уплаченного налога производится в валюте Российской Федерации за счет средств бюджета, в который произошла переплата налога. Если налог был уплачен в иностранной валюте, то суммы переплаченного налога принимаются к зачету или подлежат возврату в валюте Российской Федерации по курсу ЦБ РФ на день, когда произошла переплата налога.

Возврат (зачет) излишне взысканного налога имеет свои особенности. При установлении факта излишнего взыскания налога налоговый орган обязан не позднее одного месяца сообщить об этом налогоплательщику. Сумма излишне взысканного налога подлежит безусловному возврату налогоплательщику. Однако при наличии у налогоплательщика недоимки или задолженности по пеням, причитающимся тому же бюджету, возврат излишне взысканной суммы производится только после зачета в счет погашения недоимки (задолженности).

Решение о возврате излишне взысканного налога принимается налоговым органом на основании письменного заявления налогоплательщика. Такое заявление может быть подано в течение одного месяца со дня, когда налогоплательщику стало известно о факте излишнего взыскания с него налога. Этот срок является пресекательным, в случае его пропуска возврат налога возможен только в судебном порядке. Исковое заявление в суд должно быть подано в течение трех лет, начиная со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о факте излишнего взыскания налога. Решение о возврате излишне взысканного налога принимается налоговым органом в

течение двух недель со дня регистрации заявления налогоплательщика, а судом - в порядке искового судопроизводства.

Сумма излишне взысканного налога возвращается с начисленными на нее процентами за счет общих поступлений в бюджет, в который были зачислены ранее суммы излишне взысканного налога¹. Начисление процентов компенсирует налогоплательщику имущественный ущерб, причиненный неправомерным взысканием с него государством излишних денежных сумм. Проценты начисляются со дня, следующего за днем взыскания, по день фактического возврата. Процентная ставка принимается равной действовавшей в эти дни ставке рефинансирования ЦБ РФ.

Сумма излишне взысканного налога и начисленные на эту сумму проценты подлежат возврату налогоплательщику не позднее одного месяца со дня принятия решения налоговым органом, а в случае вынесения судом решения о возврате излишне взысканных сумм - в течение одного месяца после вынесения такого решения. Возврат суммы излишне взысканного налога, а также начисленных процентов производится в валюте Российской Федерации за счет средств того бюджета (внебюджетного фонда), в доход которого излишне взысканный налог был зачислен ранее.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. С какого момента налог признается уплаченным?
2. При наличии каких оснований возникает, изменяется и прекращается налоговая обязанность?
3. Каковы особенности исполнения обязанности по уплате налогов при ликвидации и реорганизации организации?
4. Что собой представляет недоимка?
5. В каком порядке производится взыскание налогов и пеней за счет имущества налогоплательщика?
6. Каковы способы обеспечения исполнения налоговой обязанности?
7. Как различается статус пени в налоговом и гражданском законодательстве?
8. Каков порядок зачета и возврата излишне уплаченных или взысканных налогов?

¹ Начисление процентов на суммы излишне взысканного налога не распространяет свое действие на незаконно взысканные суммы штрафных санкций за налоговые правонарушения. Конституционность такого положения была подтверждена Определением КС РФ от 07.02.2002 № 30-О // Вестник КС РФ. – 2002. – № 4.

Глава 8. НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ

§ 1. Налоговый контроль: общие положения

Деятельность государственных органов в сфере налогообложения представляет собой разновидность государственного управления – процесса, имеющего циклический характер и включающего в качестве обязательной стадии контроль и коррекцию управленческого воздействия. Поэтому налоговый контроль как один из этапов налогообложения есть *разновидность государственного контроля*, наряду с экологическим, пожарным, архитектурным, дорожным, санитарно-эпидемиологическим. Если быть точнее, налоговый контроль является разновидностью государственного финансового контроля, включающего также бюджетный, валютный, банковский и некоторые иные виды контроля.

Особое внимание к налоговому контролю со стороны государства обусловлено тем, что налоги выступают основным источником бюджетных доходов. Налоговые правоотношения *изначально конфликтны*. Фискальным задачам государства сформировать централизованные денежные фонды противостоит здесь естественное стремление налогоплательщика максимально уменьшить размер своих налоговых платежей. Налоговое право объективно становится ареной острого столкновения публичных и частных интересов. Поэтому контрольной деятельности в сфере налогообложения государство придает важнейшее значение. Вместе с тем правовой институт налогового контроля еще только начинает складываться. До введения в действие части первой НК РФ его нормативный механизм практически отсутствовал. Отдельные вопросы проведения налоговых проверок и оформления их результатов регулировались инструкциями и информационными письмами Госналогслужбы РФ. Все это приводило к многочисленным спорам между налогоплательщиками и налоговыми органами.

Налоговый контроль осуществляется на всех этапах и стадиях налогообложения, затрагивает все аспекты налоговых правоотношений. При этом различается налоговый контроль в широком и узком смысле.

Налоговый контроль *в широком смысле* представляет собой контроль государства за соблюдением налогового законодательства всеми участниками налоговых правоотношений на всех этапах налогового процесса – от установления налогов и сборов вплоть до прекращения налоговой обязанности. В частности, отдельные законотворческие процедуры представительных органов по рассмотрению налоговых законопроектов, подготовленные органами исполнительной власти, можно отнести к предварительному налоговому контролю. Налоговым в широком смысле является и ведомственный контроль за соблюдением должностными лицами государственных органов налогового законодательства. Можно упомянуть также контрольные функции Счетной палаты РФ за использованием бюджетополучателями налоговых льгот, финансовых органов – за надлежащим исполнением кредитными организациями обязанностей по своевременному и

полному перечислению налоговых платежей в бюджет. Контроль за соблюдением налогового законодательства в свойственных им формах осуществляют также органы прокуратуры и внутренних дел, таможенные органы.

***Налоговый контроль** в узком смысле – это властные действия уполномоченных органов государства по проверке законности исчисления, удержания и уплаты налогов налогоплательщиками и налоговыми агентами.* Именно в таком значении термин «налоговый контроль» употребляется в НК РФ.

В литературе встречаются и другие позиции по вопросу понимания налогового контроля в широком и узком смысле. Так, О.А. Ногина определяет налоговый контроль в широком смысле как все сферы деятельности уполномоченных органов государства, включая осуществление налогового учета, налоговых проверок и др., а также все сферы деятельности контролируемых субъектов, связанные с уплатой налогов и сборов; под налоговым контролем в узком смысле указанный автор понимает только проведение налоговых проверок уполномоченными органами¹. На наш взгляд, ошибочно включать деятельность частных субъектов в понятие налогового контроля, даже если речь идет о т.н. «внутрихозяйственной контрольной деятельности», то есть о «налоговом самоконтроле», осуществляемом самим налогоплательщиком через специализированные структурные подразделения.

Субъектами налогового контроля выступают государственные органы специальной компетенции. В полном объеме осуществлять налоговый контроль вправе налоговые органы. Отдельными контрольными полномочиями в сфере налогообложения наделены таможенные органы, а также органы внутренних дел. Между ними должна осуществляться межведомственная координация и взаимодействие. В частности, они обязаны информировать друг друга об имеющихся у них материалах о нарушениях налогового законодательства и налоговых преступлениях, о принятых мерах по их пресечению, о проводимых ими налоговых проверках, а также обмениваться другой необходимой информацией в целях исполнения задач налогового контроля (п. 3 ст. 82 НК РФ).

Подконтрольными субъектами являются любые государственные и муниципальные органы, организации и физические лица, участвующие в налоговых правоотношениях в качестве налогоплательщиков или налоговых агентов.

Объект налогового контроля – финансово-хозяйственная деятельность указанных лиц, так или иначе затрагивающая вопросы налогообложения, предметом – денежные документы, бухгалтерские книги, отчеты, планы, сметы, декларации и иные документы, связанные с исчислением и уплатой налогов и других обязательных платежей в бюджеты всех уровней. Перечень документов, связанных с налогообложением, необычайно

¹ Кустова М.В., Ногина О.А., Шевелева Н.А. Указ. соч. – С. 255.

широк. К ним относятся различного рода приказы руководителей и отчеты работников, гражданско-правовые и трудовые договоры, акты сдачи-приемки, учредительные документы, протоколы общих собраний, накладные, банковские выписки и т.д.

Некоторые авторы значительно расширяют объекты налогового контроля. В частности, к ним относят «движение денежных средств в процессе аккумулирования публичных денежных фондов, а также материальные, трудовые и иные ресурсы налогоплательщиков»¹. Подобным образом может быть определен в целом объект финансового контроля, разновидностью которого является налоговый контроль; ведь движение денежных средств частных лиц в процессе формирования публичных финансов может опосредоваться не только налоговыми, но и иными финансовыми отношениями.

Согласно ст. 82 НК налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции посредством налоговых проверок, получения объяснений подконтрольных субъектов, проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), а также в других формах, предусмотренных НК РФ. Как видим, перечень *форм налогового контроля* является условно исчерпывающим.

В процессе налогового контроля проверяется исключительно *законность*, но не целесообразность деятельности налогоплательщика. Иногда в литературе в качестве цели налогового контроля называют обеспечение целесообразности (эффективности) осуществляемой налогоплательщиком деятельности². С этим нельзя согласиться. НК РФ и другие акты налогового законодательства, определяющие компетенцию налоговых органов, не закрепляют за ними право осуществлять проверку финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков с точки зрения целесообразности. Тем более неверным является утверждение, что «в процессе налогового контроля оцениваются ... целесообразность, качество, а также финансовая устойчивость плательщика как основа для повышения налогового потенциала экономики»³.

Целью налогового контроля является обеспечение режима законности в сфере налогообложения. Государство должно регулярно проверять, насколько правомерно действуют участники налоговых правоотношений, и при необходимости обеспечивать соблюдение налогового законодательства путем применения государственно-правовых мер убеждения и принуждения. Важной задачей налогового контроля является не только пресечение правонарушений, но и принятие мер, направленных на устранение причин и условий, способствующих их совершению. В конечном счете, речь идет об укреплении налоговой дисциплины налогоплательщиков и совершенствовании налогово-правовой культуры общества в целом.

¹ Налоговое право России: Учебник для вузов / отв. ред. Ю.А. Крохина. – М., 2003. – С. 301.

² См.: Гуреев В.И. Российское налоговое право. – М. 1997. – С. 196.

³ См.: Поролло Е.В. Налоговый контроль: принципы и методы проведения. – Ростов-н/Д., 1996. – С. 7.

Контрольные мероприятия жестко затрагивают *права и свободы человека*. Поэтому все аспекты налогового контроля (задачи, компетенция, сроки, предмет, формы и методы финансового контроля и т.д.) облекаются в *правовую*, можно даже сказать, *процессуальную форму*. Большое значение при проведении контрольных мероприятий придается соблюдению формализованных правил и процедур. Правоотношения, возникающие при осуществлении налогового контроля, являются процессуальными по своей природе.

Налоговый контроль как вид государственно-управленческой деятельности носит *властный характер*. Субъекты налогового контроля вправе входить и обследовать любые производственные, торговые, складские и иные помещения (территории), проводить ревизии, проверки, инвентаризации, требовать предоставления необходимых объяснений, проводить оперативно-розыскные мероприятия, приостанавливать операции по счетам, проводить изъятие предметов и документов, арестовывать имущество, требовать устранения выявленных правонарушений, привлекать нарушителей к ответственности, осуществлять иные властные полномочия, составляющие часть их компетенции. Налоговый контроль является также *межведомственным*, поскольку осуществляется вне системы служебной или организационной подчиненности.

К *принципам* налогового контроля относят законность; превентивность; всеобщность, полноту и единство налогового контроля; планомерность (регулярность, систематичность); объективность, обоснованность и достоверность результатов; приоритет защиты прав и интересов налогоплательщика; соблюдение налоговой тайны; недопустимость причинения неправомерного вреда; документальную фиксацию результатов налогового контроля и др. Важное значение при определении принципов налогового контроля играет Лимская декларация руководящих принципов контроля, принятая в г. Лиме (Перу) IX Конгрессом Международной организации высших органов финансового контроля (ИНТОСАИ) в 1977 г.

В процессе налогового контроля большое внимание придается различного рода *гарантиям* прав и законных интересов лиц, финансово-хозяйственная деятельность которых проверяется. Одной из таких гарантий выступает институт *налоговой тайны*, включающей любые полученные налоговым органом сведения, за исключением разглашенных налогоплательщиком самостоятельно или с его согласия; об идентификационном номере налогоплательщика; об уставном фонде (уставном капитале) организации; о нарушениях налогового законодательства и мерах ответственности за эти нарушения; сведений, предоставляемых правоохранительным органам других государств в соответствии с международными договорами (соглашениями). Сведения, составляющие налоговую тайну, не подлежат разглашению, то есть не допускается их использование или передача третьим лицам. Эти сведения имеют специальный режим доступа и хранения. Утрата документов, содержащих составляющие налоговую тай-

ну сведения, либо разглашение сведений влечет дисциплинарную или даже уголовную ответственность.

Субъектам налогового контроля запрещено вмешиваться в *оперативно-хозяйственную деятельность* налогоплательщиков. Не допускается сбор, хранение, использование и распространение информации, полученной в нарушение положений Конституции РФ, действующего законодательства, а также в нарушение принципа сохранности информации, составляющей профессиональную тайну иных лиц – адвокатскую тайну, аудиторскую тайну. Причинение неправомерного вреда при проведении налогового контроля недопустимо. Согласно ст. 103 НК РФ убытки, причиненные неправомерными действиями налоговых органов или их должностных лиц при проведении налогового контроля, подлежат возмещению в полном объеме, включая упущенную выгоду (неполученный доход).

§ 2. Учет организаций и физических лиц

Учет организаций и физических лиц представляет собой *регистрацию налогоплательщиков в налоговых органах с целью сбора сведений, необходимых для осуществления налогового контроля*. Все налогоплательщики подлежат включению в Единый государственный реестр налогоплательщиков. Государственный учет налогоплательщиков создает необходимые условия и предпосылки для последующего осуществления налогового контроля в различных формах.

Каковы основания для постановки на учет в налоговых органах? Согласно ст. 83 НК РФ постановке на учет подлежат: а) организации, имеющие статус юридического лица, и индивидуальные предприниматели – в связи с их государственной регистрацией; б) организации, имеющие обособленные подразделения; в) физические лица, не являющиеся индивидуальными предпринимателями, – при наличии обстоятельств, с которыми НК РФ связывает возникновение обязанности по уплате того или иного налога; г) налогоплательщики, имеющие в собственности (хозяйственном ведении, оперативном управлении) недвижимое имущество и (или) транспортные средства.

При наличии нескольких оснований для учета налогоплательщик должен быть поставлен на учет и по месту своего нахождения (жительства), и по месту нахождения обособленного подразделения, и по месту нахождения имущества. Но это касается случаев, когда речь идет о разных налоговых органах. Если налогоплательщик уже стоит на учете в налоговом органе по одному из оснований, то повторно становиться на учет в том же налоговом органе по другому основанию он не обязан. Например, АО находится в Москве, имеет филиал в Красноярске и теплоход, приписанный к порту Новороссийска; следовательно, АО должно быть поставлено на учет в налоговых органах Москвы (основание – государственная регистрация), Красноярска (основание – наличие обособленного подразделения) и Новороссийска (основание – наличие транспортного средства). Если

же впоследствии АО откроет филиал в Новороссийске или приобретет самолет в Красноярске – повторно становиться на учет по другим основаниям оно уже не обязано.

НК РФ подробно регламентирует порядок и место постановки налогоплательщиков на учет по каждому из перечисленных оснований. Постановка на учет вновь созданной организации осуществляется в налоговом органе *по месту нахождения лица* на основании сведений, содержащихся в Едином государственном реестре юридических лиц, индивидуальных предпринимателей – *по месту жительства* на основании сведений, содержащихся в Едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей. Таким образом, специально подавать в налоговый орган заявление о постановке на учет не требуется. Это стало возможным с внедрением в систему легализации предпринимательской деятельности принципа «одного окна», когда и государственная регистрация, и учет налогоплательщиков осуществляется одновременно одним и тем же налоговым органом¹.

При наличии обособленного подразделения заявление о постановке на учет подается в налоговый орган *по месту нахождения обособленного подразделения* в течение одного месяца после его создания. При наличии в собственности (хозяйственном ведении, оперативном управлении) недвижимости или транспортных средств постановка на учет организаций и индивидуальных предпринимателей осуществляется *по месту нахождения имущества* на основании сведений, сообщаемых регистрирующими органами. Учет физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, осуществляется также *по месту жительства* на основе информации, предоставляемой органами, указанными в ст. 85 НК РФ². Таким образом, физические лица для постановки на учет не обязаны совершать какие-либо активные действия.

Особое значение для учетной деятельности приобретают такие дефиниции, как «место жительства» и «место нахождения». *Место жительства физического лица* определяется по адресу (наименование субъекта РФ, района, города, иного населенного пункта, улицы, номера дома, квартиры), по которому физическое лицо зарегистрировано (ст. 1 НК РФ). *Место нахождения обособленного подразделения* – место осуществления этой организацией деятельности через свое обособленное подразделение. *Местом нахождения юридического лица* является место его государственной регистрации, которая осуществляется по месту нахождения указанного учредителями в заявлении о государственной регистрации постоянно действующего исполнительного органа, а в случае отсутствия такового - иного ор-

¹ До вступления в силу Федерального закона от 08.08.2001 № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей», государственная регистрация юридических лиц и предпринимателей осуществлялась органами местного самоуправления, а учет этих лиц в качестве налогоплательщиков – налоговыми органами.

² К указанным органам, в частности, относятся органы опеки и попечительства; органы, осуществляющие государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним; органы, осуществляющие регистрацию транспортных средств и др.

гана или лица, имеющих право действовать от имени юридического лица без доверенности (п. 2 ст. 54 ГК РФ).

Местом нахождения имущества в целях учета налогоплательщиков признается: а) для морских, речных и воздушных транспортных средств — место нахождения (жительства) собственника имущества; б) для транспортных средств, не указанных выше, — место (порт) приписки или место государственной регистрации, а при отсутствии таковых — место нахождения (жительства) собственника имущества; 3) для иного недвижимого имущества — место фактического нахождения имущества.

Постановка на учет организаций и индивидуальных предпринимателей осуществляется независимо от наличия обстоятельств, с которыми НК РФ связывает возникновение обязанности по уплате налогов. Характерно, что НК РФ не упоминает в этом контексте физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, следовательно, на них данное положение не распространяется. Вместе с тем в настоящее время широко обсуждается возможность учета в качестве налогоплательщика *каждого физического лица* с момента его рождения.

При постановке на учет налогоплательщик получает *свидетельство* или *уведомление* о постановке на учет в налоговом органе. Свидетельство выдается при постановке на учет вновь созданной организации или индивидуального предпринимателя, а также в случае постановки на учет физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, по месту жительства. Во всех иных случаях выдаются уведомления. Свидетельство подлежит замене в случае переезда физического лица на новое место жительства на территорию, подведомственную другому налоговому органу, изменения приведенных в нем сведений, а также в случае порчи, утраты.

Налоговый орган обязан осуществить постановку на учет организации по месту нахождения обособленного подразделения, а также организаций и физических лиц по иным основаниям в течение 5 дней со дня представления ими всех необходимых документов. Если учет налогоплательщиков осуществляется на основании информации, переданной уполномоченными органами, налоговый орган обязан сделать это в течение 5 дней со дня поступления таких сведений. В тот же срок налоговый орган обязан выдать или направить по почте налогоплательщику свидетельство (уведомление) о постановке на учет в налоговом органе.

В случае изменения места нахождения или места жительства налогоплательщика, а также при его ликвидации или реорганизации, налоговый орган снимает налогоплательщика с учета.

Постановка на учет налогоплательщика в налоговом органе по новому месту нахождения (месту жительства) осуществляется на основании документов, полученных от налогового органа по прежнему месту нахождения (месту жительства) налогоплательщика. В случае принятия организацией решения о прекращении деятельности через свое обособленное подразде-

ление снятие с учета производится по заявлению налогоплательщика в течение 14 дней со дня его подачи.

Каждому налогоплательщику присваивается единый по всем видам налогов и сборов и на всей территории Российской Федерации **идентификационный номер налогоплательщика (ИНН)**, который носит строго *персональный характер* и не может быть повторно присвоен другому лицу. Налогоплательщик указывает свой ИНН в подаваемых в налоговый орган декларациях, отчетах, заявлениях или иных документах, а также в иных случаях, предусмотренных законодательством.

Внедрение института ИНН в налоговую практику столкнулось со значительными трудностями. Многие граждане отнеслись к присвоению ИНН с непониманием, даже враждебностью. Широкое распространение получило мнение, что ИНН содержит антирелигиозную символику, служит заменой имени человека и используется для сбора, хранения и использования информации о частной жизни лица без его на то согласия. Конституционность введения ИНН рассматривал КС РФ, который отметил, что ИНН представляет собой цифровой код, состоящий из двенадцати последовательных цифр (десяти - для организаций), характеризующих слева направо код налогового органа, присвоившего ИНН, порядковый номер налогоплательщика и контрольное число, рассчитанное по специальному алгоритму, установленному МНС РФ. Поэтому, указал КС РФ, наличие в ИНН некоего числа, могущего затрагивать религиозные чувства налогоплательщика, носит случайный характер; ИНН не заменяет имя человека и подлежит использованию наряду с другими сведениями о налогоплательщике исключительно в целях налогового учета (Определение КС РФ от 10.07.2003 № 287-О).

На основе данных налогового учета МНС РФ ведет Единый государственный реестр налогоплательщиков в порядке, установленном Правительством РФ от 26.02.2004 № 110 (ред. от 13.12.2005) «О совершенствовании процедур государственной регистрации и постановки на учет юридических лиц и индивидуальных предпринимателей». Постановка на учет и снятие с учета осуществляются бесплатно. Сведения о налогоплательщике с момента постановки на учет являются налоговой тайной.

§ 3. Налоговые проверки: понятие и виды

Налоговая проверка является основной формой налогового контроля. **Налоговую проверку** можно определить как *совокупность контрольных действий налогового органа по документальной и фактической проверке законности исчисления, удержания и перечисления налогов и сборов налогоплательщиками и налоговыми агентами*. Налоговые органы вправе проверять любые организации независимо от их организационно-правовой формы, состава учредителей, формы собственности, ведомственной подчиненности и других характеристик. Результаты налоговых проверок яв-

ляются основанием для применения мер обеспечения, взыскания недоимок, пеней, привлечения к ответственности.

НК РФ устанавливает, что налоговой проверкой могут быть охвачены только *три календарных года* деятельности налогоплательщика, непосредственно предшествовавшие году проведения проверки. Таким образом устанавливаются давностные ограничения при определении периода деятельности налогоплательщика, который может быть охвачен налоговой проверкой. При этом не запрещается проводить проверки налоговых периодов текущего календарного года¹. Суды связывают отсчет трехлетнего срока с годом начала проведения проверки, а не с годом принятия решения о ее проведении или же с годом окончания проверки. При этом началом проведения проверки является момент вручения налогоплательщику решения на проведение выездной налоговой проверки.

Рассмотрим такой пример: решение о проведении проверки принято налоговой инспекцией в 2003 г., а фактически проверка началась в 2004 г. — проверке могут быть подвергнуты 2001, 2002 и 2003 годы деятельности налогоплательщика, независимо от того, что решение о проведении проверки было принято в 2003 г. Другой пример: решение о проведении проверки было принято в 2003 г., фактически проверка началась также в 2003 г., а закончилась уже в 2004 г. — проверке могут быть подвергнуты три года, предшествующие году, в котором проверка фактически начала осуществляться, то есть 2000, 2001 и 2002 годы. Трехлетний срок для проведения налоговых проверок выбран не случайно; он корреспондирует трехлетнему сроку давности привлечения к налоговой ответственности. С трехлетним сроком налоговой проверки связан и подп. 8 п. 1 ст. 23 НК РФ, предусматривающий обязанность налогоплательщика в течение четырех 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.

По месту проведения налоговые проверки разграничиваются на *камеральные* и *выездные*. Камеральная проверка проводится по месту нахождения налогового органа, в то время как выездная — по месту нахождения проверяемого лица, то есть на его территории. Если в ходе камеральной проверки возникает необходимость произвести контрольные мероприятия по месту нахождения налогоплательщика, требуется назначить выездную налоговую проверку; проведение таких мероприятий в рамках камеральной проверки недопустимо.

НК РФ выделяет также *встречные налоговые проверки* — истребование и проверку у третьих лиц документов, относящихся к деятельности проверяемого налогоплательщика. Она проводится в случаях, когда налоговому органу необходимо получить информацию о налогоплательщике, имеющуюся у третьих лиц. Кроме того, в ходе встречных проверок сличается

¹ См.: п. 27 Постановления Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 № 5.// Вестник ВАС РФ. — 2001. — № 7.

налоговая и иная документация проверяемого налогоплательщика и его контрагентов. В рамках встречной проверки налоговый орган вправе требовать у контрагентов налогоплательщика только те документы, которые относятся непосредственно к налогоплательщику, но не к финансово-хозяйственной деятельности самого контрагента. К сожалению, налоговое законодательство не устанавливает форму документа, оформляемого по результатам встречных проверок. Должностное лицо налогового органа вправе оформить результаты проведенной встречной проверки в произвольной форме, в противном случае проведение встречной проверки было бы беспредметным.

Следует поддержать позицию Ю.А. Крохиной о том, что не следует считать встречную проверку самостоятельным видом налоговых проверок, поскольку ее назначение возможно исключительно в рамках осуществления камеральной или выездной налоговой проверки; таким образом, встречную проверку можно рассматривать как «один из методов проведения камеральной или выездной налоговой проверки»¹. Точнее сказать, встречная проверка является составной частью выездной или камеральной проверки. Именно поэтому сведения, полученные в результате встречной проверки, включаются в акты соответствующих камеральных и выездных проверок.

Выездные налоговые проверки могут быть *первичными* и *повторными*. По общему правилу проведение повторных проверок по одним и тем же налогам, подлежащим уплате или уплаченным за уже проверенный налоговый период, запрещается. Однако НК РФ называет два исключения из этого правила. Во-первых, когда повторная проверка проводится в связи с реорганизацией или ликвидацией организации-налогоплательщика. Во-вторых, когда повторная проверка проводится вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку первоначально.

Постановление о проведении повторной налоговой проверки в порядке контроля за деятельностью нижестоящего налогового органа должно быть *мотивированным*, то есть содержать ссылки на обстоятельства, явившиеся основаниями для повторной проверки. Отсутствие таких указаний в решении должно повлечь признание его незаконным. При назначении повторной проверки руководитель вышестоящего налогового органа вправе включать в число проверяющих и должностных лиц подведомственных ему (то есть нижестоящих) налоговых органов. Главное, чтобы в числе таких лиц не оказались работники налоговой инспекции, участвовавшие в первоначальной налоговой проверке.

Налоговая проверка, проводимая вышестоящим налоговым органом, призвана не подменять собой проверку, проведенную нижестоящим налоговым органом, а обеспечить за ним надлежащий контроль. Суды неоднократно указывали на недопустимость ставить целью повторной проверки

¹ Налоговое право России: Учебник для вузов / отв. ред. Ю.А. Крохина. – М., 2003. – С. 307.

не контроль за нижестоящим налоговым органом, а порядок исчисления и уплаты налогов налогоплательщиком, то есть его финансово-хозяйственную деятельность.

Выездная налоговая проверка может проводиться по одному или нескольким налогам. Если проверка охватывает исчисление и уплату налогоплательщиком всех налогов и сборов, она именуется *комплексной*. Если речь идет о проверке правильности исчисления и уплаты какого-то одного налога, такую проверку называют *тематической*.

В литературе выделяют *сплошные* и *выборочные* налоговые проверки. В ходе сплошной проверки налоговым органом исследуется вся документация налогоплательщика за все налоговые периоды, охваченные проверкой. Выборочная проверка предполагает анализ отдельных налоговых (отчетных) периодов или части документов налогоплательщика.

В зависимости от метода проведения налоговые проверки могут быть *документальными* и *фактическими*. В первом случае непосредственным предметом проверки и источником получения сведений выступает бухгалтерская и налоговая документация, во втором – имущество налогоплательщика (включая наличные денежные средства), исследуемое путем обследования, инвентаризации, экспертизы. На практике фактический налоговый контроль, как правило, является вспомогательным (дополняющим) по отношению к документальному.

Традиционно налоговые проверки классифицируют на *плановые* и *внеплановые*. Как правило, налоговые органы составляют ежеквартальные планы проведения выездных налоговых проверок. Внеплановые проверки могут проводиться в случаях ликвидации или реорганизации организации, в ходе расследования возбужденных уголовных дел, в процессе банкротства предприятий, по заданию вышестоящих налоговых органов и по другим основаниям.

§ 4. Камеральные налоговые проверки

Камеральная налоговая проверка проводится по месту нахождения налогового органа на основе представленных налогоплательщиком налоговых деклараций и документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налога, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа. Камеральная проверка осуществляется уполномоченными должностными лицами налогового органа в соответствии с их служебными обязанностями без какого-либо специального решения руководителя налогового органа.

НК РФ ограничивает проведение камеральной проверки трехмесячным сроком, продление которого не допускается. Исчисление срока начинается со дня представления налоговой декларации и документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налога. Проведение камеральной налоговой проверки за пределами трехмесячного срока само по себе не

служит основанием для освобождения налогоплательщика от уплаты недоимки и пеней, то есть этот срок не является *пресекательным*.

Главным объектом камеральной проверки выступает *налоговая декларация* — письменное заявление налогоплательщика о полученных доходах и произведенных расходах, источниках доходов, налоговых льготах и исчисленной сумме налога и (или) другие данные, связанные с исчислением и уплатой налога. Налоговая декларация представляется в установленные сроки каждым налогоплательщиком по каждому налогу, подлежащему уплате. При этом налогоплательщик обязан представить налоговую декларацию вне зависимости от начисления налога по такой декларации, то есть обязанность по представлению налоговой декларации прямо не связана с наличием объекта налогообложения. Отсутствие у налогоплательщика по итогам конкретного налогового периода суммы налога к уплате само по себе не освобождает его от обязанности представления налоговой декларации по данному налоговому периоду, если иное не установлено налоговым законодательством¹.

Характерен следующий прецедент: суд указал, что нормами НК РФ не предусмотрено освобождение налогоплательщика от обязанности представлять в налоговый орган декларации по налогам, если налогоплательщик фактически не ведет хозяйственной деятельности и в связи с этим отсутствует база для исчисления налогов². Если налоговая декларация своевременно не представлена, налоговый орган в соответствии со ст. 76 НК РФ вправе приостановить операции по счетам налогоплательщика.

Налоговая декларация представляется в налоговый орган по месту учета налогоплательщика на бумажном носителе или в электронном виде. Бланки налоговых деклараций предоставляются налоговыми органами бесплатно. Налоговая декларация может быть представлена налогоплательщиком лично или через его представителя, направлена в виде почтового отправления с описью вложения или передана в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи.

Налоговый орган не вправе отказать в принятии налоговой декларации и обязан по просьбе налогоплательщика проставить отметку на копии налоговой декларации о принятии и дату ее представления. При получении декларации по телекоммуникационным каналам связи налоговый орган обязан передать налогоплательщику квитанцию о приемке в электронном виде. При отправке налоговой декларации по почте днем ее представления считается дата отправки почтового отправления с описью вложения, при передаче по телекоммуникационным каналам связи - дата ее отправки.

Налоговые органы не вправе требовать от налогоплательщика включения в налоговую декларацию сведений, не связанных с исчислением и

¹ См.: п. 7 Обзора практики рассмотрения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой НК РФ: Информ. Письмо Президиума ВАС РФ от 17.03.2003 № 71 // Вестник ВАС РФ. — 2003. — № 5.

² См.: Постановление ФАС Северо-западного округа от 23.07.02 № А26-1612/02-02-03/70 // Справочно-правовая система «Консультант Плюс».

уплатой налогов. Если проверкой выявлены ошибки в заполнении документов или противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, то об этом сообщается налогоплательщику с требованием внести соответствующие исправления в установленный срок.

При самостоятельном обнаружении налогоплательщиком в поданной им декларации неточностей, а также ошибок, приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате, налогоплательщик обязан внести в декларацию необходимые дополнения и изменения. Статья 81 НК РФ устанавливает специальные правила внесения таких изменений и дополнений с целью стимулирования налогоплательщика действовать добросовестно:

1) если заявление о дополнении и изменении налоговой декларации производится до истечения срока ее подачи, налоговая декларация считается поданной в день подачи заявления;

2) если такое заявление делается после истечения срока подачи налоговой декларации, но до истечения срока уплаты налога, то налогоплательщик освобождается от ответственности, если указанное заявление было сделано до момента, когда налогоплательщик узнал об обнаружении налоговым органом соответствующих нарушений, либо о назначении выездной налоговой проверки;

3) если заявление о дополнении и изменении налоговой декларации делается после истечения срока подачи налоговой декларации и срока уплаты налога, то налогоплательщик освобождается от ответственности, если указанное заявление сделано до момента, когда налогоплательщик узнал об обнаружении налоговым органом соответствующих нарушений либо о назначении выездной налоговой проверки – при условии, что до подачи такого заявления налогоплательщик уплатил недостающую сумму налога и соответствующие ей пени.

Камеральная проверка складывается, прежде всего, из анализа полноты и своевременности представления налоговой отчетности, контроля за правильностью исчисления того или иного налога, проверки обоснованности применения налоговых льгот. Налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения, получить объяснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты налогов. Большое значение имеют налоговые декларации и бухгалтерская отчетность, представленные налогоплательщиком за предыдущие налоговые периоды, а также информация, полученная от иных государственных органов. Для проверки отчетных данных активно используются разнообразные возможности и достижения компьютерной техники.

На суммы доплат по налогам, выявленные по результатам камеральной проверки, налоговый орган направляет требование об уплате соответствующей суммы налога и пени. Таким образом налогоплательщик информируется о результатах камеральной проверки. В литературе справедливо отмечается, что *процедура* проведения камеральных налоговых проверок прописана в законодательстве недостаточно четко. В частности, НК

РФ не устанавливает, каким документом должны оформляться результаты камеральной проверки – составление акта камеральной проверки законом не предусмотрено. Это вызывает многочисленные проблемы, в частности, по вопросу об исчислении сроков давности. В настоящее время результаты камеральных проверок оформляются *докладными (служебными) записками*, составленными налоговыми инспекторами, проводившими проверку, на имя руководителя налогового органа. Поскольку докладная (служебная) записка – акт односторонний, ознакомление налогоплательщика с ее содержанием не предполагается. Поэтому налогоплательщик узнает о результатах камеральной проверки только после решения руководителя налогового органа о привлечении к ответственности.

Думается, законодателю и налоговым органам здесь следует использовать порядок, аналогичный тому, который установлен НК РФ в отношении выездной налоговой проверки. Прежде всего, речь идет о составлении акта камеральной проверки, обязательном ознакомлении с ним налогоплательщика, наделении последнего правом представить свои письменные возражения. Учитывая большой объем работы налоговых органов, возможно использовать такой порядок по крайней мере в тех случаях, когда в ходе камеральной проверки обнаружены факты налоговых правонарушений и речь идет о привлечении налогоплательщика к ответственности.

Эта позиция находит поддержку и в судебной практике. Как указывают суды, в соответствии с принципом всеобщности и равенства налогообложения при осуществлении камеральной проверки и иных форм налогового контроля налоговым органам необходимо соблюдать процедуры производства по делу о налоговом правонарушении, аналогичные установленным НК РФ для выездных налоговых проверок. НК РФ не предусматривает упрощенную процедуру привлечения к налоговой ответственности. Налогоплательщику во всяком случае должно гарантироваться право на представление своих интересов в налоговых правоотношениях и дачу пояснений по вопросам исчисления и уплаты налогов. Поэтому при выявлении факта налогового правонарушения в ходе камеральной налоговой проверки налоговый орган обязан поставить налогоплательщика в известность о том, что ведется производство по делу о налоговом правонарушении, и предложить представить свои объяснения и возражения¹.

Отдельные авторы считают, что привлечение к налоговой ответственности по результатам камеральной налоговой проверки недопустимо, поскольку прямо не предусмотрено нормами НК РФ; обнаружение в ходе камеральной проверки фактов налоговых правонарушений является лишь основанием для назначения и проведения выездной налоговой проверки, по результатам которой и возможно привлечение к налоговой ответственности. С таким мнением нельзя согласиться.

Нормы НК РФ определяют порядок производства по делу о налоговом правонарушении вне зависимости от того, было ли оно выявлено в резуль-

¹ См.: Постановления ФАС Северо-Западного округа от 05.02.01 № А05-6940/00-480/13, от 12.02.01 № А44-2014/00-С9 и др. // Справочно-правовая система «Консультант Плюс».

тате камеральной или выездной налоговой проверки. Целый ряд правонарушений – непредставление налоговой декларации, нарушение срока представления сведений об открытии и закрытии счета в банке – выявляются именно в ходе камеральных проверок. Откладывать возбуждение налогового производства по правонарушениям, выявленным в ходе камеральных проверок, вплоть до проведения выездной проверки крайне нецелесообразно. Разумеется, существует *проблема правовой неопределенности* в регулировании отдельных аспектов организации и проведения камеральных налоговых проверок, которые должны быть решены законодателем в первоочередном порядке.

§ 5. Выездные налоговые проверки

Выездные налоговые проверки – наиболее сложная и эффективная форма налогового контроля. Большое значение здесь придается соблюдению установленных законом ограничений, призванных защитить добросовестного налогоплательщика от возможного произвола со стороны государства. В качестве *правовых гарантий* для проверяемого лица установлены двухмесячный срок проведения выездной налоговой проверки, трехлетний давностный срок для проверки коммерческой деятельности налогоплательщика, запрет на проведение повторных проверок, право на обжалование, обязанность налоговых органов соблюдать налоговую тайну и возместить налогоплательщику ущерб, причиненный незаконными действиями.

Как указал КС РФ, *основное содержание* выездной налоговой проверки – проверка правильности исчисления и своевременности уплаты (удержания и перечисления) одного или нескольких налогов по месту нахождения налогоплательщика на основе изучения как документальных источников информации, так и фактического состояния объектов налогообложения (Постановление КС РФ от 16.07.2004 № 14-П).

Выездная налоговая проверка проводится на основании *решения руководителя* (его заместителя) налогового органа. В решении указываются наименование налогового органа, номер решения и дата его вынесения; наименование налогоплательщика, его идентификационный номер; период финансово-хозяйственной деятельности, за который проводится проверка; вопросы проверки (виды налогов, по которым она проводится); Ф.И.О. и классные чины (специальные звания) лиц, входящих в состав проверяющей группы; подпись должностного лица, вынесшего решение с указанием его Ф.И.О., должности и классного чина¹.

Несоблюдение требований налогового законодательства к порядку назначения и принятия решения о проведении выездной налоговой проверки, несоблюдение прав и законных интересов налогоплательщика при приня-

¹ См.: Приказ МНС РФ от 08.10.99 № АП-3-16/318 (в ред. от 07.02.2000) «Об утверждении порядка назначения выездных налоговых проверок» // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. – 1999. – № 48.

тии решения о проведении выездной налоговой проверки являются основанием для признания таких решений недействительными. Серьезными нарушениями суды признают отсутствие в решении о назначении выездной налоговой проверки сведений о периоде финансово-хозяйственной деятельности, за который проводится проверка, вопросах проверки, видах налогов, по которым проводится проверка, составе должностных лиц, входящих в проверяющую группу. Следует отметить, что в дальнейшем проверяющие должны действовать строго в пределах, очерченных решением о проведении выездной налоговой проверки. Любой выход за эти пределы является незаконным.

Должностным лицам, непосредственно проводящим выездную налоговую проверку, обеспечивается *беспрепятственный доступ* на территорию и в помещение налогоплательщика¹. При этом проверяющие должны предъявить служебные удостоверения и решение о проведении выездной налоговой проверки, а в необходимых случаях и документ, подтверждающий их полномочия на проверку объектов с особым режимом доступа. При отсутствии любого из указанных документов налогоплательщик вправе не допускать проверяющих на свою территорию (в помещения). Незаконное воспрепятствование доступу должностных лиц для проведения налоговой проверки на территории или в помещения (кроме жилых помещений) влечет для виновных лиц негативные последствия. В этом случае руководитель проверяющей группы составляет акт, на основании которого налоговый орган вправе самостоятельно определить суммы налогов, подлежащих уплате, основываясь на оценке имеющихся данных о налогоплательщике или по аналогии с другими налогоплательщиками.

Проведение повторных выездных налоговых проверок по одним и тем же налогам, подлежащим уплате или уплаченным налогоплательщиком за уже проверенный налоговый период, запрещается. Исключение составляют случаи, когда проверка проводится: в связи с реорганизацией или ликвидацией организации-налогоплательщика; вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку.

Согласно ст. 89 НК РФ выездная налоговая проверка не может продолжаться более двух месяцев. В исключительных случаях вышестоящий налоговый орган может увеличить продолжительность выездной налоговой проверки до трех месяцев. Какие обстоятельства относятся к «исключительным»? В судебной практике такими обстоятельствами признаются: воспрепятствование доступу проверяющих на территорию налогоплательщика; невыполнение в установленный срок требования налогового органа о предоставлении документов для проверки; большой объем бухгалтерской документации; проведение встречных проверок и (или) направление запросов в организации и учреждения, располагающие информацией о на-

¹ В данном случае речь идет об организациях и индивидуальных предпринимателях. В отношении физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, может производиться только камеральная налоговая проверка.

логоплательщике; форс-мажорные обстоятельства (затопление, наводнение, пожар) на территории налогоплательщика и др.

В двухмесячный срок проведения налоговой проверки не засчитываются периоды между вручением налогоплательщику требования о представлении документов в соответствии со ст. 93 НК РФ и представлением им запрашиваемых при проведении проверки документов. Таким образом, если налогоплательщик своевременно не выдает проверяющим запрашиваемые документы, проверка продлевается на весь срок задержки.

При проведении выездных проверок организаций, имеющих филиалы и представительства, срок проведения проверки увеличивается на один месяц на проведение проверки каждого филиала (представительства). Налоговые органы вправе проверять филиалы и представительства независимо от проведения проверок самого налогоплательщика. При этом проверка филиала (представительства), проводимая в рамках *комплексной* выездной проверки, не может быть начата ранее начала проведения проверки головной организации. Также не допускается проведение проверочных мероприятий в отношении филиалов (представительств) после даты окончания комплексной проверки головной организации-налогоплательщика. Решение о проведении выездной налоговой проверки филиала (представительства) вправе принимать руководитель налогового органа по месту нахождения такого обособленного подразделения, а не руководитель налогового органа по месту государственной регистрации головной организации-налогоплательщика.

Срок проведения выездной налоговой проверки включает в себя *время фактического нахождения* проверяющих на территории налогоплательщика. Проблема в том, что никакими документами «фактическое нахождение» или «фактическое отсутствие» проверяющих на территории налогоплательщика не фиксируется. Возможность приостановления выездной налоговой проверки действующим законодательством прямо не предусматривается и поэтому не может применяться налоговыми органами. Однако при это и не требуется: налоговикам достаточно периодически появляться на территории налогоплательщика, и после изъятия документов или проведения иных контрольных мероприятий удаляться на неопределенное время – главное, чтобы время их присутствия на территории налогоплательщика не превышало двух месяцев. Таким образом, общее время с начала и до окончания проверки может длиться сколь угодно долго. Более определенным и справедливым, на наш взгляд, было бы отсчитывать срок выездной проверки *непрерывно* с момента ее начала, независимо от того, сколько времени проверяющие проводят непосредственно на территории налогоплательщика. В любом случае двухмесячный срок проведения выездной налоговой проверки не является пресекательным и поэтому его нарушение не влечет за собой безусловной отмены решения налогового органа о привлечении к налоговой ответственности.

По окончании выездной налоговой проверки составляется *справка*, в которой указываются предмет проверки и сроки ее проведения. Главное

назначение справки – зафиксировать дату окончания проверки. НК РФ не содержит нормы, обязывающей налоговый орган предоставить справку налогоплательщику для ознакомления. Представляется, что это серьезное упущение, поскольку справка фиксирует юридически значимые для налогоплательщика факты, которые в дальнейшем могут исследоваться судом в качестве доказательства правоты каждой из сторон. Кроме того, после составления справки налоговики не вправе требовать предоставления дополнительных документов – ведь проверка уже окончена. Наконец, справка является важнейшей гарантией от проведения незаконной повторной проверки. Полагаем, обязанность налоговых органов направлять налогоплательщикам справки о проведенных проверках должна быть закреплена нормативно.

Согласно ст.ст. 100, 101 и 101.1 НК РФ результаты выездной налоговой проверки оформляются *актом*, который выносится не позднее двух месяцев после составления справки о проведенной налоговой проверке. Акт выездной налоговой проверки должен содержать: а) систематизированное изложение документально подтвержденных фактов налоговых правонарушений, выявленных в процессе проверки, или указание на отсутствие таковых; б) выводы и предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений; в) ссылки на статьи НК РФ, предусматривающие ответственность за данный вид налоговых правонарушений¹.

Акт выездной налоговой проверки состоит из трех частей: вводной, описательной и итоговой. *Вводная часть* представляет собой общие сведения о проводимой проверке и проверяемом налогоплательщике, его филиале или представительстве. *Описательная часть* содержит факты налоговых правонарушений, выявленных в ходе проверки, или указание на отсутствие таковых, и связанные с этими фактами обстоятельства, имеющие значение для принятия правильного решения по результатам проверки. *Итоговая часть* включает: а) сведения об общих суммах выявленных при проведении проверки неуплаченных (не полностью уплаченных) налогов и сборов, а также обобщенные сведения о других установленных проверкой фактах налоговых и иных правонарушений; б) предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений; в) выводы проверяющих о наличии в деяниях налогоплательщика признаков налоговых правонарушений с обязательной ссылкой на статьи НК РФ, предусматривающие ответственность за данный вид налоговых правонарушений.

Нарушение требований к содержанию акта налоговой проверки не влечет безусловного признания судом решения о привлечении к налоговой ответственности, принятого на основании такого акта, недействительным. В данном случае суды оценивают характер допущенных нарушений и их влияние на законность и обоснованность решения налогового органа.

¹ Требования к форме и содержанию акта выездной налоговой проверки изложены в Инструкции о порядке составления акта выездной налоговой проверки и производства по делу о нарушениях законодательства о налогах и сборах, утвержденной Приказом МНС РФ от 10.04.2000 № АП-3-16/138.

Акт налоговой проверки вручается налогоплательщику под расписку или передается иным способом. В случае направления акта по почте заказным письмом датой его вручения считается шестой день, начиная с даты отправки. При несогласии с фактами, изложенными в акте проверки, а также с выводами и предложениями проверяющих налогоплательщик вправе в двухнедельный срок со дня получения акта проверки представить в налоговый орган либо письменное объяснение мотивов отказа подписать акт, либо возражения по акту в целом или по его отдельным положениям. Если налогоплательщик не представил свои возражения в установленные сроки, он не лишается права сделать это в дальнейшем. Суд обязан принять во внимание и оценить документы и иные доказательства, представленные налогоплательщиком в обоснование своих возражений по акту налоговой проверки, независимо от того, представлялись эти документы ранее или нет.

По истечении двухнедельного срока, предоставленного налогоплательщику на подготовку возражений, руководитель (заместитель руководителя) налогового органа в срок не более 14 дней рассматривает акт налоговой проверки, а также документы и материалы, представленные налогоплательщиком. По результатам рассмотрения выносится решение либо о привлечении к налоговой ответственности, либо об отказе в привлечении к налоговой ответственности, либо о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля. Если акт налоговой проверки по каким-то причинам не составлялся, то считается, что проверка проведена и налоговых правонарушений не обнаружено. Поэтому при отсутствии акта выездной налоговой проверки решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности следует рассматривать как вынесенное без наличия законных оснований¹.

Нарушение налоговым органом двухмесячного срока на составление акта проверки и 14-дневного срока на рассмотрение возражений налогоплательщика не влечет безусловного признания недействительным решения о привлечении налогоплательщика к ответственности, поскольку эти сроки не являются пресекательными.

Допустимыми доказательствами по делу о налоговом правонарушении могут являться только материалы выездной налоговой проверки. Суды неоднократно признавали материалы контрольных мероприятий иных государственных органов, использованные налоговым органом для обоснования факта налогового правонарушения, недопустимыми доказательствами, поскольку они были получены вне процедуры налогового контроля, установленного НК РФ.

¹ См.: пункт 17 Постановления Пленума ВС РФ и Пленума ВАС РФ от 11.06.99 № 41/9 // Вестник ВАС РФ. –1999. – № 8.

§ 6. Полномочия налоговых органов при проведении мероприятий налогового контроля

При проведении контрольных мероприятий, прежде всего, в ходе налоговых проверок, должностные лица налоговых органов наделены полномочиями осуществлять различного рода *процессуальные действия*, к которым НК РФ относит: истребование пояснений от налогоплательщика; инвентаризацию имущества; осмотр (обследование) документов, предметов, помещений и территорий; истребование документов; выемку предметов и документов; экспертизу; привлечение специалиста.

Для соблюдения прав и законных интересов частных лиц при осуществлении этих действий должны строго соблюдаться установленные законом правила и процедуры. В противном случае доказательства, полученные в ходе контрольных мероприятий, могут быть признаны *недопустимыми*.

Истребование пояснений. Согласно подп.1 и 4 п. 1 ст. 31 НК РФ налоговые органы вправе требовать от налогоплательщика или налогового агента пояснения, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты (удержания и перечисления) налогов, а также вызывать их на основании письменного уведомления для дачи пояснений в связи с уплатой ими налогов либо в связи с налоговой проверкой, а также в иных случаях, связанных с исполнением налогового законодательства. Пояснения в зависимости от конкретных обстоятельств предоставляются налогоплательщиком в устной или письменной форме. К пояснениям могут прилагаться необходимые документы (накладные, внутренние приказы и распоряжения, счета-фактуры и др.).

Инвентаризация. В соответствии с п. 6 ст. 31 НК РФ порядок проведения инвентаризации имущества налогоплательщиков при выездной налоговой проверке утверждается Минфином РФ и МНС РФ. Распоряжение о проведении инвентаризации, порядке и сроках ее проведения, перечне имущества, подлежащего инвентаризации, составе инвентаризационной комиссии принимает руководитель (его заместитель) налогового органа. Инвентаризация имущества производится по его местонахождению. Основными целями инвентаризации являются: а) выявление фактического наличия имущества и неучтенных объектов, подлежащих налогообложению; б) сопоставление фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета; в) проверка полноты отражения в учете обязательств.

Проверка фактического наличия имущества производится при участии должностных лиц, работников бухгалтерской службы налогоплательщика, а также материально ответственных лиц, которые дают расписки о том, что к началу инвентаризации все расходные и приходные документы на имущество сданы в бухгалтерию, отражены в бухгалтерских регистрах или переданы комиссии и все ценности, поступившие на их ответственность, оприходованы, а выбывшие списаны в расход. Сведения о фактическом наличии имущества записываются в инвентаризационные описи или акты

инвентаризации не менее чем в двух экземплярах. Инвентаризационная комиссия обеспечивает полноту и точность внесения в описи данных о фактических остатках основных средств, запасов, товаров, денежных средств и другого имущества, правильность и своевременность оформления материалов инвентаризации. Фактическое наличие имущества определяется путем подсчета, взвешивания, обмера. По материалам и товарам, хранящимся в неповрежденной упаковке поставщика, количество этих ценностей может определяться на основании документов при обязательной проверке в натуре (на выборку) части этих ценностей. Определение веса (или объема) навалочных материалов допускается производить на основании обмеров и технических расчетов.

Инвентаризационные описи подписывают все члены инвентаризационной комиссии, а также материально ответственные лица. Если инвентаризация проводится в течение нескольких дней, то помещения, где хранятся материальные ценности, при уходе инвентаризационной комиссии должны быть опечатаны. По итогам инвентаризации составляется ведомость результатов, которая подписывается председателем комиссии. Результаты инвентаризации имущества налогоплательщика отражаются в акте документальной проверки и учитываются в дальнейшем при рассмотрении материалов налоговой проверки¹.

Осмотр. Согласно ст. 89 НК РФ должностные лица налоговых органов, осуществляющие выездную налоговую проверку, могут осматривать (обследовать) документы и предметы, а также производственные, складские, торговые и иные помещения и территории, используемые налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанные с содержанием объектов налогообложения. Осмотр документов и предметов вне рамок выездной налоговой проверки допускается, если они получены в результате ранее произведенных действий по осуществлению налогового контроля (например, в ходе камеральной проверки) или при согласии владельца этих предметов.

Осмотр производится в присутствии понятых. Налогоплательщик вправе присутствовать при осмотре лично либо через своего представителя. В необходимых случаях производятся фото- и киносъемка, видеозапись, снимаются копии с документов или другие действия.

Истребование документов. Согласно ст. 31 НК РФ налоговые органы требовать от налогоплательщика или налогового агента документы по формам, установленным государственными органами и органами местного самоуправления, служащие основаниями для исчисления и уплаты (удержания и перечисления) налогов, а также пояснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты (удержания и перечисления) налогов. Лицо, которому адресовано требование о представлении документов, обязано направить или выдать их налоговому орга-

¹ См.: Положение о порядке проведения инвентаризации имущества налогоплательщиков при налоговой проверке, утвержденное Приказами Минфина РФ от 10.03.99 № 20н и МНС РФ от 10.03.99 № ГБ-3-04/39.

ну в пятидневный срок, причем судебная практика включает в данный период времени только рабочие, а не календарные дни.

Истребование документов возможно только в рамках налоговой проверки, причем содержание истребуемых документов должно быть так или иначе связано с предметом самой проверки. При проведении налоговой проверки налоговый орган вправе истребовать или получить у налогоплательщика не любые дополнительные сведения, объяснения и документы, а только те, которые подтверждают правильность исчисления и своевременность уплаты налогов.

В запросе о предоставлении документов налоговый орган должен их подробно конкретизировать. Суды неоднократно указывали, что требование о предоставлении документов, направленное налогоплательщику после завершения налоговой проверки, равно как и указание в требовании не конкретных документов, а их видов, предусмотренных законодательством, является незаконным. Документы предоставляются в виде надлежаще заверенных копий. Отказ от представления запрашиваемых документов или непредставление их в установленные сроки признается налоговым правонарушением и влечет ответственность, предусмотренную ст. 126 НК РФ. При этом непредставление документов в ходе налоговой проверки не препятствует в дальнейшем их представлению в суд.

Выемка документов и предметов. Порядок выемки документов и предметов регулируется ст. 94 НК РФ. Выемка проводится в случае отказа налогоплательщика предоставить истребуемые документы или предметы, а также при наличии у проверяющих достаточных оснований полагать, что документы (предметы), свидетельствующие о совершении правонарушений, могут быть уничтожены, скрыты, изменены или заменены. Выемка назначается мотивированным постановлением должностного лица налогового органа, осуществляющего выездную налоговую проверку. Таким образом, произвести выемку можно только в рамках выездной налоговой проверки.

Присутствие понятых и лиц, у которых непосредственно производится выемка, является обязательным. Не допускается производство выемки в ночное время, то есть с 22 часов вечера до 6 часов утра по местному времени. До начала выемки должностное лицо обязано предъявить постановление о производстве выемки и разъяснить присутствующим их права и обязанности, а также предложить лицу, у которого производится выемка документов и предметов, добровольно их выдать. В случае отказа выемка производится принудительно.

При отказе лица, у которого производится выемка, вскрыть помещения или иные места, где могут находиться подлежащие выемке документы и предметы, должностное лицо вправе сделать это самостоятельно, избегая причинения не вызываемых необходимостью повреждений запоров, дверей и других предметов. Не подлежат изъятию документы и предметы, не имеющие отношения к предмету налоговой проверки.

О производстве выемки составляется мотивированный акт, в котором необходимость выемки должна быть обоснована. Налогоплательщик вправе делать замечания, которые по его требованию вносятся в указанный акт. Кроме того, вся процедура выемки должна фиксироваться в протоколе. Изъятые документы и предметы перечисляются и описываются в протоколе выемки либо в прилагаемых к нему описях с точным указанием наименования, количества и индивидуальных признаков предметов, а по возможности – стоимости предметов.

В тех случаях, когда для проведения контрольных мероприятий недостаточно выемки копий документов налогоплательщиков и у налоговых органов есть достаточные основания полагать, что подлинники документов будут уничтожены, сокрыты, исправлены или заменены, должностное лицо налогового органа вправе изъять подлинные документы. При изъятии таких документов с них изготавливают копии, которые надлежаще заверяются и передаются лицу, у которого они изымаются. При невозможности изготовить или передать изготовленные копии одновременно с изъятием документов налоговый орган передает их лицу, у которого документы были изъяты, в течение пяти дней после изъятия. Все изымаемые документы и предметы предъявляются понятым и другим лицам, участвующим в производстве выемки.

Экспертиза. Согласно ст. 95 НК РФ экспертиза назначается на договорной основе в случаях, когда для разъяснения возникающих вопросов требуются специальные познания в науке, искусстве, технике или ремесле. Как правило, экспертиза назначается в случаях, когда требуется отнести имущество налогоплательщика к той или иной категории предметов, значимых с точки зрения налогового законодательства (объекты налогообложения, культурные ценности, основные фонды, незавершенное строительство и т.п.). Вопросы, поставленные перед экспертом, и его заключение не могут выходить за пределы специальных познаний эксперта. В соответствии со ст. 129 НК РФ эксперт несет ответственность за отказ от участия в проведении налоговой проверки, а также за дачу заведомо ложного заключения.

Экспертиза назначается постановлением должностного лица, осуществляющего выездную налоговую проверку. В постановлении указываются основания для назначения экспертизы, фамилия эксперта или наименование организации, в которой должна быть произведена экспертиза, вопросы, поставленные перед экспертом, материалы, предоставляемые в распоряжение эксперта.

Эксперт вправе знакомиться с материалами налоговой проверки, относящимися к предмету экспертизы, заявлять ходатайства о предоставлении ему дополнительных материалов. Эксперт может отказаться от дачи заключения, если предоставленные ему материалы являются недостаточными или если он не обладает необходимыми знаниями для проведения экспертизы. При назначении и производстве экспертизы проверяемое лицо имеет право: 1) заявить отвод эксперту; 2) просить о назначении эксперта

из числа указанных им лиц; 3) представить дополнительные вопросы для получения по ним заключения эксперта; 4) присутствовать с разрешения должностного лица налогового органа при производстве экспертизы и давать объяснения эксперту; 5) знакомиться с заключением эксперта.

Эксперт дает заключение в письменной форме от своего имени. В заключении излагаются проведенные им исследования, сделанные в результате их выводы и обоснованные ответы на поставленные вопросы. Если эксперт установит имеющие значение для дела обстоятельства, по поводу которых ему не были поставлены вопросы, он вправе включить выводы об этих обстоятельствах в свое заключение. Заключение эксперта или его сообщение о невозможности дать заключение предъявляются проверяемому лицу, которое имеет право дать свои объяснения и заявить возражения, а также просить о постановке дополнительных вопросов эксперту и о назначении дополнительной или повторной экспертизы. Дополнительная экспертиза назначается в случае недостаточной ясности или полноты заключения и поручается тому же или другому эксперту. Повторная экспертиза назначается в случае необоснованности заключения эксперта или сомнений в его правильности и поручается другому эксперту.

Привлечение специалиста. В необходимых случаях для проведения отдельных действий по осуществлению налогового контроля, в том числе при проведении выездных налоговых проверок, на договорной основе может привлекаться специалист, обладающий специальными знаниями и навыками, не заинтересованный в исходе дела. Участие лица в качестве специалиста не исключает возможности его опроса по этим же обстоятельствам как свидетеля (ст. 96 НК РФ).

Привлечение переводчика. Переводчиком является не заинтересованное в исходе дела лицо, владеющее языком, знание которого необходимо для перевода. Настоящее положение распространяется и на лицо, понимающее знаки немого или глухого физического лица. Переводчик обязан явиться по вызову назначившего его должностного лица налогового органа и точно выполнить порученный ему перевод. Переводчик предупреждается об ответственности за отказ или уклонение от выполнения своих обязанностей либо заведомо ложный перевод, о чем делается отметка в протоколе, которая удостоверяется подписью переводчика (ст. 97 НК РФ).

Участие понятых. При проведении действий по осуществлению налогового контроля в случаях, прямо предусмотренных НК РФ, вызываются понятые в количестве не менее двух человек. В качестве понятых могут вызываться любые не заинтересованные в исходе дела физические лица, за исключением должностных лиц налоговых органов. Понятые обязаны удостоверить в протоколе факт, содержание и результаты действий, производившихся в их присутствии. Они вправе делать по поводу произведенных действий замечания, подлежащие внесению в протокол (ст. 98 НК РФ).

Опрос свидетелей. В качестве свидетеля для дачи показаний может быть вызвано любое физическое лицо, которому могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогово-

го контроля. Показания свидетеля заносятся в протокол. Не могут допрашиваться в качестве свидетеля: 1) лица, которые в силу малолетнего возраста, своих физических или психических недостатков не способны правильно воспринимать обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля; 2) 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. Показания свидетеля могут быть получены по месту его пребывания, если он вследствие болезни, старости, инвалидности не в состоянии явиться в налоговый орган, а по усмотрению должностного лица налогового органа - и в других случаях. Перед получением показаний должностное лицо обязано предупредить свидетеля об ответственности за отказ или уклонение от дачи показаний либо за дачу заведомо ложных показаний, о чем делается отметка в протоколе, которая удостоверяется подписью свидетеля.

В отдельных случаях, предусмотренных НК РФ, при проведении действий по осуществлению налогового контроля составляются протоколы, в которых указываются: 1) его наименование; 2) место и дата производства конкретного действия; 3) время начала и окончания действия; 4) должность, фамилия, имя, отчество лица, составившего протокол; 5) Ф.И.О. каждого лица, участвовавшего в действии или присутствовавшего при его проведении, а в необходимых случаях - его адрес, гражданство, сведения о том, владеет ли он русским языком; 6) содержание действия, последовательность его проведения; 7) выявленные при производстве действия, существенные для дела факты и обстоятельства.

Протокол прочитывается всеми лицами, участвовавшими в производстве действия или присутствовавшими при его проведении. Указанные лица вправе делать замечания, подлежащие внесению в протокол или приобщению к делу. Протокол подписывается составившим его должностным лицом, а также всеми лицами, участвовавшими в производстве действия или присутствовавшими при его проведении. К протоколу прилагаются фотографические снимки и негативы, киноленты, видеозаписи и другие материалы

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Что собой представляет налоговый контроль как управленческая деятельность?
2. Каковы основания для постановки на учет в налоговых органах?
3. Существуют ли различия в постановке на учет физических лиц и организаций?
4. На какие виды подразделяются налоговые проверки?
5. Какой период времени может быть охвачен налоговой проверкой?
6. Как оформляются результаты камеральной налоговой проверки?

7. В каком порядке назначается и производится выездная налоговая проверка?

8. Какие гарантии устанавливаются для налогоплательщика при проведении налоговых проверок?

9. Каковы полномочия налоговых органов при проведении мероприятий налогового контроля?

Глава 9. НАЛОГОВАЯ ОТВЕТСТВЕННОСТЬ

§ 1. Налоговая ответственность: общие положения

Вопрос о понятии, специфике и отраслевой природе налоговой ответственности является дискуссионным. Во многом это обусловлено тем, что отечественная правовая наука до сих пор не выработала универсального определения юридической ответственности. Нормативные дефиниции этого понятия не закреплены, доктринальные определения весьма разнообразны и противоречивы. С другой стороны, актуальность и малоработанность проблем именно налоговой ответственности объясняются «юношеским возрастом» современного налогового права России, история которого насчитывает не более пятнадцати лет.

Налоговая ответственность – это охранительное правоотношение между государством и правонарушителем (налогоплательщиком, налоговым агентом и т.д.), где государству в лице налоговых органов и судов принадлежит право налагать налоговые санкции за совершенные налоговые правонарушения, предусмотренные НК РФ, а у нарушителя – обязанность эти санкции уплатить.

Законодатель разграничивает понятия «налоговое правонарушение» и «нарушение законодательства о налогах и сборах». Статья 10 НК РФ упоминает о «нарушениях законодательства о налогах и сборах, содержащих признаки административного правонарушения или преступления», причем ответственность за их совершение наступает в соответствии с законодательством об административных правонарушениях, уголовно-процессуальным законодательством. Поскольку отличительным признаком налогового правонарушения является его наказуемость согласно НК РФ, следует признать, что понятия *налоговой ответственности* и *ответственности за нарушения налогового законодательства* не тождественны, второе намного шире первого и включает в себя уголовную, административную и дисциплинарную ответственность, применяемую для охраны налогово-правовых норм.

Привлечение к налоговой ответственности преследует *карательно-штрафную* и *превентивно-воспитательную* цели. В литературе приводятся аргументы в пользу того, что налоговая ответственность выполняет также и правосстановительную функцию. С этим нельзя согласиться. Действительно, в сфере налогообложения используются и правосстановительные средства, к которым относятся взыскание недоимки и пени. Что же касается налоговых санкций, то их применение не должно рассматриваться как фискальный инструмент, то есть дополнительный источник бюджетных доходов.

Налоговые санкции применяются как ответная мера, отражающая негативную реакцию государства на налоговое правонарушение. При этом налоговая ответственность всегда носит *публично-правовой характер*, что

обусловлено общественно значимой, публично-правовой природой налоговых правоотношений. В данном случае правонарушитель несет ответственность непосредственно перед государством, а не перед третьими лицами. Как указывает КС РФ, споры по поводу невыполнения налоговых обязательств находятся в рамках публичного, а не гражданского права» (Постановление КС РФ от 17.12.96 № 20-П); «суммы штрафных санкций, взыскиваемые с лиц за нарушение ими требований налогового законодательства и определяемые НК РФ, выходят за рамки налогового долга как такового; этим они отличаются от недоимок и налоговой пени и, по существу, представляют собой разновидность публично-правовой ответственности имущественного характера» (Постановление КС РФ от 14.07.2005 № 9-П).

Налоговые санкции носят исключительно *имущественный характер* и применяются в виде штрафов. На наш взгляд, установление штрафа как единственно возможной меры ответственности за налоговые правонарушения не способствует индивидуализации и эффективности наказания. В сфере налоговой ответственности оправданно применение всей системы административных взысканий, включая административный арест. Применение взысканий за налоговые правонарушения должно преследовать не компенсационно-восстановительный (эту задачу решает взыскание недоимки и пеней), а карательно-воспитательный характер. Поэтому наряду с имущественными санкциями вполне допустимо за налоговые правонарушения применять весь спектр мер административно-правовой ответственности, включая взыскания личного и организационного характера.

Рассмотрим проблему *правовой природы* налоговой ответственности. НК РФ включает в предмет налогового законодательства отношения, возникающие в процессе «привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения». Статья 106 НК РФ закрепляет, что за совершение налогового правонарушения «настоящим Кодексом установлена *ответственность*». О какой разновидности ответственности идет речь в НК РФ – административной, налоговой или какой-либо иной? Очевидно, законодатель затруднился идентифицировать отраслевую природу ответственности, вследствие чего возникла существенная неопределенность в правовом регулировании налоговых правоотношений.

К этой проблеме существует ряд подходов, которые можно сгруппировать в три блока: 1) Речь идет об *административной ответственности* за налоговые правонарушения; какие-либо основания для выделения в отдельный вид налоговой ответственности, включая употребление термина «налоговая ответственность», отсутствуют; 2) Налоговая ответственность представляет собой новый, *самостоятельный вид юридической ответственности*, обладающий значительной отраслевой спецификой; 3) Налоговая ответственность является *разновидностью административной ответственности* со значительной процессуальной спецификой.

Полагаем, в настоящий момент более адекватной является последняя точка зрения. Налоговую ответственность следует рассматривать как осо-

бую разновидность административной ответственности, имеющую существенные особенности в сфере налогового процесса.

Действительно, налоговое правонарушение как основание налоговой ответственности по своей природе и признакам идентично административному проступку. Единственным отличительным признаком выступает объект посягательства – налоговое правонарушение всегда совершается в нарушение налогового законодательства. Но само по себе это обстоятельство вряд ли свидетельствует об особой отраслевой природе ответственности. Дело в том, что административная ответственность обладает известной универсальностью и применяется за нарушение норм практически всех отраслей законодательства – как публичных, так и частноправовых. Полагая, *универсальность*, то есть *межотраслевой характер* – это атрибутивное качество любой юридической ответственности, претендующей рассматриваться в качестве самостоятельного вида. Очевидно, налоговая ответственность указанным качеством не обладает.

К числу особенностей налоговой ответственности ранее относили следующие признаки: включение в число деликтоспособных субъектов коллективных образований, безвиновный характер (объективное вменение), беспорное взыскание санкций с юридических лиц, пеню и изъятие сокрытого или заниженного дохода (прибыли) как особые виды финансовых санкций¹. Эти признаки действительно имели основания в налоговом законодательстве, действовавшем до вступления в силу НК РФ, и были обусловлены двумя обстоятельствами. Во-первых, консервативностью административного права, излишне осторожно и в несистематизированном виде использовавшего институт административной ответственности организаций. Во-вторых, становлением налогового законодательства, незрелостью его доктринальной базы, отсутствием наработанной судебной практики и недостаточным опытом налогового правоприменения. В настоящее время презумпция невиновности и судебный порядок взыскания официально закреплены в НК РФ, штраф установлен в качестве единственно возможной налоговой санкции, административная ответственность организаций включена в новый КоАП РФ. Таким образом, какие-либо принципиальные отличия *правовых основ* налоговой ответственности от административной в настоящее время отсутствуют.

Если материально-правовые нормы, регулирующие институт налоговой ответственности, не содержат системообразующей специфики, то *налоговый процесс* отличается значительным своеобразием. Не случайно в качестве самостоятельных, обособленных институтов предусматриваются, с одной стороны, производство по делам о налоговых правонарушениях, установленных НК РФ, а с другой – производство по делам о нарушениях налогового законодательства, содержащих признаки административного правонарушения.

¹ См.: Курбатов А.Я. Вопросы применения финансовой ответственности за нарушение налогового законодательства // Хозяйство и право. – 1995. – № 1,2. – С. 64.

Прежде всего, отметим двухэтапный *административно-судебный порядок* привлечения к налоговой ответственности, не известный ни административному, ни иному отраслевому законодательству. Согласно п. 7 ст. 114 НК РФ налоговая санкция взыскивается с налогоплательщика на основании решения руководителя (его заместителя) налогового органа в случае, если сумма штрафа, налагаемого на налогоплательщика - индивидуального предпринимателя, не превышает 5000 рублей по каждому неуплаченному налогу за налоговый период и (или) иному нарушению законодательства о налогах и сборах, на организацию – 50 000 рублей по каждому неуплаченному налогу за налоговый период и (или) иному нарушению законодательства о налогах и сборах. В случае, если сумма штрафа, налагаемого на налогоплательщика - индивидуального предпринимателя или организацию превышает указанные размеры, а также в случае, если к ответственности привлекается физическое лицо, не являющееся индивидуальным предпринимателем, такая сумма штрафа взыскивается в судебном порядке. Причем на каждом этапе (как административном, так и судебном) вопрос о привлечении лица к налоговой ответственности рассматривается заново и по существу – как налоговыми органами, так и судами.

Есть и другие особенности. При совершении лицом двух и более налоговых правонарушений не применяется столь распространенный в производстве по делам об административных правонарушениях принцип поглощения менее строгого взыскания более строгим. Подача жалобы в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) не исключает права на одновременную подачу аналогичной жалобы в суд. Можно привести немало и других примеров значительной процессуальной специфики налогового процесса.

Таким образом, в институте налоговой ответственности следует выделять общую, особенную и процессуальную части. Если первые две по своей природе тождественны административной ответственности, то налоговый процесс обладает существенной спецификой. Это позволяет сделать вывод, что налоговая ответственность является *разновидностью административной ответственности, имеющей специфические особенности в сфере производства по делам о налоговых правонарушениях*.

Принципы налоговой ответственности – это общие условия привлечения к ответственности за совершение налоговых правонарушений. Анализ налогового законодательства, научной литературы и судебной практики позволяет выделить принципы: 1) законности; 2) однократности; 3) ответственности за вину; 4) презумпции невиновности; 5) справедливости наказания.

При концептуальной разработке института налоговой ответственности следует учитывать глубинные *субъективно-мотивационные факторы* налоговых деликтов. Дело в том, что чувство собственности является древнейшим инстинктом, причем инстинктом *врожденным*, а не приобретенным в процессе социальной адаптации. Главными аргументами в пользу этого тезиса являются многочисленные наблюдения за поведением жи-

вотных и детей. Р. Пайпс верно подметил: «Приобретательство, которое ранее считали присущим только человеку и приписывали воздействию его культуры, свойственно все живым существам»¹. Попробуйте отобрать игрушку у ребенка, причем совершенно не важно – свою или чужую! А ведь именно у детей поведение определяется не интеллектом, а врожденными инстинктивно-эмоциональными стимуляторами. Многочисленные наблюдения позволяют утверждать, что наряду с инстинктами самосохранения, доминирования и продолжения рода *собственнические инстинкты* определяют *сущность человека* разумного.

Стремление к формированию, накоплению и защите своей собственности укоренено в каждом человеке на уровне подсознания. Поэтому, безвозмездно отдавая часть собственности в виде налога, человек всякий раз *переступает через что-то очень важное в своем существе*. Феномен налогового деликта состоит в том, что большинство людей, которые никогда не украли бы чужого имущества, с легкостью оправдывают свое стремление не отдавать в публичные фонды свою собственность в виде налога: *взять чужое и не отдавать свое* – вещи, согласитесь, разные; первая ситуация безусловно признается воровством, осуждаемым повсеместно, вторая же воспринимается многими как защита «честно заработанного» от посягательств государства. Поэтому даже законопослушные люди с легкостью уклоняются от уплаты налогов, не считая это серьезным правонарушением. «Налоговые правонарушения характеризуются низкой степенью общественного порицания и осознания их общественной опасности»². Дело не в оправдании налоговых деликтов, а в необходимости понять и осмыслить их глубинные мотивационно-психологические механизмы.

В этих условиях огромное значение имеет превентивно-воспитательная, разъяснительная составляющая налоговой политики, направленная на качественное улучшение *налогово-правовой культуры* общества. Необходимы долгие годы кропотливого воспитания добросовестного налогоплательщика, собственника, гражданина, понимающего свою ответственность перед обществом и тот факт, что общественно полезные функции государства немыслимы без пропорционального соучастия каждого в формировании публичных финансовых ресурсов. Человека с детства требуется приучать к мысли, что часть собственности, являющаяся налогом, уже как бы изначально ему не принадлежит, что он «не вправе распоряжаться по своему усмотрению той частью своего имущества, которая в виде определенной денежной суммы подлежит взносу в казну, и обязан регулярно перечислять эту сумму в пользу государства, так как иначе были бы нарушены права и охраняемые законом интересы других лиц, а также государства» (Постановление КС РФ от 17.12.96 № 20-П). Непонимание этого факта не позволяет эффективно бороться с налоговыми правонарушениями, принимающими в настоящее время повсеместный характер.

¹ Пайпс Р. Собственность и свобода. – М., 2001. – С.93.

² Анохин А.Е. Вина как элемент состава налогового правонарушения. Форма вины // Юридический мир. – 2001. – № 5. – С. 49.

§ 2. Принцип законности налоговой ответственности

Принцип законности является общеправовым, имеющим конституционно-правовой характер. В самом общем виде он закреплен в части второй ст. 15 Конституции РФ, устанавливающей, что органы государственной власти, органы местного самоуправления, должностные лица, граждане и их объединения обязаны соблюдать Конституцию РФ и законы.

Являясь общеправовым, принцип законности охватывает все правовые институты и субинституты налогового права. Причем он проявляется двояко: *во-первых*, в сфере правотворчества он обращен к законодателю и состоит в требовании строгого соблюдения общеправовых и отраслевых принципов при формулировании норм налогового законодательства; *во-вторых*, в сфере правоприменения он состоит в точном соблюдении всеми участниками налоговых правоотношений налогового законодательства.

В налоговых правоотношениях противостоят друг другу, с одной стороны, государство в лице налоговых, таможенных и иных уполномоченных органов, с другой – частные лица (налогоплательщики, налоговые агенты, банки, их представители). Требование законности обращено ко всем сторонам налогового правоотношения, то есть носит *универсальный характер*. Налогоплательщики могут требовать от должностных лиц налоговых органов соблюдения налогового законодательства и вправе не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов и их должностных лиц, не соответствующие НК РФ или иным федеральным законам (п. 1 ст. 21 НК РФ). В свою очередь, налоговые органы обязаны осуществлять контроль за соблюдением налогоплательщиками норм налогового законодательства, а также принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов (п. 1 ст. 32 НК РФ).

Согласно п. 1 ст. 108 НК РФ никто не может быть привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения иначе, как по основаниям и в порядке, предусмотренном НК РФ. Таким образом, требование законности налоговой ответственности включает две составляющие – материально-правовую и процессуальную: 1) ответственность за налоговые правонарушения наступает лишь в случаях, прямо предусмотренных НК РФ (*законность основания налоговой ответственности*); 2) ответственность за налоговые правонарушения наступает в строгом соответствии с установленными для этого требованиями (*законность налогового процесса*).

Из содержания ст. 54 Конституции РФ следует, что налоговая ответственность может наступать только за те деяния, которые законом, действующим на момент их совершения, признаются налоговыми правонарушениями. Здесь конкретизирован принцип, известный еще из древнеримского права: *nullum crimen, nulla poena, sine lege* – нет ни преступления, ни наказания без указания на то в законе. При этом единственным источником налогово-деликтных норм выступает НК РФ, какие-либо иные нормативные

правовые акты регулировать эти вопросы не вправе (подп. 6 п. 2 ст. 1 НК РФ). В этом требовании – существенное отличие института налоговой ответственности от ответственности административной, регулирование которой согласно ст. 72 Конституции РФ находится в совместном ведении Российской Федерации и ее субъектов; поэтому установление некоторых составов административных правонарушений возможно путем принятия региональных законов. Специфическим элементом налоговой ответственности является ее *кодификация*, то есть регулирование всех вопросов исключительно в рамках НК РФ.

Интересен вопрос о возможности использования метода аналогии в процессе привлечения к налоговой ответственности. До принятия части первой НК РФ налоговое законодательство характеризовалось запутанностью и противоречивостью, преобладанием ведомственного нормотворчества, огромным количеством пробелов и практически полным отсутствием процессуальных норм. В этих условиях ВАС РФ допускал возможность применения к отношениям в сфере налоговой ответственности по аналогии норм, регулирующих порядок наложения административных взысканий. При этом ВАС РФ отмечал существенное сходство административной ответственности с ответственностью за налоговые правонарушения. Таким образом, допускалось субсидиарное применение норм административного законодательства в сфере налоговой ответственности¹.

Вопрос об использовании института аналогии в различных отраслях российского права решается по-разному. Ряд кодексов (ГК, ГПК, АПК, СК, ЖК) прямо предусматривают возможность его применения к спорным ситуациям. В ст. 3 УК РФ, напротив, содержится запрет аналогии уголовного закона. Другие кодексы, включая НК РФ, об аналогии закона не упоминают вовсе. Как расценить такое «молчание закона» – как запрет либо молчаливое согласие? Возможно ли применение аналогии закона без специальных указаний законодателя? Именно «молчание» НК РФ позволило ВАС РФ сделать вывод о том, что «налоговое законодательство не допускает применения норм закона по аналогии»². Такая позиция необоснованно обедняет юридический инструментарий налогового права. Полагаем, в некоторых случаях аналогия может применяться для восполнения пробелов, прежде всего, процессуального характера. Вопрос нужно ставить не о самой по себе возможности применения аналогии закона к налоговым правоотношениям, а о выработке критериев, позволяющих определить, к каким правоотношениям она применяется, а к каким нет. То есть главное – определить *пределы использования аналогии* в сфере привлечения к налоговой ответственности.

Как уже отмечалось, никто не может быть привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения *иначе, как по основаниям и в порядке, предусмотренном НК РФ*. Таким образом, законодатель разли-

¹ См.: Письмо ВАС РФ от 31.05.94 № С1-7/ОП-370 // Вестник ВАС РФ. – 1994. – № 8.

² Пункт 7 письма ВАС РФ от 31.05.99 № 41 «Обзор практики применения арбитражными судами законодательства, регулирующего особенности налогообложения банков» // Вестник ВАС РФ. – 1999. – № 7.

чает два аспекта — материально-правовые основания налоговой ответственности и процессуальный порядок привлечения к ответственности (налоговый процесс). К первому из них аналогия закона применяться не должна. Что же касается процессуальных аспектов, полагаем, применение аналогии закона здесь вполне допустимо и оправданно. Дело в том, что *абсолютной определенности закона* добиться объективно невозможно, любые нормы всегда носят лишь *относительно определенный* характер. Существует множество объективных и субъективных причин, обуславливающих пробельность налогового законодательства, в том числе и в сфере налоговой ответственности. Столкнувшись с пробелом в процессе правоприменения, субъекты права (включая суды) не могут уклоняться от принятия решения, ссылаясь на отсутствие налогово-правовой нормы. Поэтому для решения некоторых вспомогательных вопросов привлечения к налоговой ответственности (например, определения содержания отдельных правовых терминов или оценочных категорий), применение аналогии закона вполне допустимо.

КС РФ не исключает возможность применения института аналогии в сфере правового принуждения. Применительно к административно-деликтному праву он отметил: «Пробелы, возникающие в правовом регулировании в связи с признанием неконституционности запрета обжаловать судебные постановления по делам об административных правонарушениях, впредь до установления законодателем соответствующих процедур их пересмотра могут восполняться в правоприменительной практике на основе процессуальной аналогии» (Постановление КС РФ от 28.05.99 № 9-П). В другом случае КС РФ указал, что срок, форма, порядок выражения несогласия юридического лица с решением органа валютного контроля о взыскании штрафа за нарушение валютного законодательства могут определяться правоприменительными органами на основе аналогии закона, несмотря на то, что действующим законодательством это прямо не предусмотрено (Определение КС РФ от 14.01.2000 № 4-О). Полагаем, эти выводы КС РФ о *процессуальной аналогии* носят универсальный, межотраслевой характер и могут быть использованы в налоговом процессе.

Особое внимание при формулировании составов налоговых правонарушений придается их *формальной определенности*. Состав налогового правонарушения должен быть полностью закреплен в главе 15 НК РФ. Нельзя согласиться с мнением, высказанным Д.А. Липинским: «То обстоятельство, что налоговое правонарушение и санкция за его совершение не находятся в специальной главе НК, посвященной налоговым правонарушениям, еще не является основанием для непризнания его таковым, а составы налоговых правонарушений необходимо выводить логическим путем»¹. Разумеется, полностью избежать использования относительно-определенных норм невозможно. Институт налоговой ответственности включает такие оценочные категории, как «неустранимые сомнения» (п. 6

¹ Липинский Д.В. Проблемы юридической ответственности. — СПб., 2003. — С. 295.

ст. 108 НК РФ), обстоятельства непреодолимой силы (подп.1 п. 1 ст. 111), «тяжелые личные или семейные обстоятельства» (подп.1 п. 1 ст. 112) и другие нормы, точное содержание которых определяется на основании дискретных полномочий участников налоговых правоотношений. Однако, оценочные категории здесь должны быть сведены к минимуму, поскольку их произвольное толкование может привести к серьезным нарушениям субъективных прав участников налогового процесса.

Важнейшим элементом законности налоговой ответственности является ее *неотвратимость*. «Наказание виновного свидетельствует о торжестве законности и справедливости в обществе – каждый совершивший преступление обязан сознавать, что его деяния не могут пройти безнаказанно. Является аксиомой правило: чем выше в обществе уровень торжества закона, правопорядка, тем выше уровень правосознания его членов, в том числе преступников, которые понимают, совершая преступление, что с ними поступят по закону и определяют то наказание, которое они заслужили за свое деяние»¹.

Каждое нераскрытое налоговое правонарушение убеждает нарушителя в слабости закона и государства и, таким образом, прямо способствует совершению противоправных действий в дальнейшем. Высокий уровень латентности в сфере налоговых правонарушений, наоборот, подрывает веру населения в торжество закона, в то, что государство реально, а не декларативно защищает права и законные интересы каждого человека и общества в целом. «Одно из самых действительных средств, сдерживающих преступление, заключается не в жестокости наказаний, а в их неизбежности, – блестяще заметил Ч. Беккариа. – Уверенность в неизбежности хотя бы и умеренного наказания производит всегда большее впечатление, чем страх перед другим, более жестоким, но сопровождаемым надеждой на безнаказанность»².

Влияние *процессуальных нарушений* на законность привлечения к налоговой ответственности носит неоднозначный характер. Суды считают, что сами по себе какие-либо процессуальные нарушения налоговыми органами порядка привлечения к налоговой ответственности (например, неизвещение налогоплательщика о времени и месте рассмотрения его возражений на акт выездной налоговой проверки, лишение его возможности присутствовать при принятии решения и, соответственно, представить доказательства, смягчающие ответственность, и т.п.) не являются безусловными основаниями для отмены оспариваемых решений налоговых органов, поскольку они подвергаются *последующему судебному контролю*, где аргументы налогоплательщика могут быть объективно рассмотрены. Основным здесь выступает довод, что даже при нарушении процедуры досудебного разрешения налогового спора налогоплательщик может в дальнейшем реализовать свое право на судебную защиту при соблюдении су-

¹ Зубкова В.И. Восстановление социальной справедливости – одна из целей уголовного наказания // Вестник МГУ. – 2003. – № 1. – С. 63.

² Беккариа Ч. О преступлениях и наказаниях. – М., 1939. – С. 308.

дом принципа состязательности и равноправия сторон при осуществлении судопроизводства.

§ 3. Принцип однократности налоговой ответственности

Идея однократности наказания была известна еще древнеримским юристам, сформулировавшим принцип: *non bis idem* – не дважды за одно. В литературе его называют также принципом недопустимости удвоения юридической ответственности¹. Конституция РФ в ст. 50 формулирует этот принцип достаточно узко – применительно лишь к сфере уголовного законодательства: «Никто не может быть повторно осужден за одно и то же преступление». Вместе с тем правовое влияние этого конституционного принципа рамками уголовного права не ограничивается и носит *межотраслевой характер*.

До принятия НК РФ принцип однократности налоговой ответственности не был закреплён нормативно. Его содержание определялось судебной практикой. Так, КС РФ указал, что составы налоговых правонарушений, закреплённые в подп. «а», абз. первом подп. «б» п. 1 ст. 13 Закона РФ «Об основах налоговой системы в РФ» и фактически продублированные в п. 8 ст. 7 Закона РСФСР «О Государственной налоговой службе РСФСР», сформулированы неопределённо и недостаточно разграничены между собой, хотя и предусматривают ответственность за различные составы налоговых правонарушений. Недостаточная определённость юридических конструкций указанных составов позволяла применять все предусмотренные ими меры как за *само сокрытие или занижение дохода, так и одновременно за каждое из действий, повлекших это правонарушение, являвшихся, по сути, лишь его частью и не образующих самостоятельного правонарушения*, а именно за неведение учета, нарушение установленного порядка учета, счетные ошибки, неправильное оформление документов и т.п. Таким образом, налогоплательщик подвергался штрафным взысканиям за одни и те же действия многократно, вопреки общему принципу справедливой ответственности, согласно которому *лицо не может быть дважды подвергнуто взысканию за одно и то же*. Отступление от данного принципа, подчеркнул КС РФ, приводило бы к явно чрезмерным ограничениям, не соответствующим целям защиты конституционно значимых интересов и, по сути, к умалению конституционных прав и свобод (Постановление КС РФ от 15.07.99 № 11-П).

С вступлением в силу НК РФ принцип однократности наказания получил нормативное закрепление: Никто не может быть привлечен повторно к ответственности за совершение одного и того же налогового правонарушения (п. 2 ст. 108 НК РФ). В данном случае речь идет именно о привлечении к ответственности, а не о наложении налоговой санкции. То есть главным является налоговый процесс в отношении конкретного лица по

¹ См.: Базылев Б.Т. Юридическая ответственность. – Красноярск, 1985. – С. 64-65.

конкретному делу независимо от того, закончился ли этот процесс наложением санкции или нет. В любом случае повторно возбуждать налоговый процесс по одному и тому же делу, в отношении которого уже имеется вступившее в законную силу решение суда или налогового органа, недопустимо.

При квалификации деяний лица как совокупности налоговых правонарушений действует правило *сложения налоговых санкций*: При совершении одним лицом двух и более налоговых правонарушений налоговые санкции взыскиваются за каждое правонарушение в отдельности без поглощения менее строгой санкции более строгой (п. 5 ст. 114 НК РФ). Как видим, НК РФ не предусматривает возможности поглощения санкций, то есть применения наказания в пределах только одной налоговой санкции (как правило, максимальной). Это существенное отличие от административной ответственности, применительно к которой сложение административных наказаний является общим правилом, а поглощение – специальным (ст. 4.4 КоАП РФ).

Если лицо привлекается к ответственности за совокупность налоговых правонарушений, важно определить – действительно ли речь идет о различных деяниях или перед нами одно и то же деяние, выразившееся в различных последствиях. Подобная ситуация возникла в судебной практике при одновременном привлечении к ответственности за грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения (ст. 120 НК РФ) и неуплате или неполной уплате сумм налога (ст. 122 НК РФ). В Определении от 18.01.2001 № 6-П КС РФ указал, что эти составы четко не разграничены законодателем. В частности, основным квалифицирующим признаком в обоих составах названо занижение налогооблагаемой базы, повлекшее неуплату или неполную уплату налога. В результате лицо, совершившее правонарушение, предусмотренное п. 1 ст. 122 НК РФ, одновременно может быть привлечено к ответственности и по пп. 1 и 3 ст. 120 НК РФ, то есть будет наказано дважды за одно и то же неправомерное деяние. Это недопустимо нарушает принцип однократности наказания.

Налоговая ответственность за деяние, совершенное физическим лицом, наступает, если это деяние не содержит признаков состава преступления, предусмотренного уголовным законодательством (п. 3 ст. 108 НК РФ). Налоговые правонарушения и преступления в сфере налогообложения во многом совпадают по составу. Одно и то же деяние квалифицируется как правонарушение или преступление в зависимости от субъектного состава (физическое лицо, а не организация) и размера вреда, причиненного бюджетной системе: обязательным условием наступления уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов является крупный или особо крупный размер неуплаченного налога. Квалификация деяния, как содержащего признаки состава преступления, не входит в компетенцию налоговых органов. При выявлении в ходе налоговой проверки фактов правонарушений, предполагающих совершение налоговых преступлений, руководитель налогового органа выносит решение о привлечении налого-

плательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения. При этом налоговый орган обязан в десятидневный срок с момента обнаружения правонарушения направить материалы в правоохранительные органы для решения вопроса о возбуждении уголовного дела.

Физическое лицо, освобожденное от уголовной ответственности по нереабилитирующим основаниям, не освобождается от налоговой ответственности, предусмотренной НК РФ, если совершенное им деяние одновременно содержит признаки налогового правонарушения. Аналогично этому факт прекращения ранее возбужденного уголовного дела в отношении должностных лиц организации означает отсутствие в их действиях (бездействии) состава преступления, но еще не свидетельствует об отсутствии налогового правонарушения в действиях (бездействии) самой организации.

Одновременное применение к нарушителю налоговой и административной ответственности за одно и то же правонарушение не допускается, поскольку прямо нарушает принцип однократности наказания. Поэтому налогоплательщик за одно и то же правонарушение не может быть одновременно привлечен к налоговой и иной ответственности. Если выявленное налоговым органом деяние совершено налогоплательщиком в рамках налоговых правоотношений, определенных в ст. 2 НК РФ, вопрос о квалификации деяния как правонарушения и его последствиях должен решаться только в рамках налогового законодательства. Нарушитель не может быть привлечен одновременно и к налоговой, и к административной ответственности в случае, если налоговая и административная ответственность наступают в результате совершения одного и того же нарушения, то есть когда составы правонарушений, предусмотренных налоговым и административным законодательством, фактически совпадают.

Привлечение организации к налоговой ответственности не освобождает ее должностных лиц от административной, уголовной или иной ответственности, предусмотренной законодательством (п. 4 ст. 108 НК РФ). В данном случае принцип однократности наказания не нарушается, поскольку к ответственности привлекаются *разные субъекты* – организация и ее должностные лица.

Налоговое законодательство в отличие от административного не предусматривает возможность одновременного наложения на нарушителя основной и дополнительной санкции - административно-правовой институт дополнительных взысканий налоговому праву не известен. Вместе с тем взыскание с нарушителя наряду с налоговыми санкциями также и пеней заставляют более пристально рассмотреть этот вопрос. Привлечение налогоплательщика, а также налогового агента к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает его от обязанности уплатить причитающиеся суммы налога и пени (п. 5 ст. 108, п. 2 ст. 75 НК РФ). При этом одновременное наложение налоговой санкции и пени не нарушает принцип однократности наказания, поскольку в таком случае применяются не две штрафные санкции, а санкция и *мера восстановительного характера*, обеспечивающая исполнение налоговой обязанности.

§ 4. Принцип ответственности за вину

До принятия НК РФ ответственность за вину не была нормативно закреплена в налоговом законодательстве. Суды и налоговые органы исходили из того, что для привлечения к налоговой ответственности необходимо и достаточно доказать лишь *факт совершения налогового правонарушения*, наличие и форму вины устанавливать не обязательно. ВАС РФ неоднократно разъяснял: ответственность за нарушения налогового законодательства применяется без учета наличия вины налогоплательщика; применение налоговой ответственности не ставится в зависимость от того, имелся ли в действиях налогоплательщика умысел или нарушение допущено вследствие небрежности, неопытности или счетной ошибки¹.

Ситуация кардинально изменилась после принятия КС РФ Постановления от 17.12.96 № 20-П, в котором были рассмотрены и вопросы субъективной стороны налоговых правонарушений. КС РФ впервые определил налоговое правонарушение как предусмотренное законом противоправное *виновное деяние, совершенное умышленно либо по неосторожности*. Далее КС РФ указал, что при производстве по делу о налоговом правонарушении подлежат доказыванию как сам факт совершения такого правонарушения, так и степень вины налогоплательщика. Указанное постановление можно считать точкой отсчета в становлении института виновной ответственности в налоговом законодательстве.

«Наличие вины – общий и общепризнанный принцип юридической ответственности во всех отраслях права, и всякое исключение из него должно быть выражено прямо и недвусмысленно, то есть закреплено непосредственно» (Постановление КС РФ от 25.01.01 № 1-П). Принцип вины означает, что лицо подлежит ответственности только за те противоправные деяния, в отношении которых установлена его вина. *Nullum crimen, nulla poena sine culpa* – нет ни правонарушения, ни наказания без вины, провозгласили две тысячи лет назад юристы Древнего Рима. В общем виде этот принцип закреплен в ст. 106 НК РФ, согласно которой налоговым правонарушением признается лишь *виновно совершенное деяние*. Таким образом, виновность наряду с противоправностью, реальностью и наказуемостью является атрибутивным признаком налогового правонарушения, а та или иная форма вины – обязательным элементом его состава.

Как указал КС РФ, наличие состава правонарушения является необходимым основанием для всех видов юридической ответственности, при этом признаки состава правонарушения, прежде всего в публично-правовой сфере, как и содержание конкретных составов правонарушений, должны согласовываться с конституционными принципами демократического правового государства, включая требование справедливости, в его

¹ См.: п. 1 Инструктивного письма ВАС РФ от 10.03.94 № ОЩ-7/ОП-142; п. 3 письма ВАС РФ от 23.11.92 № С-13/ОП-329 «О практике разрешения споров, связанных с применением налогового законодательства».

взаимоотношениях с физическими и юридическими лицами как субъектами юридической ответственности. При этом к основаниям ответственности, исходя из общего понятия состава правонарушения, относится и вина, если в самом законе прямо и недвусмысленно не установлено иное (Постановление КС РФ от 27.04.01 № 7-П).

Налоговая ответственность наступает не просто за сам факт совершения противоправного деяния, повлекшего в качестве результата те или иные вредные последствия, но именно за *виновное совершение такого деяния*. Отсутствие вины лица в совершении налогового правонарушения является обстоятельством, исключающим привлечение его к налоговой ответственности (п. 2 ст.109 НК РФ). Следовательно, необходимость установления вины налогоплательщика для привлечения его к ответственности прямо предписана НК РФ.

КС РФ сформировал правовую позицию, согласно которой отсутствие вины при нарушении обязательств в публично-правовой сфере является одним из обстоятельств, исключающих применение санкций, поскольку свидетельствует об *отсутствии самого состава правонарушения*. Иная трактовка состава правонарушения, в том числе налогового, как основания ответственности, по мнению КС РФ, противоречила бы и природе правосудия. Суд в связи с привлечением налогоплательщиков к ответственности за нарушение налоговых обязательств, исходя из принципов состязательности и равноправия сторон, не может ограничиться формальной констатацией лишь факта нарушения этих обязательств, не выявляя иные связанные с ним обстоятельства, в том числе наличие или отсутствие вины соответствующих субъектов, в какой бы форме она ни проявлялась (Определение КС РФ от 04.07.2002 № 202-О).

Налоговое правонарушение возможно только там, где у субъектов есть возможность *выбора своего поведения*, то есть когда они могут поступить по-разному – правомерно или неправомерно, в зависимости от своего сознательно-волевого усмотрения. Свободный выбор между добром и злом, воплощенный волей государства в нормах права, составляет социально-правовую основу виновности. У нарушителя должна быть *осознанная возможность не совершать налоговое правонарушение*. Речь идет об основанном на свободе воли определенном психическом отношении лица к деянию и его последствиям. Частная (индивидуальная) воля нарушителя здесь входит в конфликт с волей законодателя. «Вина – то, что достойно упрека, внутренняя причина которого заключена в том, что человек предопределен к свободному, ответственному, нравственному самоопределению и поэтому обладает способностью решать справедливо, выступая против несправедливого и избегая того, что запрещено»¹.

Отсутствие выбора означает невиновность субъекта, хотя бы и совершившего противоправное деяние. В частности, виновным может быть признано только вменяемое лицо, которое может отдавать себе отчет в своих

¹ Векленко С. В. Сущность, содержание и формы вины в уголовном праве // Правоведение. – 2002. – № 6. – С. 129.

действиях и руководить ими. «Основанием для привлечения к ответственности всегда служит то, что правонарушитель сознательно избрал вариант поведения, вредный для общества, нарушающий норму права и справедливость»¹. Именно отсутствие свободной воли является главным критерием при формулировании обстоятельств, исключающих вину лица в совершении налогового правонарушения и, как следствие, при наличии которых лицо не подлежит ответственности за совершение налогового правонарушения. Согласно ст. 111 НК РФ к таким обстоятельствам относятся:

1) *непреодолимая сила*, то есть совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, вследствие стихийного бедствия или других чрезвычайных и непреодолимых обстоятельств;

2) *невменяемость*, то есть совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, налогоплательщиком, находившимся в момент его совершения в состоянии, при котором это лицо не могло отдавать себе отчета в своих действиях или руководить ими вследствие болезненного состояния;

3) *добросовестное заблуждение* — выполнение письменных разъяснений по вопросам применения налогового законодательства, данных налоговым или другим уполномоченным государственным органом или их должностными лицами в пределах их компетенции. Во всех этих случаях отсутствие свободной воли как основы для сознательно-волевого выбора поведения исключает виновность лица в совершении противоправных действий (бездействия).

Понятие непреодолимой силы в НК РФ воспринято по аналогии из гражданского законодательства. Статья 401 ГК РФ устанавливает: если иное не предусмотрено законом или договором, лицо, не исполнившее или ненадлежащим образом исполнившее обязательство при осуществлении предпринимательской деятельности, несет ответственность, если не докажет, что надлежащее исполнение оказалось невозможным вследствие непреодолимой силы, то есть чрезвычайных и непредотвратимых при данных условиях обстоятельств. При этом ГК РФ не относит к обстоятельствам непреодолимой силы нарушение обязанностей со стороны контрагентов должника; отсутствие на рынке нужных для исполнения товаров; отсутствие у должника необходимых денежных средств.

Указанные положения применимы по аналогии и к сфере налогового правового регулирования. Кроме того, судебная практика не признает обстоятельствами непреодолимой силы хищение документов; заболевания должностных лиц организации-налогоплательщика; умышленное уничтожение неизвестными лицами имущества, принадлежащего налогоплательщику; нахождение индивидуального предпринимателя в командировке; изъятие документов правоохранительными органами; неправомерные действия прежнего руководителя организации и т.п.

¹ Анохин А.Е. Указ. соч. — С. 50.

Обстоятельства непреодолимой силы могут быть вызваны природно-стихийными, техногенными или социальными причинами. Главное, чтобы соблюдались два обязательных признака – *чрезвычайность* и *непреодолимость*. Первое означает, что событие радикально выходит за рамки обычных, повседневных явлений, второе – невозможность собственными индивидуальными усилиями его предотвратить. Отметим, что *непредсказуемость*, то есть невозможность заранее предвидеть явление, не включена законодателем в число признаков непреодолимой силы. Обстоятельства непреодолимой силы устанавливаются наличием общеизвестных фактов, публикаций в средствах массовой информации и иными способами, не нуждающимися в специальных средствах доказывания. При этом *общеизвестными* являются факты, о существовании которых знает неопределенно широкий круг людей.

Критерий *невменяемости* применяется лишь к физическим лицам, являющимся налогоплательщиками. Следовательно, невменяемость должностных лиц юридического лица либо его представителей не служит обстоятельством, освобождающим организацию от налоговой ответственности. Наличие невменяемости доказывается предоставлением в налоговый орган документов, которые по смыслу, содержанию и дате относятся к тому налоговому периоду, в котором совершено налоговое правонарушение.

Болезненное состояние физического лица не позволяет ему адекватно осознавать фактический характер совершаемых деяний и реально оценивать их последствия. Поэтому невменяемое лицо не способно действовать умышленно или неосторожно, то есть проявлять вину в трактовке ст. 110 НК РФ. Состояние невменяемости характеризуется двумя критериями – медицинским и юридическим. *Медицинский критерий* обуславливает болезненное состояние психики нарушителя, *юридический* – уровень и состояние его интеллектуально-волевой сферы, состоящий в неспособности лица отдавать себе отчет в своих действиях или руководить ими. Для признания лица невменяемым необходимо установить наличие обоих критериев *на момент совершения налогового правонарушения*. Если медицинский критерий фиксируется различными учреждениями здравоохранения, то юридический – только судом.

Выполнение налогоплательщиком *письменных разъяснений* государственных органов по вопросам применения налогового законодательства исключает вину налогоплательщика в совершении налогового правонарушения и тем самым освобождает его от налоговой ответственности. Указанные обстоятельства устанавливаются при наличии документов государственных органов, которые по смыслу и содержанию относятся к налоговым периодам, в которых совершено правонарушение, вне зависимости от даты издания документов. То есть должна быть установлена *причинно-следственная связь* между письменным разъяснением и налоговым правонарушением, когда первое выступает причиной второго.

Главный вопрос состоит в том, что следует понимать под письменными разъяснениями, упоминаемыми в ст. 111 НК РФ? Представляются воз-

можными два варианта ответа – узкое и расширенное толкование: *во-первых*, речь идет об официальных разъяснениях, которые налоговые органы обязаны давать о порядке исчисления и уплаты налогов и сборов в соответствии с подп. 4 п. 1 ст. 32 НК РФ (узкое толкование); *во-вторых*, речь идет о любых письменных актах государственных органов как индивидуально-правового, так и нормативного характера, так или иначе ориентирующих участников налоговых правоотношений по вопросам применения налогового законодательства (расширенное толкование).

Суды применяют категорию «письменные разъяснения» в широком смысле. Как разъяснил ВАС РФ, поскольку решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности принимается руководителем налогового органа (его заместителем), в случае возникновения спора судам необходимо исходить из того, что налогоплательщик вправе расценивать письменное разъяснение, данное руководителем налогового органа (его заместителем), как разъяснение компетентного должностного лица. К таким разъяснениям следует также относить письменные разъяснения руководителей соответствующих федеральных министерств и ведомств, а также иных уполномоченных на то должностных лиц. При применении данной нормы не имеет значения, адресовано ли разъяснение непосредственно налогоплательщику, являющемуся участником спора, или неопределенному кругу лиц¹.

Письменными разъяснениями, исключаящими вину налогоплательщика в совершении налогового правонарушения, судами, в частности, признавались: положения актов регионального законодательства; различного рода ведомственные нормативные акты – инструкции, положения, перечни, методические указания и т.п.; решения органов местного самоуправления; справки, составленные налоговыми органами по результатам выездных налоговых проверок; уведомления налоговых органов о постановке на налоговый учет, а также о переводе на уплату единого налога на вмененный доход; выдаваемые налоговыми органами патенты на право применения упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности; налоговые соглашения о предоставлении налогоплательщику налоговых льгот и многие другие документы.

Законодатель, указывая на письменные разъяснения, не употребляет такую важную характеристику актов, как их *официальный характер*. Это позволяет налогоплательщикам ссылаться на различного рода комментарии и консультации должностных лиц налоговых органов, сделанные в научной литературе, средствах массовой информации или электронно-правовых базах данных.

При издании письменных разъяснений должен соблюдаться принцип *компетентности*, то есть акты, изданные вне компетенции (с превышением полномочий) властного субъекта, не должны признаваться судами обязательными, исключаящими вину налогоплательщика. Тем самым в

¹ Пункт 35 Постановления ВАС РФ от 28.02.2001 № 5 «О некоторых вопросах применения части 1 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник ВАС РФ. – 2001. – № 7.

налоговом праве устанавливается презумпция знания частным лицом и способности оценки им распределения функций, полномочий и подведомственности в государственном аппарате.

Письменные разъяснения должны быть адресованы непосредственно налогоплательщику либо неопределенному кругу лиц, но никак не третьим лицам. Если налогоплательщик воспользовался индивидуально-правовым разъяснением, сделанным налоговым органом для другой организации, он не вправе ссылаться на него как на основание своей невиновности. Последнее не касается филиалов, представительств и других обособленных подразделений, использующих разъяснения налоговых органов, адресованные их головной организации.

Таким образом, обстоятельствами, исключающими согласно ст. 111 НК РФ вину налогоплательщика, могут признаваться акты, отвечающие следующим требованиям: 1) документы, изложенные в письменной форме; 2) акты индивидуально-правового или нормативного характера; 3) акты, изданные официально уполномоченными государственными органами или должностными лицами в пределах их компетенции; 4) акты, изданные по вопросам, связанным с применением налогового законодательства, или же иным образом повлиявшим на совершение налогового правонарушения; 5) акты, адресованные непосредственно налогоплательщику или неопределенному кругу лиц; 6) акты, относящиеся к налоговым периодам, в которых совершено налоговое правонарушение. Лишь при соблюдении всех этих условий налогоплательщик может ссылаться на выполнение актов государственно-властных субъектов как на основание своей невиновности согласно ст. 111 НК РФ.

Возникает вопрос о соотношении п. 2 ст. 109 и ст. 111 НК РФ между собой. В первой статье законодатель называет отсутствие вины лица в совершении налогового правонарушения одним из обстоятельств, исключающих привлечение его к налоговой ответственности, в другой - перечисляются конкретные обстоятельства, исключающие виновность лица. Является ли перечень обстоятельств, указанный в ст. 111 НК РФ, закрытым или же он носит примерный характер, *определенным образом ориентируя* участников налоговых правоотношений?

На наш взгляд, ответ очевиден. Если признать, что ст. 111 НК РФ содержит исчерпывающий перечень обстоятельств, исключающих вину лица в совершении налогового правонарушения, это приведет к явно абсурдному выводу: для привлечения лица к налоговой ответственности, вместо установления его вины всякий раз необходимо и достаточно установить отсутствие обстоятельств, прямо перечисленных в ст. 111 НК РФ. Именно так, кстати, суды часто и поступают. Характерным для судебных решений является формулировка: «Факт совершения налогового правонарушения подтверждается материалами дела. Наличие перечисленных в ст. 111 НК РФ обстоятельств, исключающих ответственность правонарушителя, судом не установлено». Получается, если суд прямо установит отсутствие вины лица в совершении правонарушения в ситуации, формально не впи-

сывающейся в ограниченный перечень ст. 111 НК РФ, он не имеет нормативного основания для освобождения такого лица от налоговой ответственности! Но налоговые правоотношения слишком многообразны, и поэтому исчерпывающее перечисление в рамках трех пунктов одной статьи всех обстоятельств, исключающих вину лица в совершении налогового правонарушения, крайне нецелесообразно, да и вряд ли возможно.

§ 5. Презумпция невиновности

В то время как ответственность за вину является принципом материального права, презумпция невиновности – процессуального. «Презумпция невиновности, – верно отмечает А.В. Брызгалин, – это явление, которое имеет исключительно процессуальную и формальную природу, так как только процесс и обеспечивает презумпцию невиновности. Эти два процесса неразрывно взаимосвязаны, причем презумпция невиновности является здесь первоосновой, так как процессуальные механизмы выступают своеобразной надстройкой над базисом»¹. В то время как виновность является *субъективным фактором* (качеством, признаком) налогового правонарушения, презумпция невиновности – это *процессуальное требование* ко всем участникам налогового спора, связанное с доказыванием виновности и вытекающими из этого последствиями.

Презумпция невиновности – конституционно-правовой принцип *универсального действия*. Статья 49 Конституции РФ закрепляет, что каждый обвиняемый в совершении преступления считается невиновным, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке и установлена вступившим в законную силу приговором суда; обвиняемый не обязан доказывать свою невиновность; неустранимые сомнения в виновности лица толкуются в пользу обвиняемого. Как видим, Конституция РФ устанавливает презумпцию невиновности применительно к сфере уголовного законодательства. Однако правовое влияние этого принципа выходит далеко за рамки уголовного преследования, приобретая *общеправовой характер*.

Отраслевая специфика накладывает свой отпечаток на содержание и применение презумпции невиновности в рамках той или иной отрасли, подотрасли, правового института. В частности, ГК РФ устанавливает, что отсутствие вины доказывается лицом, нарушившим обязательство (п. 2 ст. 401); таким образом, виновность нарушителя презюмируется, а опровержение этой презумпции возлагается непосредственно на самого нарушителя. По этому поводу КС РФ указал: «Применительно к сфере уголовной ответственности Конституция РФ закрепляет презумпцию невиновности, то есть возлагает обязанность по доказыванию вины в совершении противоправного деяния на соответствующие государственные органы. В процессе правового регулирования других видов юридической ответственно-

¹ Брызгалин А.В. Презумпция невиновности в налоговых отношениях: сущность и вопросы практического применения // Хозяйство и право. – 1999. – № 9.

сти законодатель вправе решать вопрос о распределении бремени доказывания вины иным образом, учитывая при этом особенности соответствующих отношений и их субъектов (в частности, предприятий, учреждений, организаций и лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица), а также требования неотвратимости ответственности и интересы защиты основ конституционного строя, нравственности, здоровья, прав и свобод других лиц, обеспечения обороны страны и безопасности государства» (Постановление КС РФ от 27.04.01 № 7-П).

Согласно п. 6 ст. 108 НК РФ лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке. Применительно к субъекту, на которого распространяется презумпция невиновности, законодателем использована категория «лицо». Симптоматично, что в первоначальной редакции НК РФ говорилось о презумпции невиновности *налогоплательщика*; в дальнейшем круг лиц, на которых распространяется действие этого принципа, существенно расширился. Налицо стремление законодателя к более широкому пониманию презумпции невиновности как универсальному принципу, действующему в отношении налогоплательщиков, налоговых агентов, банков, свидетелей, экспертов, переводчиков, регистрирующих органов. Как видим, речь идет только о *частных лицах*, поскольку государство в целом, а также его органы и должностные лица не являются субъектами налоговой ответственности. В случае нарушения налогового законодательства они могут привлекаться к дисциплинарной, гражданско-правовой, административной либо уголовной ответственности.

Согласно первоначальной редакции ст. 108 НК РФ, действовавшей до 1 января 2006 г., для признания лица виновным требовалось, чтобы его виновность была установлена вступившим в законную силу *решением суда*. Это была неудачная формулировка, слепо копирующая уголовно-правовую трактовку презумпции невиновности и не учитывающая специфики налогового законодательства, где привлечение к ответственности осуществляется как судами, так и налоговыми органами.

В литературе сложилось неверное, на наш взгляд, представление о том, что налоговые органы не решают вопрос о виновности, а привлечение к налоговой ответственности есть исключительная прерогатива суда. Неоднократно высказывались мнения, что до передачи искового заявления в суд налоговый орган и налогоплательщик занимаются досудебным урегулированием налогового спора либо здесь речь должна идти о некоем «предварительном производстве по делу». «Для того чтобы деяние налогоплательщика смогло быть квалифицировано в качестве налогового правонарушения, необходимо решение суда (только решение суда), – полагает А.В. Брызгалин. – Именно поэтому мы считаем, что даже если налогоплательщик или иное обязанное лицо в добровольном порядке (то есть без решения суда) исполнит решение налогового органа о применении санкций, все равно нельзя считать, что это лицо совершило налоговое правона-

рушение, так как его вина не была доказана в установленном законом порядке»¹.

Что же получается? Чем занимается налоговый орган, вынося решение о привлечении налогоплательщика (или иного лица) к ответственности? И как можно предлагать лицу, вина которого еще не доказана, уплатить соответствующую сумму налоговой санкции? Ведь по рассмотренной выше логике получается, что лицо, добровольно уплатившее штраф согласно решению налогового органа о привлечении его к ответственности, становится «без вины виноватым». Поскольку процесс привлечения к ответственности на этом прекращается, мы в итоге получаем нонсенс: решение налогового органа вступило в законную силу, штраф уплачен, привлечение к налоговой ответственности состоялось, а виновных нет. Таким образом, логично приходим к выводу о том, что в рамках производства по делу о налоговом правонарушении законодатель санкционировал наложение налоговой санкции на формально невиновных лиц!

В НК РФ неоднократно указывается на то, что налоговые органы привлекают налогоплательщиков (иных лиц) к налоговой ответственности; это предполагает сбор и исследование доказательств, решение вопроса о виновности лица и наложение на него налоговых санкций. Согласно п. 3 ст. 101 НК РФ в решении налогового органа должно быть, в частности, изложено решение о привлечении налогоплательщика к ответственности за конкретные налоговые правонарушения с указанием статей НК РФ, предусматривающих данные правонарушения и применяемые меры ответственности. Кроме того, в решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения указываются срок, в течение которого лицо, привлекаемое к ответственности за совершение налогового правонарушения, вправе обжаловать указанное решение в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) или в суд, арбитражный суд, порядок обжалования решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу), а также наименование органа, его местонахождение, другие необходимые сведения. Таким образом, налоговый орган обязан дать юридическую квалификацию противоправного деяния, что непременно включает и *решение вопроса о наличии и форме вины нарушителя*.

В ходе привлечения к налоговой ответственности возможны три варианта прекращения налогового процесса:

1) Процесс прекращается путем добровольной уплатой суммы налоговой санкции на основании решения налогового органа о привлечении лица к налоговой ответственности (при этом налогоплательщик не воспользовался своим правом на обжалование такого решения);

2) Процесс прекращается принудительным исполнением решения налогового органа о взыскании налоговой санкции (если сумма штрафа, на-

¹ Брызгалин А.В. Презумпция невиновности в налоговых отношениях: сущность и вопросы практического применения // Хозяйство и право. – 1999. – № 9. – С. 52-62.

лагаемого на индивидуального предпринимателя, не превышает 5000 рублей по каждому неуплаченному налогу за налоговый период и (или) иному нарушению налогового, на организацию – 50 000 по каждому неуплаченному налогу за налоговый период и (или) иному нарушению законодательства о налогах и сборах).

3) Процесс прекращается исполнением судебного решения о взыскании налоговой санкции (если сумма штрафа индивидуального предпринимателя или организации превышает указанные выше размеры либо если налогоплательщик – физическое лицо, не являющееся индивидуальным предпринимателем, добровольно не уплатил штраф на основании решения налогового органа о привлечении к ответственности).

В первом и во втором случаях виновность лица устанавливается вступившим в законную силу решением налогового органа, в третьем – решением суда. Таким образом, если производство по делу о налоговом правонарушении прекращается на досудебной стадии, вывод о виновности нарушителя, сделанный налоговым органом, является *окончательным*.

В третьем случае (неуплаты штрафа добровольно на основании решения налогового органа или превышении суммы штрафа установленных размеров), налоговый орган должен обратиться в суд с иском о взыскании с нарушителя налоговой санкции. Это означает, что теперь вывод налогового органа о виновности налогоплательщика будет оцениваться судом в рамках состязательного процесса. Таким образом, в этом случае вывод о виновности в рамках привлечения к налоговой ответственности делается дважды – сначала налоговым органом, а затем судом. При этом вывод налогового органа носит *предварительный*, а суда – *окончательный характер*.

Лицо, привлекаемое к ответственности, не обязано доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения. *Бремя доказывания* обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности лица в его совершении, возлагается на налоговые органы. Налогоплательщик в принципе не обязан представлять какие-либо доказательства своей невиновности, то есть может вести себя достаточно пассивно без каких-либо негативных последствий для себя. Отсюда вытекает и процессуальная последовательность представления и оценки доказательств в суде: сначала подлежат исследованию доказательства, представленные налоговым органом, затем – ответчиком (если он их пожелает представить). Разумеется, такой порядок не препятствует частному лицу активно доказывать свою невиновность, представляя соответствующие аргументы и доказательства. Прямое или косвенное признание налогоплательщиком своей вины не является «царицей доказательств» и должно оцениваться наряду и вкуче с другими доказательствами по делу. В частности, добровольная уплата налоговых санкций на основании решения налогового органа не лишает лицо права на судебное обжалование такого решения и не может выступать в суде неопровержимым свидетельством виновности лица.

Неустранимые сомнения в виновности лица, привлекаемого к ответственности, толкуются в его пользу (п. 6 ст. 108 НК РФ). В данном случае проявляется *презумпция добросовестности налогоплательщика*, согласно которой предполагается, что налогоплательщик действует добросовестно, пока не установлено иное. Государство в данном случае принимает на себя ответственность за недоказанность факта правонарушения и виновности конкретного лица, хотя бы и при наличии некоторых оснований для такого признания. В содержании данного положения можно уловить идею, сформулированную еще Ульпианом: *satius esse impunitum reliqui facinus nocentis quam innocentem damnari* – лучше оставить преступление безнаказанным, чем осудить невиновного.

«Неустранимыми сомнения признаются в тех случаях, когда собранные по делу доказательства не позволяют сделать однозначный вывод о виновности или невиновности лица, а предоставленные законом средства и способы собирания доказательств исчерпаны»¹. Термин «сомнение» означает невозможность для суда или налогового органа дать однозначную правовую квалификацию тем или иным налоговым нормам, юридическим фактам, доказательствам, свидетельствующим о виновности лица, привлекаемого к налоговой ответственности. Такая неоднозначность может быть вызвана двумя причинами – нормативными или правоприменительными, то есть либо просчетами законодателя, либо упречностью или фактическим отсутствием доказательств по делу.

§ 6. Принцип справедливости наказания

Какой должна быть примененная к нарушителю санкция, чтобы она воспринималась как справедливая? Очевидно, наказание справедливо только в том случае, когда применяемые санкции соответствуют общественной опасности правонарушения, особенностям личности правонарушителя и обстоятельствам, смягчающим либо отягчающим его ответственность. КС РФ неоднократно подчеркивал, что введение юридической ответственности за то или иное правонарушение и установление конкретной санкции, ограничивающей конституционное право, должно отвечать требованиям справедливости, быть соразмерным конституционно закрепленным целям и охраняемым законным интересам, а также характеру совершенного деяния.

Правоведение выработало универсальные требования к наказанию как особой социально-правовой функции. Обобщив некоторые из них в рамках *принципа справедливости наказания*, мы получим следующие требования межотраслевого характера: 1) *обоснованность*; 2) *соразмерность*; 3) *дифференциация*; 4) *индивидуализация*; 5) *гуманизм*. Такой интегративный подход достаточно условен, поскольку каждое требование может рассматриваться и в качестве самостоятельного принципа. С другой

¹ Брызгалин А., Зарипов В. Указ. соч. – С. 10.

стороны, все они взаимосвязаны, дополняют, взаимообуславливают друг друга.

Основные требования, предъявляемые к налоговым санкциям, выработаны КС РФ, неоднократно отмечавшим, что в выборе принудительных мер законодатель ограничен требованиями справедливости, соразмерности и иными конституционными и общими принципами права¹. Из сформированных КС РФ правовых позиций вытекает недопустимость чрезмерных ограничений конституционных прав, в том числе права на свободное использование своих способностей и имущества для предпринимательской и иной не запрещенной законом экономической деятельности (часть 1 ст. 34 Конституции РФ). Устанавливая ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах, законодатель также должен исходить из того, что ограничение прав и свобод возможно, только если оно соразмерно целям, прямо указанным в Конституции РФ (Постановление КС РФ от 15.07.99 № 11-П).

Идея соразмерности юридической ответственности вытекает из более общего принципа, имеющего конституционно-правовой характер, а именно *принципа обоснованности и соразмерности при ограничении субъективных прав*. В общем виде он закреплен в ч. 3 ст. 55 Конституции РФ: «Права и свободы человека и гражданина могут быть ограничены федеральным законом только в той мере, в какой это необходимо в целях защиты основ конституционного строя, нравственности, здоровья, прав и законных интересов других лиц, обеспечения обороны страны и безопасности государства».

Государство, действующее в публичных целях, вправе ограничивать индивидуальную свободу каждого. Любые правоограничения должны быть обоснованными с позиций общественно-полезной значимости и соразмерными целям таких ограничений. Впервые пределы дискретных полномочий государства были выражены во французской Декларации прав человека и гражданина (1789 г.), провозгласившей, что «свобода состоит в возможности делать все, что не вредит другим». Всеобщая декларация прав человека (1948 г.) в ст. 29 закрепила, что при осуществлении своих прав и свобод каждый человек должен подвергаться только таким ограничениям, какие установлены законом исключительно с целью обеспечения должного признания и уважения прав и свобод других и удовлетворения справедливых требований морали, общественного порядка и общего благосостояния в демократическом обществе. Таким образом, требование обоснованности, соразмерности и индивидуализации налоговой ответственности есть частное проявление указанного выше общеправового принципа обоснованности и соразмерности правовых ограничений.

Требование *обоснованности налоговой ответственности* реализуется в сфере налогового правотворчества и выражается в целесообразности придания тому или иному поведению статуса налоговых деликтов. На-

¹ См.: в частности, постановления КС РФ от 17.12.96 № 20-П, от 08.10.97 № 13-П, от 11.03.98 № 8-П, от 12.05.98 № 14-П и др. // Справочно-правовая система «Консультант Плюс».

сколько целесообразно признавать то или иное деяние налоговым правонарушением, определяется законодателем исходя из господствующих в обществе представлений о справедливости, правовых традиций, приоритетов финансовой политики государства. «Абсолютно справедливого в наказании настолько, – отмечает А.Ф. Кистяковский, – насколько оно неизбежно необходимо»¹.

Помимо вопроса о целесообразности установления ответственности (т.н. процесс криминализации) законодателем решаются вопросы о видах и размерах налоговых санкций, обстоятельствах, исключающих привлечение лица к налоговой ответственности, сроках давности, процедурных и иных аспектах. При этом все элементы налогового процесса должны быть научно обоснованны, понятны и ясны участникам налоговых правоотношений, соответствовать нравственным идеалам большинства членов социума. Как верно замечает А.А. Мамедов, неправильная криминализация деяний, не отвечающая требованиям справедливости, может привести к тому, что нарушители будут вызывать сочувствие у населения, к ним будут относиться как к незаслуженно наказанным. Это, в свою очередь, отрицательно скажется на отношении к государству, власти, приведет к определенному дисбалансу в общественном сознании. Аналогичные последствия может вызвать некриминализация деяний, которые следовало бы признать налоговыми правонарушениями².

Из правовых позиций КС РФ следует, что требование *соразмерности наказания* предполагает установление публично-правовой ответственности лишь за виновное деяние и ее дифференциацию в зависимости от тяжести содеянного, размера и характера причиненного ущерба, степени вины правонарушителя и иных существенных обстоятельств, обуславливающих индивидуализацию при применении взыскания. Указанные принципы привлечения к ответственности в равной мере относятся к физическим и юридическим лицам (Постановление КС РФ от 15.07.99 № 11-П). Как видим, КС РФ рассматривает соразмерность и индивидуализацию ответственности в одном логическом ряду, что вполне оправданно: из первого вытекает второе – требование соразмерности предполагает индивидуальный подход к конкретному налоговому деликту, а индивидуализация обеспечивает соответствие размера налоговой санкции «тяжести» противоправного деяния и его вредным последствиям.

До вступления в силу НК РФ налоговые санкции не предполагали возможности их индивидуализации, были чрезмерно обременительными, подчас необоснованными с точки зрения соразмерности и гуманизма. Применение налоговой ответственности фактически носило не карательно-превентивный, а фискальный характер, превратившись в важный источник бюджетных доходов, в мощный инструмент обогащения государства. Размеры штрафных санкций, установленных за нарушения налогового законодательства, многократно превышали все разумные пределы. По свиде-

¹ Кистяковский А.Ф. Элементарный учебник общего уголовного права. – Киев, 1982. – С. 150.

² Мамедов А.А. Справедливость назначения наказания. – М., 2003. – С. 55.

тельству В.В. Мудрых, на каждый четвертый рубль бюджетных поступлений доначислялся один рубль налоговых санкций¹.

На несоразмерный характер налоговых санкций неоднократно обращалось внимание в литературе. Налоговые санкции подчас применялись не с целью пресечения правонарушения, а лишь для того, чтобы взыскать как можно большую сумму в бюджет. Следует согласиться с мнением А.А. Гогина, что цель налоговых санкций – обеспечить исполнение налогоплательщиком его обязанностей, а не пополнение бюджета². Характерно, что ВАС РФ, анализируя основные положения, применяемые Европейским судом по правам человека при защите имущественных прав и права на правосудие, подчеркнул, что при разрешении любого имущественного спора должен соблюдаться разумный баланс публичного и частного интереса и любые ограничения судебными решениями частных имущественных прав во имя поддержания публичного общественного порядка *не должны носить фискального характера*³.

НК РФ существенно снизил размеры налоговых санкций, которые теперь должны применяться с учетом личности нарушителя, формы вины, обстоятельств, смягчающих и отягчающих ответственность, размера причиненного вреда. Соразмерность предполагает соответствие налоговых санкций, примененных к нарушителю, тяжести правонарушения и причиненным им вредным последствиям, то есть наказание должно соответствовать содеянному и налагаться с учетом причиненного вреда. Таким образом, мера налоговой ответственности должна быть адекватна правонарушению: *poena delicti est commensuranda* – наказание должно быть соразмерно преступлению. Требование соразмерности адресуется как законодателю, формирующему нормативную базу налогово-деликтного права, так и судам, реализующим этот принцип на практике. Основным в требовании соразмерности является соответствие налоговой санкции тяжести совершенного налогового правонарушения.

Наглядным примером соразмерности выступает установление *относительно-определенных санкций в процентном отношении к сумме неуплаченного налога* (ст.ст. 119, 120 (часть 3), 122, 123 НК РФ) или к налоговой базе (ст. 117 НК РФ). В данном случае речь идет о реальных составах налоговых правонарушений, когда бюджету причинен фактический ущерб. Оригинальным образом идея соразмерности реализована в части первой ст. 126 НК РФ, предусматривающей в случае непредставления в установленный срок налогоплательщиком (налоговым агентом) в налоговые органы документов и (или) иных сведений, предусмотренных НК РФ и иными актами законодательства о налогах и сборах, взыскание штрафа в размере 50 рублей *за каждый непредставленный документ*. Таким образом, размер

¹ Мудрых В.В. Ответственность за нарушения налогового законодательства. – М., 2001. – С. 161.

² Гогин А.А. Теоретико-правовые вопросы налоговой ответственности: Дис. ... канд. юрид. наук – Самара, 2002. – С. 79.

³ См.: Информ. письмо ВАС РФ от 20.12.1999 № С1-7/СМП-1341 // Вестник ВАС РФ. – 2000. – № 2.

налоговой санкции определяется количеством непредставленных документов, то есть масштабом совершенного правонарушения.

Для формальных составов характерны *абсолютно-определенные санкции*, что существенно усложняет реализацию соразмерности и индивидуализации наказания. Так, согласно п. 1 ст. 116 НК РФ нарушение налогоплательщиком установленного срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе на срок не более 90 дней влечет взыскание штрафа в размере 5000 рублей; составляет ли пропуск один день или, скажем, пятьдесят, с точки зрения квалификации противоправного деяния и применения санкции никакого значения не имеет. Поэтому решающим здесь становится оценка судом обстоятельств, смягчающих и отягчающих налоговую ответственность. Наличие хотя бы одного смягчающего обстоятельства согласно п. 3 ст. 14 НК РФ позволяет суду уменьшать размер штрафа не менее чем в два раза.

Закрепленная в НК РФ система налоговых санкций вызывает справедливую критику. Установление штрафов в твердой сумме, их безальтернативный и абсолютно-определенный характер без указания нижнего и верхнего предела не способствует индивидуализации налоговой ответственности. Кроме того, НК РФ не допускает возможности освобождения от ответственности за *малозначительность правонарушения*. Все это приводит подчас к явно несправедливому наказанию, когда размер налоговых санкций, примененных к нарушителю, явно не соответствует тяжести противоправного деяния.

Наказания за разные по тяжести и основным характеристикам налоговые правонарушения не должны быть одинаковыми. Требование *дифференциации* предполагает установление различных видов ответственности и налоговых санкций за различные налоговые правонарушения. Таким образом, дифференцирование ответственности в сфере налогообложения осуществляется по двум направлениям: 1) установление за те или иные нарушения налогового законодательства налоговой, административной, уголовной либо дисциплинарной ответственности; 2) нормативное определение разновидности и масштаба налоговых санкций, устанавливаемых за тот или иной состав налогового правонарушения. Типичным примером дифференциации является нормативное определение размера недоимки, при наличии которой противоправное деяние должно квалифицироваться уже не как налоговое правонарушение, а как *преступление*, за совершение которого согласно УК РФ наступает уголовная ответственность.

Как видим, дифференциация и индивидуализация налоговой ответственности различаются, прежде всего, по сфере их применения и субъектному критерию. Требование дифференциации реализуется в сфере правотворчества, оно обращено к законодателю, формулирующему нормативные модели налоговых правонарушений и соответствующие им санкции. Индивидуализация же реализуется на стадии правоприменения судами и налоговыми органами, налагающими санкции за конкретные налоговые

правонарушения¹. В отличие от дифференциации, проводимой на нормативном уровне, индивидуализация означает переход от общенормативных установок и критериев к разрешению частной ситуации.

Индивидуализация наказания состоит в учете всех существенных обстоятельств дела при назначении наказания. «Карательные меры должны иметь свойство применимости к особенностям каждого отдельного деяния, должны обладать свойством видоизменяемости или гибкости, способностью индивидуализироваться»². При определении наказания должны приниматься во внимание характер и тяжесть совершенного правонарушения, личностные характеристики виновного, форма его вины, поведение до и после правонарушения, обстоятельства, смягчающие и отягчающие ответственность. Справедливое наказание – это всегда наказание индивидуализированное.

В уголовном и административном законодательстве принцип индивидуализации реализуется путем нормативного закрепления и применения альтернативных и относительно-определенных санкций с широким разрывом между их нижним и верхним пределами. К сожалению, большинство налоговых санкций, закрепленных НК РФ, носят *абсолютно-определенный характер*, то есть установлены в твердо фиксированной денежной сумме, а альтернативных налоговых санкций не предусмотрено вовсе. Индивидуализация налоговой ответственности предполагает, главным образом, установление обстоятельств, смягчающих и отягчающих налоговую ответственность. Характерно, что до вступления в силу НК РФ подобные обстоятельства законом не предусматривались.

Согласно п. 1 ст. 112 НК РФ обстоятельствами, смягчающими ответственность за совершение налогового правонарушения, признаются: 1) совершение правонарушения вследствие стечения тяжелых личных или семейных обстоятельств; 2) совершение правонарушения под влиянием угрозы или принуждения либо в силу материальной, служебной или иной зависимости; 3) иные обстоятельства, которые судом или налоговым органом, рассматривающим дело, могут быть признаны смягчающими ответственность.

Перечень обстоятельств, смягчающих налоговую ответственность, является открытым. Суды относят к ним, в частности:

- совершение налогового правонарушения впервые;
- тяжелое финансовое или материальное положение ответчика, отсутствие денежных средств на банковских счетах, иных источников для уплаты налогов;
- незначительную просрочку выполнения обязанностей, повлекших правонарушение;
- недобросовестные действия налоговых органов, способствовавшие совершению правонарушения;

¹ См.: Мамедов А.А. Указ соч. – С. 51.

² Таганцев Н.С. Русское уголовное право. – М., 1994. – С. 98.

- недостаточное бюджетное финансирование; особый статус ответчика (бюджетное учреждение, градообразующее предприятие, воинская часть, средство массовой информации, общественная организация инвалидов);
- выполнение нарушителем социально значимых функций (образовательные услуги, транспортные перевозки и т.п.);
- территориальную удаленность ответчика, нерегулярность почтовой связи и отсутствие транспорта;
- наличие малолетних детей и иных иждивенцев;
- незначительный размер вреда, причиненного правонарушением, либо его отсутствие;
- болезнь либо отсутствие руководителя организации (например, командировка);
- неосторожную форму вины; изъятие правоохранительными органами бухгалтерских документов;
- отсутствие либо фактическое прекращение предпринимательской (финансово-хозяйственной) деятельности;
- добровольную уплату недоимки и пени до вынесения судом решения, исправление ошибок в отчетности;
- задержку в сообщении банком об открытии счета, отсутствие операций по счету;
- пенсионный возраст, инвалидность, наличие у нарушителя иных заболеваний и связанное с этими состояниями отсутствие источников для уплаты налоговых санкций;
- срочные и незапланированные затраты и др.

В литературе высказано мнение, что смягчающими могут быть признаны лишь те обстоятельства, которые находятся в непосредственной причинно-следственной связи с правонарушением. Иными словами, совершение противоправного деяния должно быть этими обстоятельствами обусловлено. «Не все обстоятельства, связанные с деятельностью юридических лиц и заслуживающие положительной оценки, можно отнести к числу смягчающих, — утверждает М.Ю. Евтеева. — Таковыми можно признать только те, что существовали на момент совершения налогового нарушения и под воздействием которых (полностью или частично) оно было совершено»¹. Данная позиция неоправданно сужает возможности судов и налоговых органов по признанию тех или иных обстоятельств в качестве смягчающих налоговую ответственность. НК РФ ограничивает дискретное усмотрение судов в этом вопросе. Кроме того, такой подход не позволяет в должной мере учесть индивидуальные и социальные характеристики нарушителя, его личность, а также поведение, не только предвещающее правонарушение, но и следующее за ним.

Единственным обстоятельством, отягчающим ответственность, признается *рецидив*, то есть совершение налогового правонарушения лицом, ранее привлекавшимся к ответственности за аналогичное правонарушение.

¹ Евтеева М.Ю. О практике применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации // Вестник ВАС РФ. — 2000. — № 4.

При этом лицо, с которого взыскана налоговая санкция, считается подвергнутым этой санкции в течение 12 месяцев с момента вступления в силу решения суда или налогового органа о применении налоговой санкции. Согласно ст. 114 НК РФ при наличии хотя бы одного смягчающего ответственность обстоятельства размер штрафа подлежит уменьшению не меньше, чем в два раза; при наличии рецидива размер штрафа увеличивается на 100 процентов.

Требование *гуманизма* в литературе иногда называют еще принципом «экономии мер принуждения» или «нерепрессивностью» налоговой ответственности. Разумеется, степень гуманизации правового регулирования носит конкретно-исторический характер и обусловливается общим материально-духовным уровнем развития социума. «Суровость санкции нормы хотя и определяется общественной опасностью посягательства, все же ограничена господствующими гуманистическими представлениями общества о возможном и должном наказании»¹.

Статья 21 Конституции РФ закрепляет, что достоинство личности охраняется государством. Ничто не может быть основанием для его умаления. Никто не должен подвергаться пыткам, насилию, другому жестокому или унижающему наказанию. Наказание не может унижать человеческое достоинство нарушителя, и при этом оно должно преследовать помимо карательных и воспитательные цели: *pro constituitur in emendationem hominum* – наказание должно исправлять людей. По меткому замечанию А.А. Иванова, идея гуманизма не приемлет жестокости, страдания как элементов воздаяния².

Для налоговой ответственности характерны карательно-штрафная и превентивно-воспитательная цели; главным здесь является проучить нарушителя (идея возмездия для торжества социальной справедливости), чтобы впредь ни ему (частная превенция), ни другим (общая превенция) было неповадно нарушать закон. Из принципа гуманизма вытекает обязанность государства обеспечить соблюдение и защиту прав и законных интересов лиц, привлекаемых к налоговой ответственности. Привлечение к ответственности не должно причинять налогоплательщику непоправимых имущественных обременений, влекущих его банкротство, ликвидацию, неспособность пользоваться основными правами и свободами. «Под человечностью наказаний подразумевается наказание, не превышающее предела выносливости людей известной эпохи, имеющее в выполнении разумную цель и не обездоливающее, без совершенно неизбежной необходимости, целые группы людей, тесно связанных с наказанным преступником»³.

КС РФ указал, что «применение налоговых санкций не должно приводить к лишению предпринимателей не только дохода (прибыли), но и другого имущества, ставить под угрозу их дальнейшую деятельность,

¹ Мальцев В.В. Принципы уголовного права. – Волгоград, 2001. – С. 69.

² См.: Иванов А.А. Цели юридической ответственности, ее функции и принципы // Государство и право. – 2003. – № 6. – С. 69.

³ Владимиров Л.Е. Уголовный законодатель как воспитатель народа. – М., 1903. – С. 93.

вплоть до ее прекращения» (Постановление от 15.07.99 № 11-П). Таким образом, взыскание налоговой санкции должно заставить нарушителя понять, что жить по закону выгоднее. Если поставить его перед перспективой уплатить штрафные санкции и вследствие этого обанкротиться, налогоплательщик может вовсе отказаться от объекта налогообложения, что не выгодно ни ему, ни государству. Тем более, что по верному замечанию Д.В. Винницкого, «налоговые санкции, определяемые нередко в процентном отношении от суммы неуплаченного, неудержанного, неперечисленного налога, способны достигать неограниченных размеров (то есть не ограниченных конкретной суммой)»¹. Ярким примером общей тенденции гуманизации государственно-правового принуждения стало существенное снижение налоговых санкции при введении в действие НК РФ.

Нельзя забывать, что налоговые санкции могут самым существенным образом сказаться не только на имущественном положении самого нарушителя, но и на его семье – родных и близких. Поэтому недопустимо, чтобы наказание нарушителя лишало их средств к существованию и тем самым ставило под угрозу основные права человека, включая и право на жизнь. «Получение дохода является условием существования любого человека... Санкции могут ограничивать получение лицом дохода в определенных формах, но не могут совсем «отлучить» нарушителя налогового законодательства от самого дохода как условия жизни... Последствия применения штрафов за налоговые правонарушения не должны носить необратимого характера для самой возможности лица получать доход»².

Характерным примером гуманизации налогово-правового принуждения является запрет обращения взыскания на имущество физического лица, предназначенного для повседневного пользования им самим или членами его семьи (п. 7 ст. 48 НК РФ), ограничение размера удержаний из заработной платы и приравненных к ней платежей и выдач при исполнении исполнительных листов.

§ 7. Налоговый процесс

Юридическим процессом традиционно называют нормативно закрепленную форму осуществления юридической деятельности уполномоченных государственных органов и должностных лиц. Юридический процесс, как система правовых форм деятельности властных субъектов и частных лиц, заинтересованных в разрешении юридических дел (казусов), регулируется процессуальными нормами, а его промежуточные и конечные результаты оформляются официальными актами уполномоченных органов и должностных лиц. В литературе юридический процесс традиционно понимают в широком и узком смысле. В первом случае имеют в виду *все про-*

¹ Винницкий Д.В. Проблемы разграничения налоговой и административной ответственности // Хозяйство и право. – 2003. – № 5. – С. 113.

² Пепеляев С. Г. О постановлении Конституционного Суда РФ от 15 июля 1999 г. // Налоговый вестник. – 1999. – № 10. – С. 9.

цедурные формы, используемые в управленческой деятельности властных субъектов, во втором – непосредственно *юрисдикционную деятельность*, связанной с применением мер государственно-правового принуждения.

В отношении налогового процесса в литературе также высказаны различные мнения. Одни авторы рассматривают его широко, включая в налоговый процесс все процессуальные отношения, касающиеся права государства на часть имущества налогоплательщика в виде налоговых платежей в соответствующий бюджет или внебюджетный фонд. Другие определяют налоговый процесс в узком значении как совокупность налогово-процессуальных отношений, связанных с производством по налоговым правонарушениям.

На наш взгляд, **налоговый процесс** – это властная, правоприменительная деятельность налоговых органов и судов по выявлению, предупреждению и пресечению налоговых правонарушений, рассмотрению налоговых споров и привлечению участников налоговых правоотношений к ответственности за налоговые правонарушения. Совокупность налогово-правовых норм, регулирующих порядок выявления, пресечения, расследования, рассмотрения и разрешения дел о налоговых правонарушениях, составляет институт налогово-процессуального права.

Налоговый процесс (как любая процессуальная деятельность) носит стадийный характер, причем каждая стадия имеет результативный характер и оформляется процессуальным решением. Как указывает КС РФ, «Привлечение к ответственности включает в себя ряд последовательных этапов и представляет собой стадийный процесс возникновения, изменения и прекращения соответствующих правоотношений, субъектами которых являются, с одной стороны, государство в лице властных органов, наделенных правомочием выявлять и доказывать совершение лицом правонарушения, налагать налоговые штрафы и осуществлять их взыскание, а с другой – лицо (физическое либо юридическое), совершившее правонарушение и обязанное претерпевать лишения в виде мер налоговой ответственности» (Постановление КС РФ от 14.07.2005 № 9-П).

Налоговый процесс развивается в рамках трех стадий: 1) налоговый контроль; 2) производство по делам о налоговых правонарушениях, осуществляемое налоговыми органами; 3) судопроизводство по искам налоговых органов о взыскании налоговой санкции.

Обнаруженные в ходе налогового контроля правонарушения отражаются в актах налоговых проверок, которые фиксируют фактические обстоятельства налоговых правонарушений, выступая важнейшим доказательством по делу. Нарушителю предоставляется право в двухнедельный срок со дня получения акта представить свои объяснения мотивов отказа подписать акт или возражения по акту.

По истечении двухнедельного срока, предусмотренного для предоставления налогоплательщиком возражений по акту, руководитель налогового органа в течение 14 дней рассматривает акт налоговой проверки, а также документы и материалы, представленные нарушителем. В случае

представления нарушителем письменных объяснений или возражений по акту материалы проверки рассматриваются в присутствии этого лица или его представителей. О времени и месте рассмотрения материалов заблаговременно извещается лицо, совершившее правонарушение. Если нарушитель, несмотря на извещение, не явился, то акт и приложенные к нему материалы рассматриваются в его отсутствие (п. 7 ст. 101 НК РФ).

По результатам рассмотрения материалов дела выносится решение: 1) о привлечении лица к налоговой ответственности; 2) об отказе в привлечении лица к налоговой ответственности; 3) о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля.

В решении о привлечении лица к ответственности излагаются обстоятельства правонарушения, указываются документы и иные сведения, подтверждающие эти обстоятельства, а также доводы, приводимые нарушителем в свою защиту и результаты проверки этих доводов, решение о привлечении лица к ответственности за конкретные нарушения налогового законодательства с указанием статей НК РФ, предусматривающих данные нарушения и применяемые меры ответственности. Кроме того, в решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения указываются срок, в течение которого лицо, привлекаемое к ответственности за совершение налогового правонарушения, вправе обжаловать указанное решение в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) или в суд, арбитражный суд, порядок обжалования решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу), а также наименование органа, его местонахождение, другие необходимые сведения (п. 3 ст. 101 НК РФ).

В случае, если сумма штрафа, налагаемого на индивидуального предпринимателя, не превышает 5000 рублей по каждому неуплаченному налогу за налоговый период и (или) иному нарушению законодательства о налогах и сборах, на организацию – 50 000 рублей по каждому неуплаченному налогу за налоговый период и (или) иному нарушению законодательства о налогах и сборах, руководитель (его заместитель) налогового органа принимает решение о взыскании налоговой санкции на основании решения о привлечении налогоплательщика (иного лица) к ответственности за совершение налогового правонарушения. В случае, если сумма штрафа, налагаемого на налогоплательщика - индивидуального предпринимателя или организацию превышает указанные размеры, а также в случае, если к ответственности привлекается физическое лицо, не являющееся индивидуальным предпринимателем, такая налоговая санкция взыскивается в судебном порядке (п. 7 ст. 114 НК РФ).

Таким образом, законодатель разграничивает порядок взыскания налоговой санкции, используя два критерия – размер налоговой санкции и статус лица, привлекаемого к ответственности. Рассмотрим эти варианты подробнее.

Взыскание налоговой санкции на основании решения налогового органа (ст. 103.1 НК РФ) производится только в отношении индивидуальных предпринимателей и организаций при превышении суммы штрафов по каждому неуплаченному налогу за налоговый период и (или) иному нарушению налогового законодательства установленных размеров, а именно 5000 рублей для индивидуального предпринимателя, 50 000 рублей – для организации.

До обращения решения о взыскании налоговой санкции к принудительному исполнению налоговый орган обязан предложить организации или индивидуальному предпринимателю добровольно уплатить соответствующую сумму налоговой санкции. В случае, если они добровольно не уплатили сумму налоговой санкции в срок, указанный в требовании о ее уплате, решение о взыскании налоговой санкции вступает в законную силу и обращается к принудительному исполнению.

В случае обжалования решения о взыскании налоговой санкции в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) исполнение указанного решения приостанавливается. В случае обжалования этого решения в арбитражный суд его исполнение может быть приостановлено в порядке, установленном арбитражным процессуальным законодательством Российской Федерации. В случае обжалования решения о взыскании налоговой санкции в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) срок для обжалования указанного решения в арбитражный суд исчисляется со дня, когда индивидуальному предпринимателю, организации стало известно о вынесении решения вышестоящим налоговым органом (вышестоящим должностным лицом). В случае обжалования решения о взыскании налоговой санкции лицо, привлекаемое к ответственности за совершение налогового правонарушения, обязано одновременно с подачей жалобы направить в налоговый орган, вынесший решение, копию жалобы.

Решение о взыскании налоговой санкции обращается к исполнению путем направления в течение пяти дней со дня вступления его в законную силу соответствующего постановления судебного пристава-исполнителя для исполнения в порядке, предусмотренном Федеральным законом «Об исполнительном производстве». В тот же срок копия указанного постановления направляется лицу, привлекаемому к ответственности за совершение налогового правонарушения. Принудительное исполнение решения о взыскании налоговой санкции производится в порядке, установленном Федеральным законом «Об исполнительном производстве».

Взыскание налоговой санкции в судебном порядке производится в случае, если сумма штрафа, налагаемого на налогоплательщика - индивидуального предпринимателя, превышает 5000 рублей по одному неуплаченному налогу за налоговый период и (или) иному нарушению законодательства о налогах и сборах, на организацию – 50 000 тысяч рублей по одному неуплаченному налогу за налоговый период и (или) иному нарушению законодательства о налогах и сборах, а также в случае, если к ответст-

венности привлекается физическое лицо, не являющееся индивидуальным предпринимателем (п. 7 ст. 114 НК РФ).

После вынесения «обвинительного» решения налоговый орган должен предложить правонарушителю добровольно уплатить сумму штрафа, напавив ему соответствующее требование. Копия решения руководителя налогового органа и требование вручаются нарушителю под расписку или передаются иным способом. Если копия решения налогового органа и (или) требование не могут быть ему вручены, они считаются полученными нарушителем или его представителем по истечении шести дней после их отправки по почте заказным письмом. Если нарушитель отказался добровольно уплатить эту сумму или пропустил срок уплаты, указанный в требовании, налоговый орган обращается в суд с исковым заявлением о взыскании налоговой санкции. С другой стороны, добровольная уплата налоговой санкции не препятствует обжалованию решения в суд.

В НК РФ установлен трехлетний *срок давности* по делам о налоговых правонарушениях, по истечении которого наказание утрачивает актуальность и признается нецелесообразным. Трехлетний срок давности коррелирует со сроком хранения отчетной документации и предельным сроком глубины охвата налоговой проверки и представляет собой дополнительную гарантию, направленную на защиту от неправомерного ограничения права собственности в условиях, когда налоговое правонарушение по времени значительно отстоит от факта его обнаружения. С другой стороны, применение срока давности обеспечивает оперативность, своевременность привлечения к налоговой ответственности, актуальность наказания и, как следствие, большую эффективность налагаемых на нарушителя санкций. Поэтому истечение сроков давности согласно п. 4 ст. 109 НК РФ относится к обстоятельствам, исключающим привлечение лица к налоговой ответственности.

Исчисление срока давности осуществляется со дня совершения налогового правонарушения, а в отношении правонарушений, предусмотренных ст.ст. 120 и 122 НК РФ – со следующего дня после окончания соответствующего налогового периода. Течение срока давности привлечения лица к ответственности за совершение налоговых правонарушений прекращается с момента оформления акта налоговой проверки, в котором указаны документально подтвержденные факты налоговых правонарушений, выявленные в ходе проверки, и содержатся ссылки на статьи НК РФ, предусматривающие ответственность за эти правонарушения, а в случае отсутствия необходимости в составлении такого акта - с момента вынесения соответствующего решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности (Постановление КС РФ от 14.07.2005 № 9-П).

Исковое заявление о взыскании налоговой санкции с организации или индивидуального предпринимателя подается в арбитражный суд, а с физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, - в суд общей юрисдикции. К исковому заявлению прилагаются решение

налогового органа и другие материалы дела, полученные в процессе налоговой проверки. В необходимых случаях в суд направляется ходатайство об обеспечении иска. Дела о взыскании налоговых санкций рассматриваются арбитражными судами в соответствии с арбитражным процессуальным законодательством либо судами общей юрисдикции в соответствии с гражданским процессуальным законодательством. Полагаем, что сложность и значительный объем налоговых споров, необходимость специализации судей и ряд других факторов должны привести к появлению *налоговых судов* и *налогового судопроизводства* как самостоятельных элементов судебной системы России. Именно такая уверенность позволяет автору включить (возможно, не совсем обоснованно, но с прицелом на будущее) налоговое судопроизводство в общую схему налогового процесса.

В ходе судебного разбирательства возникают *споры по вопросам права*, когда разногласия связаны с различным толкованием и применением материальных и процессуальных норм, и *споры по вопросам факта*, связанные с различной оценкой фактических обстоятельств дела.

Налоговый орган и ответчик выступают в суде в качестве *процессуальных сторон*. Суд обязан всесторонне, полно и объективно рассмотреть налоговый спор и дать юридическую оценку материалам дела. При этом суды проверяют исключительно законность решения налогового органа; придя к выводу, что в деянии ответчика отсутствуют признаки налогового правонарушения, которое ему вменяется, но присутствуют элементы другого состава, суд должен отказать в иске о взыскании налоговой санкции. Самостоятельно переквалифицировать деяние он не вправе.

В условиях, когда презумпция невиновности получила нормативное закрепление в НК РФ, на налоговые органы возлагается сбор и представление суду доказательств, свидетельствующих о совершении налогового правонарушения. Таким образом, бремя доказывания факта налогового правонарушения несут налоговые органы. Лицо признается виновным, если в ходе производства по делу его виновность исчерпывающе доказана. Недоказанная виновность тождественна доказанной невиновности. Поэтому запрещается основывать решение о привлечении к налоговой ответственности на предположениях. На налогоплательщика возлагается бремя доказывания обстоятельств, на которые он ссылается как на основание своих требований и возражений.

В главе 14 НК РФ закрепляются основные виды доказательств виновности налогоплательщика, а также порядок их сбора и фиксации. Все доказательства должны соответствовать требованиям относимости, допустимости, достоверности. К доказательствам НК РФ относит, прежде всего, акт налоговой проверки, а также показания свидетелей, результаты осмотра и выемки, заключения экспертов и специалистов. Является ли данный перечень доказательств исчерпывающим? Думается, нет. Доказательствами по делу могут выступать любые фактические данные, полученные законным образом и имеющие значение для правильного разрешения налогового спора. К сожалению, НК РФ не содержит подробного определения

«доказательств», что является серьезным пробелом налогового законодательства.

Согласно части второй ст. 50 Конституции РФ при осуществлении правосудия не допускается использование доказательств, полученных с нарушением федерального закона. Если считать, что налоговый процесс начинается с *момента обнаружения* налогового правонарушения, то требование законности распространяется на сбор и оценку доказательств налоговым органом. Таким образом, если собранные налоговым органом доказательства по делу получены неправомочно (или вообще отсутствуют), то это исключает привлечение лица к налоговой ответственности; строго говоря, такие «ущербные» доказательства вообще не должны приниматься налоговым органом и судом к рассмотрению.

Несоблюдение должностными лицами процессуальных норм и требований о порядке производства по делу о налоговом правонарушении может являться основанием для отмены вышестоящим налоговым органом или судом решения о привлечении налогоплательщика к ответственности (п. 6 ст. 101 НК РФ). Это требование относится не только к этапу рассмотрения дела налоговым органом, но и к проведению контрольно-проверочных мероприятий, в ходе которых было обнаружено налоговое правонарушение и собраны доказательства по делу. В настоящее время резко возрастает роль и значение формальных процедур, урегулированных процессуальными налоговыми нормами.

В литературе нередко высказывается мнение о приоритетности материальных налогово-правовых норм над процессуальными. Судебная практика также нередко отдает предпочтение установлению факта совершения налогового правонарушения перед проверкой соблюдения формальных требований налогового процесса. Приведем наглядный пример: арбитражный суд первой инстанции признал недействительным постановление налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения на основании того обстоятельства, что постановление принято в день составления акта выездной налоговой проверки, чем нарушено право истца на составление и представление возражений по акту. По мнению вышестоящего суда, отменившего это судебное решение, *формальные основания не могут служить причиной для признания недействительным постановления налогового органа*¹.

Как правило, суды придерживаются позиции, что действия налогового органа не являются незаконными только по причине нарушения процедуры привлечения к ответственности. В этом случае суд должен дать оценку допущенным нарушениям и их влиянию на законность и обоснованность вынесенного налоговым органом решения. Судебная практика признает, что сами по себе процессуальные нарушения (например, неизвещение налогоплательщика о времени и месте рассмотрения его возраже-

¹ См.: Пальцева И.В., Рухтина И.С. О практике применения Налогового кодекса Российской Федерации в Федеральном арбитражном суде Северо-Кавказского округа за период с 1 января 1999 года по 1 апреля 2000 года // Вестник ВАС РФ. – 2000. – № 10.

ний на акт выездной налоговой проверки, лишение его возможности присутствовать при принятии решения и, соответственно, представить доказательства, смягчающие ответственность) не являются безусловным основанием для отмены оспариваемых решений налоговых органов, поскольку они подвергаются последующему судебному контролю, где аргументы налогоплательщика могут быть объективно рассмотрены. Основным является довод, что даже при нарушении процедуры досудебного разрешения налогового спора налогоплательщик может в дальнейшем реализовать свое право на судебную защиту, гарантированную ст. 46 Конституции РФ, при соблюдении судом принципа состязательности и равноправия сторон при осуществлении судопроизводства.

ВАС РФ недвусмысленно поддерживает такую позицию, указывая, что по смыслу п. 6 ст. 101 НК РФ нарушение должностным лицом налогового органа требований данной статьи не влечет безусловного признания судом соответствующего решения налогового органа недействительным; в данном случае суд оценивает характер допущенных нарушений и их влияние на законность и обоснованность вынесенного налоговым органом решения¹. Итак, да здравствует торжество содержания над формой, материального права над процессуальным! Не важно, что процедура нарушена, главное разобраться в существе самого дела. Если до вступления в силу НК РФ такой подход еще можно было оправдать отсутствием сколько-нибудь детальной регламентации налоговых процедур, то в настоящее время налогово-процессуальное право представляет достаточно разработанный институт.

Следует поддержать А.В. Брызгалина, полагающего, что любое применение норм права в правовом государстве обеспечивается в первую очередь строгим выполнением процедур, следующих из правовых предписаний, особенно когда речь идет о наказании или о правовом принуждении со стороны государства². Для начала нужно закрепить в НК РФ открытый перечень процессуальных нарушений, влекущих безусловную отмену решений налоговых органов о привлечении к ответственности. Это предоставит судам и иным участникам налогового процесса нормативные критерии для оценки степени влияния процессуальных нарушений на решение вопроса об ответственности лица по существу.

Согласно п. 4 ст. 112 НК РФ обстоятельства, смягчающие или отягчающие налоговую ответственность, устанавливаются судом или налоговым органом, рассматривающим дело, и учитываются им при наложении санкций за налоговые правонарушения. Таким образом, учет обстоятельств, смягчающих или отягчающих налоговую ответственность, — не право, а императивная обязанность судов и налоговых органов. Если при рассмотрении дела о взыскании санкции за налоговое правонарушение бу-

¹ См.: п. 32 Постановления ВАС РФ «О некоторых вопросах применения части 1 Налогового кодекса Российской Федерации» от 28.02.2001 № 5 // Вестник ВАС РФ. — 2001. — № 7.

² Брызгалин А. Ответственность за налоговые правонарушения: острые вопросы правоприменительной практики // Хозяйство и право. — 2001. — № 3. — С. 76.

дет установлено хотя бы одно из смягчающих ответственность обстоятельств, суд (налоговый орган) при определении размера подлежащего взысканию штрафа *обязан* уменьшить его размер не менее чем в два раза по сравнению с предусмотренным соответствующей нормой главы 16 НК РФ¹.

Следует различать такие процессуальные действия, как установление обстоятельств и их заявление. Согласно ст. 65 АПК РФ каждое лицо, участвующее в деле, должно доказать обстоятельства, на которые оно ссылается как на основание своих требований и возражений. Поэтому налогоплательщик, налоговый агент или иное лицо, выступающее в качестве ответчика, заявляя о признании тех или иных обстоятельств в качестве смягчающих налоговую ответственность, обязаны подтвердить их наличие надлежащим образом, прежде всего, документально. «Если налогоплательщик при привлечении его к налоговой ответственности ссылается в суде на смягчающие ответственность обстоятельства, то он должен представить доказательства их наличия, которые могут быть: письменные, вещественные доказательства, заключения экспертов, показания свидетелей, объяснения лиц, участвующих в деле»². Оценка таких обстоятельств, их квалификация в качестве смягчающих находятся в ведении суда. Таким образом, ответчик *заявляет* смягчающие обстоятельства, а суд *устанавливает* их. При этом бремя доказывания обстоятельств как смягчающих возлагается на налогоплательщика.

Тот факт, что смягчающие обстоятельства не были заявлены ответчиком при рассмотрении дела налоговым органом и не отражены в решении налогового органа о привлечении к ответственности, не препятствует для последующего установления таких обстоятельств в суде. Однако, если ответчик не заявил смягчающие обстоятельства в суде первой инстанции, он не вправе ссылаться на них впоследствии при рассмотрении дела в вышестоящих судах.

Учитывая, что п. 3 ст. 114 НК РФ устанавливает лишь минимальный предел снижения налоговой санкции, суд по результатам оценки соответствующих обстоятельств (например, характера совершенного правонарушения, количества смягчающих ответственность обстоятельств, личности налогоплательщика, его материального положения) вправе уменьшить размер взыскания и более, чем в два раза. При этом снижение суммы штрафа до 0 рублей 00 копеек недопустимо, поскольку означало бы по существу полное освобождение нарушителя от налоговой ответственности, что НК РФ в данном случае не предусматривает.

Налоговый процесс заканчивается исполнением вступивших в законную силу решений судов о взыскании налоговых санкций, производимым в соответствии с законодательством об исполнительном производстве.

¹ См.: п. 19 Постановления Пленумов ВС РФ и ВАС РФ от 11.06.99 № 41/9. // Вестник ВАС РФ. – 1999. – № 8.

² Постановление ФАС Северо-Западного округа от 05.02.2001 № А13-4924/00-17 // Справочно-правовая система «Консультант Плюс».

§ 8. Налоговое правонарушение: понятие и признаки

Основаниями налоговой ответственности выступают: 1) *нормативное основание* – закрепленная в законе нормативная модель правонарушения; 2) *фактическое основание* – реально совершенное налоговое правонарушение; 3) *процессуальное основание* – акт налогового органа или суда о привлечении к ответственности.

Налоговое правонарушение – виновно совершенное, вредное, противоправное деяние (действие или бездействие), за которое НК РФ установлена ответственность (ст. 106 НК РФ). Признаки налогового правонарушения включают противоправность, реальность, вредность, виновность, наказуемость.

Противоправность состоит в нарушении действующих норм налогового законодательства. Совершение вредного, осуждаемого деяния, причиняющего ущерб общественным отношениям, но не предусмотренное НК РФ в качестве налогового правонарушения, не является основанием налоговой ответственности. Например, перерегистрация налогоплательщика в оффшорной зоне или иные способы оптимизации налогообложения не поощряются государством, но и налоговым правонарушением признаваться не могут. Квалификации деяния в качестве налогового правонарушения по аналогии также не допускается.

Налоговое правонарушение должно быть совершено *реально*. Это означает, что ответственность наступает только за фактически совершенное, то есть объективированное во вне деяние. При этом налоговое правонарушение может выразиться в форме действия или бездействия. Первое предполагает несоблюдение запретов, второе – неисполнение обязанностей. Субъективное вменение, то есть ответственность за какие-либо проявления психической деятельности (мысли, чувства, намерения, убеждения) или за определенные качества личности (национальность, вероисповедание, социальное положение, родственные или дружеские связи), не допускается. Cogitationis poenam nemo patitur – никто не несет ответственности за свои мысли. Например, руководитель и главный бухгалтер организации могут сколько угодно долго мечтать, обсуждать и планировать налоговое правонарушение, но сама по себе такая деятельность – до реального воплощения незаконной идеи на практике – не влечет привлечение к ответственности.

Вредность деяния не названа законодателем в качестве обязательного признака налогового правонарушения. Такое положение, видимо, связано с преобладанием в налоговом праве формальных составов, ответственность за совершение которых наступает независимо от того, причинен ли реальный ущерб, возникли или нет негативные материальные последствия.

К сожалению, в литературе нередко смешивается вредность как общее свойство любого правонарушения и вред как реальные последствия отдельных правонарушений. Любое правонарушение причиняет вред действующему правопорядку, хотя этот вред не всегда может быть выражен ма-

териально. «Общественная вредность является сущностным свойством правонарушения, которое причиняет вред обществу и интересам отдельных граждан независимо от осознания данного обстоятельства законодателем»¹. Именно вредность (общественная опасность – по уголовно-правовой терминологии) деяния обуславливает его нормативное запрещение. Если поведение лица не несет никаких существенных угроз общественным или частным ценностям, запрещать его не имеет смысла.

Налоговые правонарушения причиняют вред фискальным интересам государства. Однако если учитывать, что налоги – основной доходный источник бюджетов всех уровней, то налоговые правонарушения ущемляют права бюджетополучателей на получение бюджетного финансирования. Таким образом, от налоговых правонарушений страдают пенсионеры, инвалиды, студенты, работники бюджетной сферы.

Наказуемость. Не всякое неисполнение юридической обязанности или несоблюдение запрета, установленного налоговым законодательством, является налоговым правонарушением. Им признаются лишь деяния, совершение которых влечет применение налоговых санкций.

Виновность выражается в упречном психически-волевом отношении нарушителя к правонарушению и его вредным последствиям. Правонарушение возможно только тогда, когда у нарушителя существует реальная возможность выбора своего поведения, иными словами, когда они могут поступить по-разному – правомерно или неправомерно в зависимости от своего сознательно-волевого усмотрения. То есть у нарушителя должна быть осознанная возможность не совершать налоговое правонарушение. Виновность заключается в том, что лицо умышленно или по неосторожности выбирает неправомерное поведение в сфере налогообложения.

НК нормативно закрепляет две формы вины – умысел и неосторожность. *Умысел* (dolus – по лат.) предполагает, что лицо, совершившее налоговое правонарушение, осознавало противоправный характер своих действий (бездействия), желало либо сознательно допускало наступление вредных последствий таких действий (бездействия). *Неосторожность* (culpa – по лат.) представляет собой такую форму вины, при которой лицо, совершившее налоговое правонарушение, не осознавало противоправного характера своих действий (бездействия) либо вредный характер последствий, возникших из-за этих действий (бездействия), хотя должно было и могло это осознавать. Как видим, НК РФ не выделяет в качестве разновидности неосторожной вины *самонадеянность*, сущность которой состоит в том, что нарушитель, предвидя возможность наступления вредных последствий своего действия (бездействия), без достаточных к тому оснований самонадеянно рассчитывает на их предотвращение.

К сожалению, законодатель недостаточно активно использует форму вины в качестве критерия для дифференциации налоговой ответственности. Умысел является необходимым условием для квалификации деяния

¹ См.: Общая теория права и государства / под ред. В.В. Лазарева. – М., 1994. – С. 197.

только по п. 3 ст. 122 НК РФ; это единственный состав, где форма вины определена в качестве квалифицирующего обстоятельства. Неосторожная форма вины может быть учтена в качестве обстоятельства, смягчающего налоговую ответственность. Поскольку единственным обстоятельством, отягчающим налоговую ответственность, НК РФ признает рецидив, наличие у нарушителя умысла на совершение налогового правонарушения не может быть учтена в качестве обстоятельства, отягчающего налоговую ответственность.

Значительные сложности вызывает определение вины коллективных субъектов права. Очевидно, трактовка вины как психического отношения к деянию и его последствиям здесь не подходит, поскольку организация не обладает ни психикой, ни волей, ни сознанием. В процессе многочисленных дискуссий зарубежными и отечественными авторами предлагались различные концепции виновности юридического лица, которые можно условно сгруппировать в два блока: 1) *концепция вины в объективном смысле*, когда виновность организации выводится непосредственно из ее противоправного поведения, то есть за основу берется объективная сторона правонарушения, и организация признается виновной исходя из ее фактических действий (бездействия) как деликтоспособного субъекта права по совершению правонарушения; 2) *концепция вины в субъективном смысле*, когда виновность организации определяется исходя из виновности ее уполномоченных представителей.

Проблема в том, что разнообразие этих концепций перенесено в действующее законодательство, которое не содержит общего, унифицированного определения вины коллективных субъектов. Рассмотрим, как виновность организаций определяется в различных отраслях российского права.

НК РФ, п. 4 ст. 110	Вина организации в совершении налогового правонарушения определяется в зависимости от вины ее должностных лиц либо ее представителей, действия (бездействие) которых обусловили совершение данного налогового правонарушения.	Субъективно-правовая концепция
КоАП РФ, п. 2 ст. 2.1	Юридическое лицо признается виновным в совершении административного правонарушения, если будет установлено, что у него имелась возможность для соблюдения правил и норм, за нарушение которых КоАП РФ или законами субъекта РФ предусмотрена административная ответственность, но данным лицом не были приняты все зависящие от него меры по их соблюдению.	Объективно-правовая концепция
ГК РФ, п. 1 ст. 401	Лицо признается невиновным, если при той степени заботливости и осмотрительности, какая от него требовалась по характеру обязательства и условиям оборота, оно приняло все меры для надлежащего исполнения обязательства.	Объективно-правовая концепция

Как видим, понятие виновности юридического лица в налоговом праве, с одной стороны, в административном и гражданском – с другой, не совпадает, что не способствует *унификации* правового регулирования.

Виновность организации согласно НК РФ определяется на базе *субъективно-правового подхода*, то есть через виновность ее должностных лиц либо представителей. Таким образом, в налоговом законодательстве нашла отражение концепция, согласно которой определить собственную волю организации, отличную от сознания и воли ее работников, практически невозможно; цели юридического лица реализуются волевыми решениями его работников; правонарушение организации обусловливается правонарушениями его должностных лиц, а вина организации выявляется через психическое отношение последних к совершенному правонарушению.

Данная концепция не раз подвергалась справедливой критике. «Будучи организацией, созданной для самостоятельного хозяйствования, с определенным имуществом, – отмечает Е.А. Суханов, – юридическое лицо является вполне реальным образованием, не сводимым ни к своим участникам, ни тем более к работникам, которые в этом качестве не имеют никаких прав на его имущество и ни при каких обстоятельствах не отвечают по его долгам»¹. Попытки представить юридическое лицо как механическую совокупность ее работников и учредителей мы считаем несостоятельной. Действительно, юридическое лицо представляет собой объединение людей для реализации некоторых общих целей. Однако результатом такой интеграции является совершенно новый субъект права, самостоятельный фактически и юридически, обладающий качеством *системности*, то есть наделенный собственными персонифицированными качествами, не сводимыми к характеристикам составляющих его частей. Этот субъект может проявлять собственную волю и действовать виновно, независимо от виновности или невиновности отдельных его работников.

По верному замечанию В. Соловьева, в НК РФ предпринята попытка свести вину юридического лица к вине других лиц, разделить понятие вины юридического лица на составляющие, свести свойство самостоятельного субъекта к свойствам составляющего, но не исчерпывающего его набора элементов². Думается, причиной тому является попытка законодателя сформулировать некую единую, универсальную основу для определения вины и физических, и юридических лиц. В качестве такой основы выбрано определение вины как психического отношения нарушителя к содеянному в форме умысла либо неосторожности. Такой подход легко применим к физическим лицам. Но, поскольку организации не обладают ни рассудком, ни психикой, ни сознанием, применительно к ним говорить о «психическом отношении» невозможно, поэтому в отношении них вина определена законодателем через виновность уполномоченных физических лиц. Таким образом, вина одного самостоятельного субъекта права определяется через виновность другого, что является не самым лучшим вариантом нормативного решения проблемы.

¹ Гражданское право: Учебник / под ред. Е.А. Суханова. – М., 1998. – С. 178.

² См.: Соловьев В. Вина и налоговая ответственность организаций // Хозяйство и право. – 2000. – Приложение к № 6. – С. 31.

Пытаться сформулировать универсальное определение вины физических лиц и организаций достаточно затруднительно, если вообще возможно. Природа вины этих субъектов различна, что обусловлено совершенно различными способами формирования, выражения и проявления их интеллектуально-волевых характеристик. Кроме того, определение вины организации в зависимости от вины ее должностных лиц или представителей вызывает серьезные трудности для доказывания на практике: сначала требуется определиться с толкованием понятия «должностное лицо», которое в НК РФ не раскрывается; затем установить работников, деяния которых обусловили налоговое правонарушение организации в целом; выяснить, действовали ли они в рамках надлежащих полномочий; доказать их виновность, а если представителем организации выступает другое юридическое лицо, процедура доказывания усложняется вдвойне. А как быть, если к налоговому правонарушению организацию привели в целом *правомерные действия* ее должностных лиц? Некоторые авторы вполне серьезно рассуждают о том, что только вступившее в законную силу решение суда о правомерности привлечения к административной ответственности должностных лиц может быть впоследствии положено в основу доказывания виновности налогоплательщика - юридического лица в совершении налогового правонарушения.

Каков же выход? В сфере налогово-правового регулирования законодательно целесообразнее перейти от субъективно-правового к объективно-правовому определению виновности организаций, достаточно подробно разработанному цивилистами и воспринятому административным законодательством. Тем более, на практике как суды, так и налоговые органы, как правило, следуют именно *объективно-правовому подходу* к виновности юридических лиц. Как отмечает Е.В. Желтоухов, «суды сводят содержание вины налогоплательщика к фактическому нарушению норм законодательства о налогах и сборах без выяснения причин их нарушения, а налогоплательщики, осознавая факт нарушения конкретной нормы, обосновывают это объективной невозможностью ее соблюсти либо не совсем четким содержанием нарушенной нормы. В налоговых правонарушениях, определяющее значение будет иметь не интеллектуальная и волевая стороны вины субъекта, а факт добросовестного отношения налогоплательщика к выполнению своих обязанностей»¹.

Характерна эволюция взглядов КС РФ на проблему виновности организаций. Первоначально придерживаясь субъективно-правового подхода, КС РФ указал, что вина юридического лица проявляется в виновном действии (бездействии) соответствующих лиц, действующих от имени предприятия и допустивших правонарушение (Определение от 14.12.2000 № 244-О). Однако в дальнейшем КС РФ изменил свою позицию, посчитав, что организация является невиновной в совершении правонарушения, если правонарушение вызвано чрезвычайными, объективно непредотвратимы-

¹ Желтоухов Е.В. Проблематика вины в налоговых правонарушениях // Налоговые споры: теория и практика. – 2003. – А/октябрь. – С. 20-21.

ми обстоятельствами и другими непредвиденными, непреодолимыми препятствиями, находящимися вне контроля лица, при соблюдении им той степени заботливости и осмотрительности, какая требовалась от него в целях надлежащего исполнения юридических обязанностей (Постановление КС РФ от 27.04.2001 № 7-П). Таким образом, здесь вина юридического лица определяется уже в объективно-правовом значении.

§ 9. Составы налоговых правонарушений

Состав налогового правонарушения представляет собой совокупность установленных НК РФ фактических обстоятельств и признаков, наличие которых позволяет квалифицировать противоправное деяние как определенное налоговое правонарушение. Традиционно состав правонарушения включает четыре обязательных элемента: объект, субъект, объективную и субъективную стороны.

Объект налогового правонарушения – общественные отношения, которым в результате правонарушения причиняется ущерб. Объектом налоговых правонарушений выступают фискальные интересы государства, направленные на формирование доходной части бюджетов всех уровней и внебюджетных фондов.

Субъект налогового правонарушения – деликтоспособные физические лица или организации, совершившие налоговое правонарушение. Для физического лица налоговая деликтоспособность включает достижение шестнадцатилетнего возраста и вменяемость, для организации – статус юридического лица. Деликтоспособность определяется способностью лица к сознательно-волевому поведению, то есть способностью осознавать свои поступки, руководить ими.

Объективная сторона – характеристика противоправного деяния (время, место, орудие, способ, обстановка совершения правонарушения), размер и характер вредных последствий, причинная связь между деянием и вредными последствиями. Составы налоговых правонарушений, объективная сторона которых представляет собой единство трех элементов – противоправного деяния, вреда и причинной связи между ними, называются материальными. Формальные составы непосредственно не связываются с фактическим наступлением вредных последствий, достаточно самого факта совершения противоправного деяния. К материальным составам относятся, например, неуплата или неполная уплата налога, к формальным – отказ эксперта или специалиста от участия в проведении налоговой проверки. Противоправное деяние может выразиться в действии (неисполнение обязанностей) либо бездействии (несоблюдение запретов).

Субъективная сторона – сознательно-волевые признаки налогового правонарушения. Помимо вины они включают мотивы и цели правонарушителя. Мотивы представляют собой побудительные причины, которыми руководствовался нарушитель, цели – конечный результат, к которому он стремился.

НК РФ содержит исчерпывающий перечень налоговых правонарушений, новые составы которых могут устанавливаться только путем внесения соответствующих изменений и дополнений в НК РФ. Всего предусматривается 12 составов налоговых правонарушений, некоторые из которых рассмотрены ниже.

Нарушение срока постановки на учет в налоговом органе (ст. 116 НК РФ). Нарушение налогоплательщиком установленного срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе влечет взыскание штрафа в размере 5 тыс. рублей. При нарушении срока подачи заявления более чем на 90 дней размер штрафа увеличивается до 10 тыс. рублей. Несоответствие заявления о постановке на учет формально установленным требованиям не является основанием для привлечения налогоплательщика к ответственности.

Налогоплательщики подлежат постановке на учет в налоговых органах по месту нахождения организации, месту нахождения ее обособленных подразделений, месту жительства физического лица, а также по месту нахождения принадлежащего им недвижимого имущества и транспортных средств (п. 1 ст. 83 НК РФ). При этом ответственность по ст. 116 НК РФ может наступить лишь при нарушении обязанности встать на учет по месту нахождения обособленного подразделения юридического лица. Дело в том, что учет по месту нахождения принадлежащего налогоплательщику недвижимого имущества и транспортных средств осуществляется на основании сведений регистрирующих органов, следовательно, налогоплательщик не обязан обращаться в налоговый орган с заявлением о постановке на учет.

В случае же государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей действует «принцип одного окна»: и постановка на учет, и государственная регистрация производятся налоговыми органами *одномоментно*, то есть первая процедура автоматически следует за второй; основанием для учета служит не заявление налогоплательщика, а сведения, содержащиеся в Едином государственном реестре юридических лиц (индивидуальных предпринимателей). Для применения ответственности по ст. 116 НК РФ необходимо, прежде всего, доказать наличие обособленного подразделения, в котором осуществлялась деятельность без постановки на учет.

В случае несоблюдения налогоплательщиком в установленные сроки своих обязанностей по постановке на учет, налоговые органы обязаны принимать меры к учету такого налогоплательщика (п. 10 ст. 83 НК РФ). При этом постановка на учет по инициативе налогового органа не освобождает налогоплательщика от ответственности за нарушение срока постановки на учет (ст. 116) или уклонение от постановки на учет (ст. 117)¹.

Состав является формальным, квалификация деяния по ст. 116 НК РФ не зависит от осуществления налогоплательщиком финансово-

¹ Пункт 40 Постановления ВАС РФ от 28.02.2001 № 5 «О некоторых вопросах применения части 1 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник ВАС РФ. – 2001. – № 7.

хозяйственной деятельности, достаточно факта пропуска срока, установленного для постановки на учет. Правонарушение, предусмотренное ст. 116 НК РФ, не является длящимся и считается оконченным с момента истечения указанных в названной статье сроков.

Уклонение от постановки на учет в налоговом органе (ст. 117 НК РФ). Ведение деятельности организацией или индивидуальным предпринимателем без постановки на учет в налоговом органе влечет взыскание штрафа в размере 10 % от доходов, полученных в течение указанного времени в результате такой деятельности, но не менее 20 тыс. рублей. В случае ведения такой деятельности без постановки на учет более трех месяцев штраф увеличивается в два раза.

Если для квалификации деяний по ст. 116 НК достаточно самого факта непостановки на учет, квалификация по ст. 117 НК требует наличия дополнительного обстоятельства – осуществления деятельности. Понятие «деятельности» законодателем не расшифровывается. Думается, речь идет не о любого рода активности налогоплательщика, а о деятельности, направленной на извлечение дохода (прибыли).

Поскольку правонарушения, предусмотренные статьями 116 и 117 НК РФ, имеют во многом сходный состав, требуется выяснить соотношение между ними. Следует поддержать высказанную в литературе позицию, что повторное привлечение к ответственности по ст. 117 НК после применения ст. 116 НК недопустимо, поскольку нарушение срока постановки на налоговый учет, ответственность за которое предусмотрена ст. 116 НК, предполагается (охватывается) составом статьи 117 НК, предусматривающим ответственность за уклонение от постановки на учет¹.

Нарушение срока представления сведений об открытии и закрытии счета в банке (ст. 118 НК РФ). Нарушение налогоплательщиком десятидневного срока представления в налоговый орган информации об открытии или закрытии им счета в каком-либо банке влечет взыскание штрафа в размере 5 тыс. рублей. Десятидневный срок исчисляется с того момента, когда налогоплательщику стало известно об открытии или закрытии счета.

Состав является формальным, и ответственность наступает независимо от вредных последствий (например, наличия недоимки). Вид открытого банковского счета на квалификацию деяния не влияет. При этом несообщение налогоплательщиком налоговому органу сведений о закрытии счета по инициативе банка и без уведомления клиента не влечет ответственности по ст. 118 НК РФ по причине отсутствия вины налогоплательщика.

Непредставление налоговой декларации (ст. 119 НК РФ). Непредставление налогоплательщиком в установленный срок налоговой декларации в налоговый орган по месту учета влечет взыскание штрафа в размере 5 % суммы налога, подлежащей уплате (доплате) на основе этой деклара-

¹ См.: Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н. Ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах // Налоги и финансовое право. – 2003. – № 6. – С. 25.

ции, за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления, но не более 30 % указанной суммы и не менее 100 рублей.

Правонарушение является *длящимся*. Моментом его обнаружения считается день фактической подачи налоговой декларации и регистрации в налоговом органе представленного с просрочкой документа. Кроме того, данное правонарушение имеет формальный состав, то есть ответственность наступает даже в случае отсутствия у налогоплательщика по итогам налогового периода суммы налога, подлежащей к уплате. Наличие либо отсутствие недоимки не влияет на квалификацию деяния. Если сумма налога, подлежащая уплате на основе декларации, равна нулю, то размер штрафа должен составить 100 рублей (минимальный предел налоговой санкции, установленный в п. 1 ст. 119 НК РФ).

Непредставление налоговой декларации в течение более 180 дней по истечении установленного срока влечет взыскание штрафа в размере 30 % суммы налога, подлежащей уплате на основе этой декларации, и 10 % суммы налога, подлежащей уплате на основе этой декларации, за каждый полный или неполный месяц, начиная со 181-го дня.

Одновременное привлечение налогоплательщика к ответственности на основании пп. 1 и 2 ст. 119 НК РФ является неправомерным. Кроме того, предусмотренный ст. 119 НК РФ штраф не может быть взыскан в случае несвоевременного представления налогоплательщиком расчета авансовых платежей по налогу¹.

Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения (ст. 120 НК РФ). Под *грубым нарушением* понимается отсутствие первичных документов; отсутствие счетов-фактур; отсутствие регистров бухгалтерского учета; систематическое (два раза и более в течение календарного года) несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов, финансовых вложений.

Совершение данного правонарушения влечет взыскание штрафа в размере 5 тыс. рублей. Те же деяния, совершенные в течение более одного налогового периода, влекут штраф в размере 15 тыс. рублей. Деяния, повлекшие занижение налоговой базы, влекут взыскание штрафа в размере 10 % от суммы неуплаченного налога, но не менее 15 тыс. рублей.

Неуплата или неполная уплата сумм налога (ст. 122 НК РФ). Неуплата или неполная уплата сумм налога в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога или других неправомерных действий (бездействия) влечет взыскание штрафа в размере 20 % от неуплаченных сумм налога. Те же деяния, совершенные умышленно, влекут взыскание штрафа в размере 40 % от неуплаченных сумм налога.

¹ См.: п. 15 Обзора практики рассмотрения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой НК РФ: Информ. Письмо Президиума ВАС РФ от 17.03.2003 № 71 // Вестник ВАС РФ. – 2003. – № 5.

Состав является *материальным*, поэтому применяется по окончании налогового периода.

Статьи 120 и 122 НК РФ, содержащие недостаточно разграниченные между собой составы налоговых правонарушений, не могут применяться *одновременно* в качестве основания привлечения к ответственности за совершение одних и тех же неправомерных действий (Определение КС РФ от 18.01.2001 № 6-О). В связи с этим при рассмотрении споров, связанных с привлечением налогоплательщика к ответственности за грубое нарушение правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения, повлекшее занижение налоговой базы, необходимо исходить из того, что ответственность за данное нарушение установлена п. 3 ст. 120 НК РФ. Если же занижение налоговой базы, повлекшее неуплату или неполную уплату сумм налога, произошло по иным основаниям, чем указано в абзаце третьем п. 3 ст. 120 НК РФ, налогоплательщик несет ответственность, предусмотренную ст. 122 НК РФ¹.

«Неуплата или неполная уплата сумм налога» означает возникновение у налогоплательщика задолженности перед бюджетом по уплате конкретного налога в результате совершения указанных в ст. 122 НК РФ деяний (действий или бездействия). В связи с этим, если в предыдущем периоде у налогоплательщика имеется переплата определенного налога, которая перекрывает или равна сумме того же налога, заниженной в последующем периоде и подлежащей уплате в тот же бюджет (внебюджетный фонд), и указанная переплата не была ранее зачтена в счет иных задолженностей по данному налогу, состав правонарушения, предусмотренный ст. 122 НК РФ, отсутствует, поскольку занижение суммы налога не привело к возникновению задолженности перед бюджетом в части уплаты конкретного налога².

Невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов (ст. 123 НК РФ). Неправомерное неперечисление (неполное перечисление) сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом, влечет взыскание штрафа в размере 20 % от суммы, подлежащей перечислению.

Правонарушение, предусмотренное ст. 123 НК РФ, может быть вменено налоговому агенту только в том случае, когда он имел *реальную возможность* удержать соответствующую сумму у налогоплательщика, имея в виду, что удержание осуществляется из выплачиваемых налогоплательщику денежных средств. При этом взыскание штрафа за неправомерное неперечисление (неполное перечисление) сумм налога налоговым агентом производится независимо от того, была ли соответствующая сумма удержана последним у налогоплательщика³.

¹ Пункт 41 Постановления ВАС РФ от 28.02.2001 № 5 «О некоторых вопросах применения части 1 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник ВАС РФ. – 2001. – № 7.

² Пункт 42 Постановления ВАС РФ от 28.02.2001 № 5 «О некоторых вопросах применения части 1 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник ВАС РФ. – 2001. – № 7.

³ См.: п. 44 Постановления ВАС РФ от 28.02.2001 № 5 «О некоторых вопросах применения части 1 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник ВАС РФ. – 2001. – № 7.

Несоблюдение порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест (ст. 125 НК РФ). Арест имущества производится при наличии у налогоплательщика недоимки и обоснованных оснований у налогового органа полагать, что лицо может предпринять меры, чтобы скрыться либо скрыть свое имущество. Санкция за данное правонарушение - штраф в размере 10 тыс. рублей.

Непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля (ст. 126 НК РФ). Непредставление в установленный срок в налоговые органы документов и (или) иных сведений, предусмотренных налоговым законодательством, влечет взыскание штрафа в размере 50 рублей за каждый непредставленный документ. При этом каждый документ (справка), касающийся конкретного налогоплательщика, является отдельным документом независимо от способа его представления в налоговый орган: на бумажном или магнитном носителе.

Непредставление документов, ведение которых для целей налогообложения не является обязательным, исключает возможность привлечения к ответственности по п. 1 ст. 126 НК РФ. Ответственность не может быть применена и за непредставление документа, который хотя и поименован в нормативном правовом акте как обязательный к представлению, но является приложением к налоговой декларации (налоговому расчету)¹.

Согласно п. 2 ст. 126 НК РФ отказ организации предоставить имеющиеся у нее документы со сведениями о налогоплательщике по запросу налогового органа, а равно иное уклонение от предоставления таких документов либо предоставление документов с заведомо недостоверными сведениями влекут взыскание штрафа в размере 5 тыс. рублей

При квалификации правонарушения по ст. 126 НК РФ особое внимание придается *конкретизации* налоговым органом запрашиваемых документов. Налогоплательщик освобождается от ответственности, если налоговый орган не указал в требовании, какие именно документы требуется представить. Кроме того, налоговики должны доказать факт наличия этих документов у налогоплательщика и факт отказа их предоставить.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Какова отраслевая природа налоговой ответственности?
2. Что понимает законодатель под общими условиями привлечения к налоговой ответственности?
3. Каковы принципы налоговой ответственности?
4. Как реализуется в налоговом законодательстве презумпция невиновности?
5. Какие обстоятельства освобождают от привлечения к налоговой ответственности?

¹ Пункт 20 Обзора практики рассмотрения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой НК РФ: Информ. Письмо Президиума ВАС РФ от 17.03.2003 № 71 // Вестник ВАС РФ. – 2003. – № 5.

6. В чем заключается специфика налогового процесса?
7. Что собой представляет налоговое правонарушение?
8. Перечислите составы налоговых правонарушений.

ОСОБЕННАЯ ЧАСТЬ

Глава 10. СИСТЕМА НАЛОГОВ И СБОРОВ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Реформирование налоговой системы России продолжается непрерывно. В настоящее время заканчивается кодификация налогового законодательства. Современную ситуацию можно назвать «переходным периодом»: от системы налогов и сборов, установленной Законом РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» в течение последних лет осуществляется постепенный переход к системе налогов и сборов, закрепленной в НК РФ. В ст.ст. 13-15 НК РФ закрепляется следующая система налогов и сборов:

К **федеральным налогам и сборам** относятся:

- 1) налог на добавленную стоимость (глава 21 НК);
- 2) акцизы (глава 22 НК);
- 3) налог на доходы физических лиц (глава 23 НК);
- 4) единый социальный налог (глава 24 НК);
- 5) налог на прибыль организаций (глава 25 НК);
- 6) налог на добычу полезных ископаемых (глава 26 НК);
- 7) водный налог (глава 25.2 НК);
- 9) сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов (глава 25.1 НК);
- 10) государственная пошлина (глава 25.3 НК).

К **региональным налогам** относятся:

- 1) налог на имущество организаций (глава 30 НК);
- 2) налог на игорный бизнес (глава 29 НК);
- 3) транспортный налог (глава 28 НК).

К **местным налогам** относятся:

- 1) земельный налог (глава 31 НК);
- 2) налог на имущество физических лиц (Закон РФ от 09.12.1991 № 2003-1 (ред. от 22.08.2004) «О налогах на имущество физических лиц»).

§ 1. Налог на добавленную стоимость

Налог на добавленную стоимость (НДС) относится к *косвенным налогам*. Это означает, что при реализации товаров (работ, услуг) налогоплательщик дополнительно к цене реализуемых товаров (работ, услуг) обязан предъявить к оплате покупателю и сумму уплаченного НДС. Тем самым налогоплательщик имеет возможность переложить свои расходы по уплате НДС на покупателя, который в свою очередь при перепродаже товара обязан исчислить НДС, переложив бремя по его уплате на «своего» покупателя и так далее – вплоть до конечного потребителя. Таким образом, в результате процесса перепродажи товаров реальное налоговое бремя уплаты

НДС в конечном итоге несут не налогоплательщики, а *конечный потребитель* товаров (работ, услуг).

Налогоплательщики. Налогоплательщиками НДС признаются: 1) *организации*; 2) *индивидуальные предприниматели*; 3) *лица, перемещающие товары через таможенную границу Российской Федерации*.

Организации и индивидуальные предприниматели освобождаются от исполнения обязанностей налогоплательщика, если за три предшествующих календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (кроме подакцизных) не превысила в совокупности 1 млн рублей. Данная льгота не распространяется на лица, реализующие подакцизные товары. Если лицо одновременно реализует и подакцизные, и неподакцизные товары, оно имеет право на освобождение от исполнения обязанностей плательщика НДС только по операциям с неподакцизными товарами (Определение КС РФ от 10.11.2002 № 313-О).

Объект налогообложения. Представляет собой *операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации*, в том числе на безвозмездной основе. Кроме того, к объектам обложения НДС относятся: передача на территории Российской Федерации товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету при исчислении налога на прибыль организаций; выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления; ввоз товаров на таможенную территорию Российской Федерации.

НК РФ предусматривает многочисленные изъятия из перечня операций, которые являются объектом обложения НДС. Так, не облагаются НДС операции, не признаваемые налоговым законодательством реализацией товаров, работ или услуг (п. 3 ст. 39 НК РФ). К ним относятся операции, связанные с обращением российской или иностранной валюты; передача имущества правопреемникам при реорганизации; передача имущества некоммерческим организациям на осуществление основной уставной деятельности, не связанной с предпринимательством; передача имущества инвестиционного характера (вклады в уставный капитал хозяйственных обществ и товариществ, по договору простого товарищества, паевые взносы в паевые фонды кооперативов); передача жилых помещений физическим лицам в домах государственного (муниципального) жилищного фонда при проведении приватизации; изъятие имущества путем конфискации, наследование имущества, обращение в собственность иных лиц бесхозяйных и брошенных вещей, бесхозяйных животных, находки, клада в соответствии с нормами ГК РФ.

Также не признаются объектом налогообложения: передача на безвозмездной основе объектов социально-культурного и жилищно-коммунального назначения, дорог, электрических сетей, подстанций, газовых сетей, водозаборных сооружений и других подобных объектов государственным (местным) органам власти; передача имущества государственных (муниципальных) предприятий, выкупаемого в порядке привати-

ции; выполнение работ (оказание услуг) государственными (местными) органами в рамках выполнения возложенных на них полномочий, если обязательность выполнения таких работ (оказания услуг) установлена законодательством; передача на безвозмездной основе объектов основных средств государственным (местным) органам, а также бюджетным учреждениям, государственным (муниципальным) унитарным предприятиям; операции по реализации земельных участков (долей в них); передача имущественных прав организации ее правопреемнику (правопреемникам).

Поскольку НДС облагаются только операции, осуществляемые на территории Российской Федерации, важное значение приобретает порядок определения *места реализации* товаров (работ, услуг). Согласно ст. 147 НК РФ местом реализации товаров признается территория Российской Федерации, при наличии одного или двух следующих обстоятельств: 1) товар находится на территории Российской Федерации, не отгружается и не транспортируется; 2) товар в момент начала отгрузки или транспортировки находится на территории Российской Федерации.

Местом реализации работ и услуг признается территория Российской Федерации, если: 1) работы (услуги) связаны непосредственно с недвижимым имуществом (за исключением воздушных, морских судов и судов внутреннего плавания, а также космических объектов), находящимся на территории Российской Федерации. К таким работам (услугам), в частности, относятся строительные, монтажные, строительно-монтажные, ремонтные, реставрационные работы, работы по озеленению, услуги по аренде; 2) работы (услуги) связаны непосредственно с движимым имуществом, воздушными, морскими судами и судами внутреннего плавания, находящимися на территории Российской Федерации. К таким работам (услугам) относятся, в частности, монтаж, сборка, переработка, обработка, ремонт и техническое обслуживание; 3) услуги фактически оказываются на территории Российской Федерации в сфере культуры, искусства, образования, физической культуры, туризма, отдыха и спорта; 4) покупатель работ (услуг) осуществляет деятельность на территории Российской Федерации – при передаче в собственность или переуступке патентов, лицензий, торговых марок, авторских прав или иных аналогичных прав; оказании консультационных, юридических, бухгалтерских, инжиниринговых, рекламных услуг, услуг по обработке информации, при проведении научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ; предоставлении персонала; сдаче в аренду движимого имущества, за исключением наземных автотранспортных средств и т.д.; 5) деятельность организации или индивидуального предпринимателя, которые выполняют работы (оказывают услуги), осуществляется на территории Российской Федерации (в случаях, не указанных выше).

По общему правилу местом осуществления деятельности лица считается территория Российской Федерации в случае его фактического присутствия на территории России на основе государственной регистрации, а при отсутствии государственной регистрации - на основании места, указанного

в учредительных документах организации, места управления организацией, места нахождения ее постоянно действующего исполнительного органа, места нахождения постоянного представительства в Российской Федерации либо места жительства индивидуального предпринимателя.

Налоговая база. Определяется как *стоимость реализованных товаров (работ, услуг)*, с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них НДС. При применении различных налоговых ставок налоговая база определяется отдельно по каждому виду товаров (работ, услуг), облагаемых по разным ставкам, при применении одинаковых ставок – суммарно по всем видам операций, облагаемых по этой ставке.

При ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации налоговая база определяется как сумма: 1) таможенной стоимости этих товаров; 2) подлежащей уплате таможенной пошлины; 3) подлежащих уплате акцизов (по подакцизным товарам).

Налоговый период. Составляет *календарный месяц*. Для налогоплательщиков (налоговых агентов) с ежемесячными в течение квартала суммами выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета налога, не превышающими два миллиона рублей, налоговый период устанавливается как квартал.

Налоговые ставки. Общая налоговая ставка составляет 18 % от налоговой базы. Льготная (пониженная) ставка в размере 10 % установлена для ряда социально значимых категорий товаров – некоторых продовольственных товаров (мяса, молока, сахара, соли, хлеба, муки и т.п.), товаров для детей, периодических печатных изданий, некоторых медицинских товаров.

Кроме того, для ряда объектов налогообложения НК РФ устанавливается ставка, равную 0 %¹. Такая ставка применяется, в частности, в отношении: экспортируемых товаров, а также работ (услуг), непосредственно связанных с производством и реализацией таких товаров; работ (услуг), связанных с перевозкой (транспортировкой) через таможенную территорию России транзитных товаров; услуг по перевозке пассажиров и багажа при условии, что пункт отправления или пункт назначения пассажиров и багажа расположены за пределами территории Российской Федерации, при оформлении перевозок на основании единых международных перевозочных документов; работ (услуг), выполняемых (оказываемых) непосредственно в космическом пространстве, а также комплекса подготовительных наземных работ (услуг), технологически обусловленного и неразрывно связанного с выполнением работ (оказанием услуг) непосредственно в космическом пространстве, и др.

Порядок исчисления и уплаты налога. Сумма НДС исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы, а при

¹ Постановлением КС РФ от 14.07.2003 № 12-П взаимосвязанные положения п. 1 ст. 164 и пп. 1 и 4 ст. 165 признаны не противоречащими Конституции РФ, как закрепляющие обязательность представления налогоплательщиком в налоговые органы документов согласно установленному перечню для подтверждения обоснованности применения ставки 0 % по НДС.

раздельном учете (когда используются различные ставки) - как сумма НДС, полученная в результате сложения сумм налогов, исчисляемых отдельно по каждой ставке.

Общая сумма НДС исчисляется по итогам каждого налогового периода применительно ко всем операциям, признаваемым объектом налогообложения и совершенным в налоговом периоде.

Уплата НДС производится по итогам каждого налогового периода исходя из фактической реализации товаров (работ, услуг) не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. Налог уплачивается по месту налогового учета налогоплательщиков, которые обязаны представить в налоговые органы налоговую декларацию в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налогоплательщики с ежемесячными в течение квартала суммами выручки от реализации товаров (работ, услуг), не превышающими 1 млн рублей, вправе уплачивать НДС исходя из фактической реализации товаров (работ, услуг) за истекший квартал не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом.

При реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав) налогоплательщик дополнительно к цене реализуемых товаров (работ, услуг) обязан предъявить к оплате покупателю этих товаров (работ, услуг, имущественных прав) соответствующую сумму НДС. Реализуя товары (работы, услуги), продавец обязан в 5-дневный срок со дня отгрузки товара (выполнении работ, оказания услуг, передаче имущественных прав) выставить покупателю *счет-фактуру* - документ, служащий основанием для принятия предъявленных сумм НДС к вычету или возмещению.

Важное значение при уплате НДС имеют *налоговые вычеты*, на которые налогоплательщик вправе уменьшить общую сумму уплачиваемого НДС. Вычетам подлежат суммы НДС, предъявленные налогоплательщику и уплаченные им при приобретении товаров (работ, услуг). Таким образом, сумма НДС исчисляется по итогам каждого налогового периода как общая сумма налога, полученная в результате сложения сумм налогов, исчисляемых отдельно по ставкам 18 %, 10 % и 0 %, уменьшенная на сумму налоговых вычетов:

$$\text{НДС} = (\text{НБ}' \times 0,18 + \text{НБ}'' \times 0,1 + \text{НБ}''' \times 0) - \text{НВ},$$
 где НДС – сумма налога, подлежащая к уплате; НБ' – налоговая база, к которой применяется ставка 18 %; НБ'' – налоговая база, к которой применяется ставка 10 %; НБ''' – налоговая база, к которой применяется ставка 0 %; НВ – налоговые вычеты.

Таким образом, фактически сумма НДС представляет собой разницу между суммой НДС, уплаченной налогоплательщику покупателями его товаров (работ, услуг), и суммой НДС, уплаченной ранее самим налогоплательщиком поставщикам различного рода товаров (работ, услуг).

Если по итогам налогового периода сумма налоговых вычетов превышает общую сумму НДС, исчисленного по всем операциям налогоплательщика, то полученная разница должна быть возмещена (зачтена, воз-

вращена) налогоплательщику, а сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет, по итогам этого налогового периода принимается равной нулю.

В отдельных случаях обязанность по исчислению, удержанию и перечислению НДС возлагается на *налоговых агентов*. Например, очень сложно проконтролировать уплату НДС иностранными лицами, не состоящими на учете в российских налоговых органах в качестве налогоплательщиков. Возможности налогового контроля и государственно-властного воздействия на них существенно ограничены. Поэтому обязанность по удержанию и уплате НДС таких налогоплательщиков возлагается на налоговых агентов, в качестве которых выступают организации и индивидуальные предприниматели, состоящие на учете в налоговых органах и приобретающие на территории Российской Федерации товары (работы, услуги) у иностранных лиц.

Налоговые льготы. От налогообложения НДС освобождаются: предоставление арендодателем в аренду помещений иностранным гражданам или организациям, аккредитованным в Российской Федерации; реализация ряда медицинских товаров и услуг; оказание услуг по содержанию детей в дошкольных учреждениях; услуги по перевозке пассажиров городским пассажирским транспортом общего пользования (за исключением такси, в том числе маршрутного); ритуальные услуги; услуги по предоставлению в пользование жилых помещений в жилищном фонде всех форм собственности; некоторые услуги в сфере образования; ряд услуг, оказываемых учреждениями культуры и искусства, и др.

Не подлежат налогообложению, в частности, следующие операции: реализация предметов (литературы) религиозного назначения, производимых и реализуемых религиозными организациями; реализация товаров (работ, услуг), производимых и реализуемых общественными организациями инвалидов; осуществление банками банковских операций; реализация изделий народных художественных промыслов; оказание услуг по страхованию; проведение лотерей, организация тотализаторов и других основанных на риске игр организациями игорного бизнеса; передача товаров (выполнение работ, оказание услуг) безвозмездно в рамках благотворительной деятельности; выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ за счет средств бюджетов и т.д. (ст. 149 НК РФ).

В случае, если налогоплательщиком осуществляются операции, подлежащие налогообложению НДС, и операции, освобождаемые от налогообложения, он обязан вести *раздельный учет* таких операций.

§ 2. Акцизы

Акцизы (как и НДС) относятся к косвенным налогам, бремя уплаты которых перекладывается налогоплательщиками на потребителей товаров.

Налогоплательщики. Налогоплательщиками акциза являются *организации и индивидуальные предприниматели, совершающие операции, под-*

лежащие налогообложению акцизами, а также лица, признаваемые налогоплательщиками в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации.

Подакцизные товары. В Российской Федерации установлен довольно ограниченный перечень подакцизных товаров. По каким критериям законодатель выбирает такие товары? Традиционно к подакцизным товарам относились предметы роскоши. В настоящее время акцизами, прежде всего, облагаются социально вредные товары, в сдерживании потребления которых заинтересовано государство и общество. Кроме того, к подакцизным нередко относятся высокорентабельные товары, реализация которых приносит налогоплательщикам сверхприбыль. Как видим, акцизам – как ни одному другому налогу – свойственна *регулирующая функция*, прежде всего в сфере потребления.

В перечень подакцизных товаров включали винно-водочные изделия, икру осетровых и лососевых рыб, готовую деликатесную продукцию из ценных видов рыб и морепродуктов, шоколад, табачные изделия, шины для легковых автомобилей, ювелирные изделия, высококачественные изделия из фарфора и хрусталя, ковры и ковровые изделия, ружья охотничьи, яхты и катера, меховые изделия, одежду из натуральной кожи и др.¹ В настоящее время НК РФ относит к подакцизным товарам спирт этиловый, спиртосодержащую и алкогольную продукцию, пиво, табачную продукцию, автомобили легковые и мотоциклы с мощностью двигателя свыше 150 л.с., автомобильный и прямогонный бензин, дизельное топливо и моторные масла для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей (ст. 181 НК РФ).

Объект налогообложения. Представляет собой *реализацию на территории Российской Федерации подакцизных товаров*. Таким образом, объектом налогообложения является не доход или имущество, а особый вид деятельности – операции по обороту подакцизных товаров, совершенные налогоплательщиком.

Налоговая база. Определяется отдельно по каждому виду подакцизных товаров. В зависимости от налоговых ставок, установленных в отношении подакцизных товаров, налоговая база определяется: 1) как *объем в натуральном выражении* реализованных товаров – по подакцизным товарам, в отношении которых установлены твердые налоговые ставки (в абсолютной сумме на единицу измерения); 2) как *стоимость* реализованных товаров – по подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные (в процентах) налоговые ставки.

В отношении подакцизных товаров, для которых установлены различные налоговые ставки, налоговая база определяется применительно к каждой налоговой ставке.

Налоговый период составляет календарный месяц.

¹ См.: Шепенко Р.А. Акцизы. – М., 2001. – С. 63-64.

Налоговые ставки. Устанавливаются отдельно по каждой категории подакцизных товаров. В отношении сигарет и папирос установлена комбинированная ставка, состоящая из адвалорной (в процентах) и твердо фиксированной составляющих. Все остальные ставки установлены в твердо фиксированной сумме за единицу налогообложения. Так, для вин натуральных (за исключением шампанских, игристых, газированных, шипучих) ставка составляет 2 рубля 20 копеек за литр; для сигар – 16 рублей 35 копеек за 1 штуку; для дизельного топлива – 1080 рублей за 1 тонну.

Порядок исчисления и уплаты. Сумма акциза, подлежащая уплате, исчисляется налогоплательщиком самостоятельно. По подакцизным товарам, в отношении которых установлены твердые ставки, она исчисляется как произведение налоговой ставки и налоговой базы, по подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные (в процентах) налоговые ставки, – как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

Общая сумма акциза при совершении операций с подакцизными товарами представляет собой сумму, полученную в результате сложения сумм акциза, исчисленных для каждого вида подакцизного товара, облагаемых акцизом по разным налоговым ставкам.

Уплата акциза в большинстве случаев производится исходя из фактической реализации (передачи) подакцизных товаров за истекший налоговый период не позднее 25-го числа месяца, следующего за отчетным месяцем.

Налоговые льготы. Согласно ст. 183 НК РФ освобождаются от налогообложения передача подакцизных товаров одним структурным подразделением другому одной и той же организации; реализация нефтепродуктов налогоплательщиком; первичная реализация конфискованных и бесхозных подакцизных товаров и др.

§ 3. Налог на доходы физических лиц

Налогоплательщики. Включают две группы физических лиц: 1) *налоговые резиденты* – физические лица, фактически находящиеся на территории Российской Федерации не менее 183 дней в календарном году; 2) *физические лица, не являющиеся налоговыми резидентами* (нерезиденты), то есть фактически находящиеся на территории Российской Федерации более 183 дней в календарном году.

От определения статуса налогоплательщика как налогового резидента или нерезидента зависит выбор объекта налогообложения и налоговой ставки. Возраст, вменяемость, гражданство и другие личностные характеристики не влияют на признание физического лица налогоплательщиком.

Объект налогообложения. В зависимости от статуса налогоплательщика объектом налогообложения признается: 1) для налоговых резидентов – доход, полученный от источников в Российской Федерации и (или) за ее

пределами; 2) для нерезидентов – доход, полученный от источников в Российской Федерации.

НК РФ выделяет три формы доходов: доходы в денежной форме; доходы в натуральной форме; доходы в виде материальной выгоды.

Доходы могут быть выплачены физическому лицу наличными денежными средствами непосредственно из кассы предприятия, перечислены на банковский счет налогоплательщика либо по его требованию на счета третьих лиц. Если доходы (расходы) выражены (номинированы) в иностранной валюте, для целей налогообложения они пересчитываются в рубль по курсу ЦБ РФ, установленному на дату фактического получения доходов (на дату фактического осуществления расходов).

К доходам в натуральной форме относятся: оплата (полностью или частично) за него организациями или индивидуальными предпринимателями товаров (работ, услуг) или имущественных прав, в том числе коммунальных услуг, питания, отдыха, обучения в интересах налогоплательщика; полученные налогоплательщиком товары, выполненные в интересах налогоплательщика работы, оказанные в интересах налогоплательщика услуги на безвозмездной основе; оплата труда в натуральной форме.

Материальной выгодой признаются льготные проценты за пользование заемными (кредитными) средствами, приобретение товаров (работ, услуг) у взаимозависимых лиц по сниженной цене, льготное приобретение ценных бумаг.

Налоговая база. Представляет собой стоимостную характеристику (точнее – денежное выражение) доходов налогоплательщика, полученных в налоговом периоде (в календарном году): от всех источников – для налоговых резидентов; от источников в Российской Федерации – для лиц, не являющихся налоговыми резидентами. При определении налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им или право на распоряжение которыми у него возникло в налоговом периоде (календарном году). Налоговая база определяется отдельно по каждому виду доходов, в отношении которых установлены различные налоговые ставки.

Налоговые льготы. От налогообложения освобождаются более тридцати видов доходов физических лиц. Среди них различного рода государственные пособия, выплаты и компенсации, государственные пенсии, стипендии, алименты, гранты, материальная помощь работникам (в размере до 4 тыс. рублей) и др.

Кроме того, предусматриваются четыре вида налоговых вычетов, уменьшающих налоговую базу и, соответственно, общий размер налога на доходы. Налоговые вычеты предоставляются лишь тем налогоплательщикам, которые получали в налоговом периоде доходы, облагаемые по ставке 13 %.

1) *Стандартные вычеты.* Имеют поощрительный характер. Вычеты в размере 3 тыс. рублей и 500 рублей предоставляются за особые заслуги перед государством и малозащищенным категориям граждан (ликвидация аварии на Чернобыльской АЭС, участие в Великой Отечественной войне

или иных боевых действиях, инвалидность и т.п.). Стандартный вычет в размере 400 рублей предоставляется всем налогоплательщикам в качестве некоторого минимума дохода, свободного от налогообложения. Налогоплательщикам, имеющим право более чем на один из перечисленных выше налоговых вычетов, предоставляется максимальный из них. Вычет в размере 300 рублей предусмотрен родителям на каждого ребенка, находящегося на их обеспечении. Если первые два вида стандартных вычетов применяются без ограничения размеров дохода, то два последних применяются лишь до того месяца, в котором доход налогоплательщика, исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода работодателем, предоставляющим налоговый вычет, превысил 20 000 рублей.

2) *Социальные вычеты.* Предоставляются в сумме доходов, перечисляемых налогоплательщиком на благотворительные цели в размере фактически произведенных расходов, но не более 25 % суммы дохода, полученного в налоговом периоде; в сумме, уплаченной налогоплательщиком в налоговом периоде за обучение в образовательных учреждениях, – в размере фактически произведенных расходов на обучение, но не более 38 000 рублей; в сумме, уплаченной налогоплательщиком в налоговом периоде за услуги по лечению, предоставленные медицинскими учреждениями Российской Федерации.

3) *Имущественные вычеты.* При совершении сделок с имуществом налогоплательщик имеет право на два вида вычета. Первый вычет (доходного типа) предоставляется по суммам, полученным налогоплательщиком от продажи (реализации) имущества, второй (расходного типа) – по суммам, израсходованным на новое строительство либо приобретение на территории России жилого дома или квартиры.

4) *Профессиональные вычеты.* Предоставляются в сумме фактически произведенных и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с извлечением доходов, индивидуальным предпринимателям, а также лицам, получающим доходы от выполнения работ (оказания услуг) по договорам гражданско-правового характера либо от творческой деятельности.

Налоговый период равен календарному году.

Налоговая ставка. НК РФ предусматривает *общую ставку* в размере 13 % и три *специальные ставки*. Так, ставка в размере 35 % устанавливается в отношении «необычных доходов» – стоимости любых выигрышей и призов, получаемых в рекламных конкурсах; страховых выплат по договорам добровольного страхования, заключенных на льготных условиях; материальной выгоды в виде заемных (кредитных) средств. Ставка в размере 30 % устанавливается для нерезидентов. Ставка в размере 9 % предусмотрена в отношении дивидендов.

Налоговая декларация. Представляется не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом: 1) индивидуальными предпринимателями; 2) лицами, занимающимися частной практикой (нотариусы, детективы, частные охранники); 3) лицами, получающими возна-

граждения по договорам гражданско-правового характера либо доходы от продажи имущества, принадлежащего им на праве собственности; 4) налоговыми резидентами, получающими доходы из источников за пределами Российской Федерации.

Порядок исчисления и уплаты налога. Сумма налога исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. Если в течение налогового периода налогоплательщик получил доходы, облагаемые по различным ставкам, то налоговая база определяется и налог исчисляется *раздельно* по доходам, облагаемым по ставкам 13 %, 35 %, 30 % и 6 % соответственно. При этом налоговые вычеты применяются исключительно к доходам, облагаемым по налоговой ставке в 13 %. Для доходов, в отношении которых предусмотрены иные налоговые ставки (30%, 35% и 6%), налоговая база определяется как денежное выражение таких доходов, подлежащих налогообложению; при этом налоговые вычеты не применяются. Таким образом, налоговые вычеты предоставляются только физическим лицам, являющимся налоговыми резидентами РФ.

Общая сумма налога получается в результате сложения сумм налога, исчисленных по каждой ставке отдельно: $НД = Н' + Н'' + Н''' + Н'''' = (Д' - НВ) \times 0,13 + Д'' \times 0,35 + Д''' \times 0,3 + Д'''' \times 0,6$, где НД – общая сумма налога на доходы; Н', Н'', Н''', Н'''' – налог на доходы, облагаемые соответственно по ставкам 13 %, 35 %, 30 % и 6 %; НВ – совокупность налоговых вычетов; Д', Д'', Д''', Д'''' – совокупность доходов, облагаемых по налоговым ставкам 13 %, 35 %, 30 % и 6 % соответственно.

Налог должен быть исчислен и уплачен следующими лицами: налоговыми агентами - по суммам доходов, выплаченных налогоплательщику; индивидуальными предпринимателями – по суммам доходов, полученных ими от предпринимательской деятельности; физическими лицами, получившими вознаграждения по гражданско-правовым договорам (аренда, купля-продажа имущества и т.п.), а также любые доходы, с которых не был удержан налог налоговыми агентами, – по суммам таких доходов.

Исчисление налоговой базы налоговыми агентами производится на основе данных бухгалтерского учета. Налоговые агенты обязаны удержать и перечислить в бюджет начисленную сумму налога непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате. Срок уплаты налога для налоговых агентов устанавливается в зависимости от формы выплаты дохода (наличная или безналичная) не позднее: дня фактического получения в банке наличных денежных средств на выплату дохода; дня перечисления дохода на счета налогоплательщика либо по его поручению на счета третьих лиц в банках.

Индивидуальные предприниматели и иные категории налогоплательщиков обязаны исчислить общую сумму налога самостоятельно и уплатить ее по месту учета не позднее 15 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

§ 4. Единый социальный налог

Единый социальный налог (далее - ЕСН) заменил совокупность уплачивавшихся ранее обязательных страховых взносов в государственные внебюджетные фонды. При этом целевое назначение ЕСН сохранилось: он предназначен для мобилизации средств для реализации права граждан на государственное пенсионное и социальное обеспечение (страхование), медицинскую помощь. Поступления от ЕСН зачисляются по установленным нормативам в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования и фонды обязательного медицинского страхования. Таким образом, ЕСН является целевым налогом.

Налогоплательщики. НК РФ устанавливает две самостоятельные группы налогоплательщиков: 1) лица (организации, индивидуальные предприниматели, физические лица), производящие выплаты физическим лицам; 2) индивидуальные предприниматели, адвокаты. Если лицо одновременно относится к обеим группам налогоплательщиков, оно должно исчислять и уплачивать ЕСН по каждому основанию отдельно.

Объект налогообложения. Для налогоплательщиков первой группы объектом налогообложения признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые (выплачиваемые) в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам (за исключением гражданско-правовых договоров, предметом которых является переход права собственности или иных вещных прав на имущество, а также связанных с передачей имущества в пользование).

Объектом налогообложения для налогоплательщиков второй группы (индивидуальные предприниматели, адвокаты) признаются доходы от предпринимательской либо иной профессиональной деятельности за вычетом расходов, связанных с их извлечением.

Налоговая база. Для налогоплательщиков первой группы она представляет собой сумму выплат и иных вознаграждений, начисленных налогоплательщиками за налоговый период в пользу физических лиц. При этом учитываются любые вознаграждения, независимо от формы их выплаты. К такому вознаграждению, например, может относиться полная или частичная оплата товаров (работ, услуг, имущественных прав), предназначенных для самого физического лица либо членов его семьи, в том числе коммунальных услуг, питания, отдыха, обучения в их интересах. Налоговая база определяется отдельно по каждому физическому лицу с начала налогового периода по истечении каждого месяца нарастающим итогом.

Для индивидуальных предпринимателей налоговой базой является сумма доходов, полученных ими за налоговый период и в денежной, и в натуральной форме от предпринимательской либо иной профессиональной деятельности, за вычетом расходов, связанных с их извлечением.

Суммы, не подлежащие налогообложению. Включают различного рода государственные пособия, компенсационные выплаты, суммы единовременной материальной помощи, оказываемой физическим лицам в связи

со стихийным бедствием или другим чрезвычайным обстоятельством в целях возмещения причиненного им материального ущерба или вреда их здоровью, а также физическим лицам, пострадавшим от террористических актов на территории Российской Федерации, и др.

Налоговые льготы. От уплаты ЕСН освобождаются:

1) организации – с сумм выплат и иных вознаграждений, не превышающих в течение налогового периода 100 000 рублей на каждого работника, являющегося инвалидом I, II или III группы;

2) общественные организации инвалидов, среди членов которых инвалиды составляют не менее 80 %; организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов и в которых среднесписочная численность инвалидов – не менее 50 %, а доля заработной платы инвалидов в фонде оплаты труда – не менее 25 %; учреждения, созданные для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных социальных целей, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям, единственными собственниками имущества которых являются указанные общественные организации инвалидов – с сумм выплат и иных вознаграждений, не превышающих 100 000 рублей в течение налогового периода на каждого отдельного работника;

3) индивидуальные предприниматели, являющиеся инвалидами I, II или III группы, в части доходов от предпринимательской и иной профессиональной деятельности в размере, не превышающем 100 000 рублей в течение налогового периода;

Налоговый период составляет календарный год. Отчетными периодами по налогу признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Налоговые ставки. Включают как твердо фиксированную, так и адвалорную (процентную) составляющие к налоговой базе. При этом ставки ЕСН по своему характеру являются *прогрессивно-регрессивными*: то есть с ростом налоговой базы размер твердо фиксированной части ставки увеличивается, а адвалорной – уменьшается.

Для лиц (организаций, индивидуальных предпринимателей, физических лиц), производящих выплаты физическим лицам, установлена следующая шкала налоговых ставок: при величине выплат до 280 000 рублей в год – 26 %; при величине выплат от 280 001 рублей до 600 000 рублей в год – 72 800 рублей. + 10 % с суммы превышения 280 000 рублей; при величине выплат свыше 600 000 рублей – 104 800 рублей + 2 % с суммы превышения 600 000 рублей.

Применение регрессивных элементов призвано стимулировать повышение заработной платы работодателем.

Порядок исчисления и уплаты. Сумма ЕСН определяется как соответствующая процентная доля налоговой базы. Налог исчисляется и упла-

чивается налогоплательщиками отдельно в федеральный бюджет и в каждый внебюджетный фонд.

В течение отчетного периода по итогам каждого календарного месяца налогоплательщики производят исчисление ежемесячных авансовых платежей по налогу, исходя из величины выплат и иных вознаграждений, начисленных с начала налогового периода до окончания соответствующего календарного месяца, и ставки налога. Уплата ежемесячных авансовых платежей производится не позднее 15-го числа следующего месяца.

Расчет сумм авансовых платежей, подлежащих уплате в течение налогового периода индивидуальными предпринимателями, производится налоговым органом исходя из налоговой базы за предыдущий налоговый период и налоговых ставок.

§ 5. Налог на прибыль организаций

Налогоплательщики. Налог на прибыль является прямым. Налогоплательщиками признаются все *российские организации*, а также *иностранные организации*, осуществляющие свою деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства и (или) получающие доходы от источников в Российской Федерации. Иностранные организации уплачивают налог с доходов, полученных от источников в Российской Федерации, в то время как российские организации – из всех источников. Такой порядок называется принципом резидентства.

Объект налогообложения. Представляет собой *прибыль*, полученную налогоплательщиком. Прибыль – это доходы налогоплательщика, уменьшенные на величину произведенных им расходов: $П = Д - Р$, где П – прибыль налогоплательщика, Д – доходы, Р – расходы.

Доходы налогоплательщика подразделяются на две группы: 1) *доходы от реализации*, представляющие собой выручку от реализации товаров (работ, услуг), а также имущественных прав; 2) *внереализационные доходы*, включающие все иные доходы непроизводственного характера (от долевого участия в других организациях; признанные должником или подлежащие уплате на основании решения суда штрафные санкции; арендная плата; проценты, полученные по договорам займа, кредита, банковского счета, банковского вклада, а также по ценным бумагам и другим долговым обязательствам; безвозмездно полученное имущество и т.п.).

Многие виды доходов не учитываются при определении налоговой базы. К ним, в частности, относятся доходы в виде имущества (иных средств, имущественных прав), полученного в форме залога или задатка; в виде взносов (вкладов) в уставный (складочный) капитал (фонд) организации; полученного бюджетными учреждениями по решению органов исполнительной власти всех уровней; по договорам кредита или займа, а также в счет погашения таких заимствований; унитарными предприятиями от собственника имущества или уполномоченного им органа; религиозными организациями в связи с совершением религиозных обрядов и церемоний и

от реализации религиозной литературы и предметов религиозного назначения и др.

Расходы – это обоснованные и документально подтвержденные затраты, произведенные налогоплательщиком для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Под *обоснованными* расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Под *документально подтвержденными* расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации, либо документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, и (или) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы

Расходы налогоплательщика, аналогично доходам, также подразделяются на две группы:

1) *расходы, связанные с производством и реализацией* (материальные расходы на приобретение сырья, материалов, инвентаря, топлива, комплектующих изделий, суммы начисленной амортизации, расходы на оплату труда, ремонт, освоение природных ресурсов, научные исследования, страхование и т.п.);

2) *внереализационные расходы* – затраты, непосредственно не связанные с производством и (или) реализацией товаров (работ, услуг). К ним, в частности, относятся расходы на содержание переданного по договору аренды (лизинга) имущества; проценты по долговым обязательствам любого вида; судебные расходы и арбитражные сборы; расходы на услуги банков; суммы безнадежных долгов; потери от стихийных бедствий, аварий и других чрезвычайных ситуаций и т.п.

Метод начислений и кассовый метод. Для определения доходов и расходов могут применяться два метода – *метод начислений* и *кассовый метод*. При этом метод начисления применяется в качестве общего, кассовый метод – в специально предусмотренных случаях.

Метод начислений состоит в том, что доходы и расходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления средств или иной формы их оплаты. Например, для доходов от реализации датой получения дохода считается день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг, имущественных прав), независимо от фактического поступления денежных средств в их оплату.

Кассовый метод предполагает, что датой получения дохода признается день фактического поступления средств на счета в банках и (или) в кассу, поступления иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, а также погашение задолженности перед налогоплательщиком иным способом. Расходами признаются затраты после их фактической оплаты. Кассовый метод вправе использовать организации (за исключением банков), имеющие в среднем за предыдущие четыре квартала сумму выручки

от реализации товаров (работ, услуг) без учета НДС не более 1 млн рублей за каждый квартал.

Налоговая база. Представляет собой *денежное выражение прибыли*, подлежащей налогообложению. Исходя из этого все доходы и расходы налогоплательщика в целях налогообложения учитываются в денежной форме. При определении налоговой базы прибыль исчисляется нарастающим итогом с начала налогового периода. Если в отчетном (налоговом) периоде налогоплательщиком получен убыток (то есть прибыль отсутствует), то налоговая база признается равной нулю.

Налоговая ставка. Общая налоговая ставка составляет 24 %. При этом сумма налога, исчисленная по ставке 6,5 %, зачисляется в *федеральный бюджет*; по ставке 17,5 % - в *региональные бюджеты*. Налоговая ставка налога, подлежащего зачислению в региональные бюджеты, законами субъектов РФ может быть понижена для отдельных категорий налогоплательщиков. При этом указанная налоговая ставка не может быть ниже 13,5 %.

Налоговые ставки на доходы иностранных организаций, не связанные с деятельностью в Российской Федерации через постоянное представительство, устанавливаются в размере 10 % - от использования, содержания или сдачи в аренду (фрахта) подвижных транспортных средств или контейнеров в связи с осуществлением международных перевозок и 20 % - со всех иных доходов.

Налоговый период. Составляет *календарный год*. Отчетными периодами признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года. Отчетными периодами для налогоплательщиков, исчисляющих ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли, признаются месяц, два месяца, три месяца и так далее до окончания календарного года.

Порядок исчисления налога и авансовых платежей. Налог на прибыль определяется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. Сумма налога по итогам налогового периода и суммы авансовых платежей по итогам отчетных периодов определяются налогоплательщиком самостоятельно на основе данных налогового учета.

Ежемесячные авансовые платежи могут исчисляться двумя методами: 1) «от достигнутого», то есть на основе начисленных ранее (в предыдущем отчетном периоде) сумм авансовых платежей; 2) исходя из фактически полученной прибыли, рассчитываемой нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответствующего месяца.

Сроки и порядок уплаты налога. В зависимости от метода исчисления ежемесячные авансовые платежи, подлежащие уплате в течение отчетного периода, уплачиваются: 1) при исчислении налога «от достигнутого» – не позднее 28-го числа каждого месяца этого отчетного периода; 2) при исчислении налога по фактически полученной прибыли – не позднее 28-го числа месяца, следующего за месяцем, по итогам которого производится исчисление налога.

Налог на прибыль, подлежащий уплате по истечении налогового периода, уплачивается не позднее 28 марта следующего года. Именно этот день установлен как последний для подачи налоговой декларации по налогу на прибыль.

§ 6. Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов

Плательщики сборов – организации и физические лица, получающие в установленном порядке лицензию (разрешение) на пользование объектами животного мира на территории Российской Федерации.

Кроме того, плательщиками сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов признаются организации и физические лица, получающие в установленном порядке лицензию (разрешение) на пользование объектами водных биологических ресурсов во внутренних водах, в территориальном море, на континентальном шельфе Российской Федерации и в исключительной экономической зоне Российской Федерации, а также в Азовском, Каспийском, Баренцевом морях и в районе архипелага Шпицберген.

Объектами обложения признаются объекты животного мира и объекты водных биологических ресурсов, изъятие которых из среды их обитания осуществляется на основании соответствующей лицензии.

Не признаются объектами обложения объекты животного мира и объекты водных биологических ресурсов, пользование которыми осуществляется для удовлетворения личных нужд представителями коренных малочисленных народов Севера, Сибири и Дальнего Востока Российской Федерации и лицами, не относящимися к коренным малочисленным народам, но постоянно проживающими в местах их традиционного проживания и традиционной хозяйственной деятельности, для которых охота и рыболовство являются основой существования. Такое право распространяется только на количество (объем) объектов, добываемых для удовлетворения личных нужд, в местах традиционного проживания и традиционной хозяйственной деятельности данной категории плательщиков.

Ставки сбора за каждый объект животного мира устанавливаются в твердых размерах. Так, за овцебыка или зубра размер ставки составляет 15 000 рублей; за благородного оленя или лося – 1 500 рублей; за пятнистого оленя, лань, снежного барана – 600 рублей. Подобным образом устанавливаются ставки за каждый объект водных биологических ресурсов.

Порядок исчисления сборов. Сумма сбора определяется в отношении каждого объекта животного мира как произведение соответствующего количества объектов животного мира и соответствующей ставки.

Порядок и сроки уплаты сборов. Сумму сбора за пользование объектами животного мира плательщики уплачивают при получении лицензии (разрешения) на пользование объектами животного мира.

Сумма сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов уплачивается в виде разового и регулярных взносов. Сумма разового взноса определяется как доля исчисленной суммы сбора, размер которой равен 10 %. Уплата разового взноса производится при получении лицензии (разрешения) на пользование объектами водных биологических ресурсов. Оставшаяся сумма сбора, определяемая как разность между исчисленной суммой сбора и суммой разового взноса, уплачивается равными долями в виде регулярных взносов в течение всего срока действия лицензии (разрешения) на пользование объектами водных биологических ресурсов ежемесячно не позднее 20-го числа.

Уплата сборов производится: физическими лицами, за исключением индивидуальных предпринимателей, – по местонахождению органа, выдавшего лицензию (разрешение); плательщиками-организациями и индивидуальными предпринимателями – по месту своего учета.

§ 7. Водный налог

Налогоплательщиками водного налога признаются организации и физические лица, осуществляющие специальное и (или) особое водопользование.

Объекты налогообложения - следующие вид водопользования: 1) забор воды из водных объектов; 2) использование акватории водных объектов, за исключением лесосплава в плотях и кошелях; 3) использование водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики; 4) использование водных объектов для целей лесосплава в плотях и кошелях.

Не признаются объектами налогообложения более десяти видов водопользования, включая забор из подземных водных объектов воды, содержащей полезные ископаемые и (или) природные лечебные ресурсы, а также термальных вод; забор воды из водных объектов для обеспечения пожарной безопасности, а также для ликвидации стихийных бедствий и последствий аварий; забор морскими судами, судами внутреннего и смешанного (река – море) плавания воды из водных объектов для обеспечения работы технологического оборудования; забор воды из водных объектов и использование акватории водных объектов для рыбоводства и воспроизводства водных биологических ресурсов и т.д.

Налоговая база. По каждому виду водопользования, признаваемому объектом налогообложения, налоговая база определяется налогоплательщиком отдельно в отношении каждого водного объекта. В случае, если в отношении водного объекта установлены различные налоговые ставки, налоговая база определяется налогоплательщиком применительно к каждой налоговой ставке.

1) При заборе воды налоговая база определяется как объем воды, забранной из водного объекта за налоговый период. Объем воды, забранной из водного объекта, определяется на основании показаний водоизмерительных приборов, отражаемых в журнале первичного учета использова-

ния воды. В случае отсутствия водоизмерительных приборов объем забранной воды определяется исходя из времени работы и производительности технических средств. В случае невозможности определения объема забранной воды исходя из времени работы и производительности технических средств объем забранной воды определяется исходя из норм водопотребления.

2) При использовании акватории водных объектов, за исключением лесосплава в плотях и кошелях, налоговая база определяется как площадь предоставленного лицензией водного пространства.

3) При использовании водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики налоговая база определяется как количество произведенной за налоговый период электроэнергии.

4) При использовании водных объектов для целей лесосплава в плотях и кошелях налоговая база определяется как произведение объема древесины, сплавляемой в плотях и кошелях за налоговый период, выраженного в тысячах кубических метров, и расстояния сплава, выраженного в километрах, деленного на 100.

Налоговым периодом признается квартал.

Налоговые ставки устанавливаются по бассейнам рек, озер, морей и экономическим районам в твердых размерах (в рублях за 1 000 куб. метров воды). При заборе воды сверх установленных квартальных (годовых) лимитов водопользования налоговые ставки в части такого превышения устанавливаются в пятикратном размере налоговых ставок. В случае отсутствия у налогоплательщика утвержденных квартальных лимитов квартальные лимиты определяются расчетно как одна четвертая утвержденного годового лимита.

Ставка водного налога при заборе воды из водных объектов для водоснабжения населения устанавливается в размере 70 рублей за одну тысячу кубических метров воды, забранной из водного объекта.

Порядок исчисления налога. Налогоплательщик исчисляет сумму налога самостоятельно. Сумма налога по итогам каждого налогового периода исчисляется как произведение налоговой базы и соответствующей ей налоговой ставки. Общая сумма налога представляет собой сумму, полученную в результате сложения сумм налога, исчисленных в отношении всех видов водопользования.

Налоговая декларация представляется налогоплательщиком в налоговый орган по местонахождению объекта налогообложения в срок, установленный для уплаты налога. Иностранцы представляют также копию налоговой декларации в налоговый орган по местонахождению органа, выдавшего лицензию на водопользование, в срок, установленный для уплаты налога.

Порядок и сроки уплаты налога. Общая сумма водного налога уплачивается по местонахождению объекта налогообложения. Налог подлежит уплате в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Какие-либо **налоговые льготы** по водному налогу не предусмотрены.

§ 8. Государственная пошлина

Государственная пошлина представляет собой сбор, взимаемый с частных лиц при их обращении в государственные органы, органы местного самоуправления, иные органы и (или) к должностным лицам за совершением в отношении этих лиц юридически значимых действий, за исключением действий, совершаемых консульскими учреждениями Российской Федерации. При этом выдача документов (их копий, дубликатов) также приравнивается к юридически значимым действиям.

Плательщиками государственной пошлины признаются организации и физические лица, которые: 1) обращаются за совершением юридически значимых действий к уполномоченным субъектам; 2) выступают ответчиками в судах общей юрисдикции, арбитражных судах или по делам, рассматриваемым мировыми судьями, и если при этом решение суда принято не в их пользу и истец освобожден от уплаты государственной пошлины.

Порядок и сроки уплаты. НК РФ предусматривает уплату государственной пошлины в следующих случаях: 1) при обращении в КС РФ, в суды общей юрисдикции, арбитражные суды или к мировым судьям – до подачи запроса, ходатайства, заявления, искового заявления, жалобы (в том числе апелляционной, кассационной или надзорной); 2) физические лица – в десятидневный срок со дня вступления в законную силу решения суда; 3) при обращении за совершением нотариальных действий – до совершения нотариальных действий; 4) при обращении за выдачей документов (их копий, дубликатов) – до выдачи документов (их копий, дубликатов); 5) при обращении за проставлением апостиля – до проставления апостиля; 6) при обращении за совершением иных юридически значимых действий – до подачи заявлений и (или) иных документов на совершение таких действий либо до подачи соответствующих документов.

По общему правилу государственная пошлина уплачивается самим плательщиком. Если за совершением юридически значимого действия одновременно обратились несколько плательщиков, не имеющих права на льготы, государственная пошлина уплачивается плательщиками в равных долях.

Размеры государственной пошлины. НК РФ дифференцирует размеры государственной пошлины:

1) *в твердо фиксированных суммах* (например, при подаче искового заявления в арбитражный суд по спорам о признании сделок недействительными государственная пошлина взимается в размере 2 000 рублей);

2) *в процентном выражении* (например, при подаче искового заявления имущественного характера в арбитражный суд при цене иска до 50 000 рублей государственная пошлина взимается в размере 4 % цены иска, но не менее 500 рублей);

3) в *комбинированной форме* (например, при подаче искового заявления имущественного характера в арбитражный суд при цене иска от 50 001 рубля до 100 000 рублей размер государственной пошлины составляет 2 000 рублей плюс 3 % суммы, превышающей 50 000 рублей).

Как видим, законодатель отказался от распространенной ранее практики устанавливать размеры государственных пошлин в величинах, кратных к минимальному размеру оплаты труда. Исходя из имущественного положения плательщика суды вправе уменьшить размер уплачиваемой им государственной пошлины либо отсрочить (рассрочить) ее уплату.

Льготы. От уплаты государственной пошлины освобождаются более десяти категорий плательщиков, в том числе: суды общей юрисдикции, арбитражные суды и мировые судьи – при направлении (подаче) запросов в КС РФ и в конституционные (уставные) суды субъектов РФ; органы исполнительной власти или местного самоуправления – при государственной регистрации выпусков (дополнительных выпусков) государственных или муниципальных ценных бумаг; государственные и муниципальные музеи, архивы, библиотеки и иные государственные и муниципальные хранилища культурных ценностей – за право временного вывоза культурных ценностей, находящихся в их фондах на постоянном хранении; физические лица – Герои Советского Союза, Герои Российской Федерации и полные кавалеры ордена Славы, участники и инвалиды Великой Отечественной войны – по делам, рассматриваемым в судах общей юрисдикции, мировыми судьями, в КС РФ, при обращении в органы и (или) к должностным лицам, совершающим нотариальные действия, и в органы, осуществляющие государственную регистрацию актов гражданского состояния.

Кроме того, НК РФ предусматривает освобождение от уплаты государственной пошлины при обращении в суды общей юрисдикции, арбитражные суды, в КС РФ и конституционные суды субъектов РФ, к мировым судьям и в других случаях по ряду категорий дел, а также для отдельных категорий плательщиков.

§ 9. Налог на добычу полезных ископаемых

Налогоплательщики. Организации и индивидуальные предприниматели, признаваемые *пользователями недр* в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Объект налогообложения. Представляет собой полезные ископаемые, добытые из недр на территории Российской Федерации либо за ее пределами, если эта добыча осуществляется на территориях, находящихся под юрисдикцией Российской Федерации (а также арендуемых у иностранных государств или используемых на основании международного договора) на участке недр, предоставленном налогоплательщику в пользование.

Полезным ископаемым признается продукция горнодобывающей промышленности и разработки карьеров, содержащаяся в фактически добытом

(извлеченном) из недр (отходов, потерь) минеральном сырье (породе, жидкости и иной смеси), первая по своему качеству соответствующая государственному стандарту Российской Федерации, стандарту отрасли, региональному стандарту, международному стандарту, а в случае отсутствия указанных стандартов для отдельного добытого полезного ископаемого – стандарту (техническим условиям) организации (предприятия).

Налоговая база. Установлена в виде *стоимости добытых полезных ископаемых*. Налоговая база определяется отдельно по каждому виду добытого полезного ископаемого. Оценка стоимости добытых полезных ископаемых определяется налогоплательщиком самостоятельно.

Налоговый период составляет *календарный месяц*.

Налоговая ставка. НК РФ устанавливает различные налоговые ставки в зависимости от вида полезного ископаемого. Так, налогообложение производится по ставке 3,8 % при добыче калийных солей; 4,0 % – торфа, угля каменного и бурого, антрацита и горючих сланцев, апатитовых и фосфоритовых руд; 4,8 % – руд черных металлов; 5,5 % – сырья радиоактивных металлов, соли природной и чистого хлористого натрия, подземных промышленных и термальных вод, бокситов; 6,0 % – горнорудного неметаллического сырья; 6,5 % – концентратов и других полупродуктов, содержащих драгоценные металлы (за исключением золота); 7,5 % – минеральных вод; 8,0 % – руд цветных и редких металлов, природных алмазов и других драгоценных и полудрагоценных камней; 16,5 % – углеводородного сырья.

Порядок исчисления и уплаты. Сумма налога исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы по итогам каждого налогового периода по каждому виду добытого полезного ископаемого. Налог подлежит уплате по месту нахождения каждого участка недр, предоставленного налогоплательщику в пользование. Сумма налога, подлежащая уплате по итогам налогового периода, уплачивается не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

§ 10. Транспортный налог

Транспортный налог относится к региональным налогам, вводится в действие законами субъектов РФ и обязателен к уплате на территории соответствующего региона. Вводя налог, региональные законодательные (представительные) органы определяют ставку налога в пределах, установленных НК РФ, порядок и сроки его уплаты, форму отчетности по данному налогу. Кроме того, субъекты РФ могут предусматривать налоговые льготы и основания для их использования.

Налогоплательщиками признаются лица, на которых зарегистрированы транспортные средства, признаваемые объектом налогообложения.

Объектом налогообложения являются автомобили, мотоциклы, мотороллеры, автобусы и другие самоходные машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу, самолеты, вертолеты, теплоходы, яхты, парусные суда, катера, снегоходы, мотосани, моторные лодки, гидроцик-

лы, несамоходные (буксируемые суда) и другие водные и воздушные транспортные средства.

Не являются объектом налогообложения: весельные лодки, моторные лодки с двигателем мощностью не свыше 5 л.с.; автомобили легковые, специально оборудованные для использования инвалидами, а также автомобили легковые с мощностью двигателя до 100 л.с., полученные (приобретенные) через органы социальной защиты населения; промысловые морские и речные суда; пассажирские и грузовые морские, речные и воздушные суда, находящиеся в собственности организаций, основным видом деятельности которых является осуществление пассажирских и грузовых перевозок; тракторы, самоходные комбайны всех марок, специальные автомашины (молоковозы, скотовозы, машины для перевозки и внесения минеральных удобрений, ветеринарной помощи, технического обслуживания), зарегистрированные на сельскохозяйственных товаропроизводителей и используемые для производства сельскохозяйственной продукции; самолеты и вертолеты санитарной авиации и медицинской службы и др.

Налоговая база определяется следующим образом: 1) в отношении транспортных средств, имеющих двигатели, – как мощность двигателя транспортного средства в лошадиных силах; 2) в отношении водных несамоходных (буксируемых) транспортных средств, для которых определяется валовая вместимость, – как валовая вместимость в регистровых тоннах; 3) в отношении иных водных и воздушных транспортных средств, – как единица транспортного средства.

Налоговым периодом признается календарный год. Отчетными периодами для налогоплательщиков, являющихся организациями, признаются первый квартал, второй квартал, третий квартал. При установлении налога законодательные (представительные) органы субъектов Российской Федерации вправе не устанавливать отчетные периоды.

Налоговые ставки устанавливаются в твердо фиксированной сумме - в зависимости от мощности двигателя или валовой вместимости транспортных средств, категории транспортных средств в расчете на одну лошадиную силу мощности двигателя транспортного средства, одну регистровую тонну транспортного средства или единицу транспортного средства.

Порядок исчисления налога. Налогоплательщики, являющиеся организациями, исчисляют сумму налога и сумму авансового платежа по налогу самостоятельно. Сумма налога, подлежащая уплате налогоплательщиками, являющимися физическими лицами, исчисляется налоговыми органами на основании сведений, которые представляются в налоговые органы органами, осуществляющими государственную регистрацию транспортных средств на территории Российской Федерации.

По общему правилу, сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по итогам налогового периода, исчисляется в отношении каждого транспортного средства как произведение налоговой базы и налоговой ставки.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет налогоплательщиками, являющимися организациями, определяется как разница между исчислен-

ной суммой налога и суммами авансовых платежей по налогу, подлежащих уплате в течение налогового периода. Налогоплательщики, являющиеся организациями, исчисляют суммы авансовых платежей по налогу по истечении каждого отчетного периода в размере одной четвертой произведения соответствующей налоговой базы и налоговой ставки.

Порядок исчисления налога. Уплата налога и авансовых платежей по налогу производится налогоплательщиками по месту нахождения транспортных средств в порядке и сроки, которые установлены законами субъектов РФ. В течение налогового периода налогоплательщики, являющиеся организациями, уплачивают авансовые платежи по налогу, если законами субъектов РФ не предусмотрено иное. Налогоплательщики, являющиеся физическими лицами, уплачивают транспортный налог на основании налогового уведомления, направляемого налоговым органом.

§ 11. Налог на игорный бизнес

Игорный бизнес определяется в НК РФ как предпринимательская деятельность, связанная с извлечением организациями или индивидуальными предпринимателями доходов в виде выигрыша и (или) платы за проведение азартных игр и (или) пари, не являющаяся реализацией товаров (имущественных прав), работ или услуг.

Налогоплательщиками признаются организации или индивидуальные предприниматели, осуществляющие предпринимательскую деятельность в сфере игорного бизнеса.

Объекты налогообложения. К ним относятся:

1) игровой стол - специально оборудованное у организатора игорного заведения место с одним или несколькими игровыми полями, предназначенное для проведения азартных игр с любым видом выигрыша, в которых организатор игорного заведения через своих представителей участвует как сторона или как организатор;

2) игровой автомат – специальное оборудование (механическое, электрическое, электронное или иное техническое оборудование), установленное организатором игорного заведения и используемое для проведения азартных игр с любым видом выигрыша без участия в указанных играх представителей организатора игорного заведения;

3) касса тотализатора или касса букмекерской конторы – специально оборудованное место у организатора игорного заведения (организатора тотализатора), где учитывается общая сумма ставок и определяется сумма выигрыша, подлежащая выплате.

Каждый объект налогообложения регистрируется в налоговом органе по месту его установки не позднее чем за два рабочих дня до даты установки каждого объекта налогообложения. Регистрация производится налоговым органом на основании заявления налогоплательщика с обязательной выдачей свидетельства о регистрации объекта (объектов) налогообложения.

Налогоплательщик также обязан зарегистрировать в налоговых органах по месту регистрации объектов налогообложения любое изменение количества объектов налогообложения не позднее чем за два рабочих дня до даты установки или выбытия каждого объекта налогообложения.

Объект налогообложения считается зарегистрированным с даты представления налогоплательщиком в налоговый орган заявления о регистрации объекта (объектов) налогообложения.

Налоговая база. По каждому из объектов налогообложения налоговая база определяется отдельно как *общее количество соответствующих объектов налогообложения*.

Налоговым периодом признается календарный месяц.

Налоговые ставки устанавливаются законами субъектов РФ в следующих пределах: 1) за один игровой стол – от 25 000 до 125 000 рублей; 2) за один игровой автомат – от 1 500 до 7 500 рублей; 3) за одну кассу тотализатора или одну кассу букмекерской конторы – от 25 000 до 125 000 рублей.

Порядок исчисления налога. Сумма налога исчисляется налогоплательщиком самостоятельно как произведение налоговой базы, установленной по каждому объекту налогообложения, и ставки налога, установленной для каждого объекта налогообложения. Если один игровой стол имеет более одного игрового поля¹, ставка налога по указанному игровому столу увеличивается кратно количеству игровых полей.

Налоговая декларация за истекший налоговый период представляется налогоплательщиком в налоговый орган по месту регистрации объектов налогообложения не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. Налоговая декларация заполняется налогоплательщиком с учетом изменения количества объектов налогообложения за истекший налоговый период.

При установке нового объекта (новых объектов) налогообложения до 15-го числа текущего налогового периода сумма налога исчисляется как произведение общего количества соответствующих объектов налогообложения (включая установленный новый объект налогообложения) и ставки налога, установленной для этих объектов налогообложения.

При установке нового объекта (новых объектов) налогообложения после 15-го числа текущего налогового периода сумма налога по этому объекту (этим объектам) за этот налоговый период исчисляется как произведение количества данных объектов налогообложения и одной второй ставки налога, установленной для этих объектов налогообложения.

При выбытии объекта (объектов) налогообложения до 15-го числа (включительно) текущего налогового периода сумма налога по этому объекту (этим объектам) за этот налоговый период исчисляется как произве-

¹ игровое поле – специальное место на игровом столе, оборудованное в соответствии с правилами азартной игры, где проводится азартная игра с любым количеством участников и только с одним представителем организатора игорного заведения, участвующим в указанной игре;

дение количества данных объектов налогообложения и одной второй ставки налога, установленной для этих объектов налогообложения.

При выбытии объекта (объектов) налогообложения после 15-го числа текущего налогового периода сумма налога исчисляется как произведение общего количества соответствующих объектов налогообложения (включая выбывший объект (объекты) налогообложения) и ставки налога, установленной для этих объектов налогообложения.

Порядок и сроки уплаты. Налог, подлежащий уплате по итогам налогового периода, уплачивается налогоплательщиком по месту регистрации в налоговом органе объектов налогообложения не позднее срока, установленного для подачи налоговой декларации за соответствующий налоговый период.

§ 12. Налог на имущество организаций

Налог на имущество организаций относится к региональным налогам, устанавливается НК РФ и региональными законами, вводится в действие в соответствии с законами субъектов РФ и с момента введения в действие обязателен к уплате на территории соответствующего субъекта РФ.

Налогоплательщиками признаются российские организации и иностранные организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства и (или) имеющие в собственности недвижимое имущество на территории, континентальном шельфе или в исключительной экономической зоне Российской Федерации.

Объектом налогообложения для российских организаций признается движимое и недвижимое имущество (включая имущество, переданное во временное владение, пользование, распоряжение или доверительное управление, внесенное в совместную деятельность), учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета.

Объектом налогообложения для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, признается движимое и недвижимое имущество, относящееся к объектам основных средств. Объектом налогообложения для иностранных организаций, не осуществляющих деятельности в Российской Федерации через постоянные представительства, признается находящееся на территории Российской Федерации недвижимое имущество, принадлежащее им на праве собственности.

Налоговая база определяется как среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения. Налоговая база определяется налогоплательщиками самостоятельно. При этом среднегодовая (средняя) стоимость имущества за налоговый (отчетный) период определяется как частное от деления суммы, полученной в результате сложения величин остаточной стоимости имущества на 1-е число каждого месяца налогового (отчетного) периода и 1-е число следующего за налоговым (отчетным) пе-

риодом месяца, на количество месяцев в налоговом (отчетном) периоде, увеличенное на единицу.

Налоговым периодом признается календарный год. Отчетными периодами являются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Налоговые ставки устанавливаются законами субъектов РФ и не могут превышать 2,2 %. Допускается установление дифференцированных налоговых ставок в зависимости от категорий налогоплательщиков и (или) имущества, признаваемого объектом налогообложения.

Налоговые льготы. Достаточно много субъектов освобождаются от налогообложения, в частности: организации и учреждения уголовно-исполнительной системы Минюста РФ – в отношении имущества, используемого для осуществления возложенных на них функций; религиозные организации – в отношении имущества, используемого ими для осуществления религиозной деятельности; общероссийские общественные организации инвалидов, среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80 %, – в отношении имущества, используемого ими для осуществления их уставной деятельности; организации, основным видом деятельности которых является производство фармацевтической продукции, в отношении имущества, используемого ими для производства ветеринарных иммунобиологических препаратов, предназначенных для борьбы с эпидемиями и эпизоотиями; организации – в отношении объектов, признаваемых памятниками истории и культуры федерального значения; имущество коллегий адвокатов, адвокатских бюро и юридических консультаций и др.

Порядок исчисления и уплаты. Сумма налога исчисляется по итогам налогового периода как произведение соответствующей налоговой ставки и налоговой базы, определенной за налоговый период. Налог и авансовые платежи по налогу подлежат уплате налогоплательщиками в порядке и сроки, которые установлены законами субъектов РФ.

§ 13. Земельный налог

Земельный налог относится к *местным налогам*. Он устанавливается НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований, вводится в действие и прекращает действовать в соответствии с НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований и обязателен к уплате на территориях этих муниципальных образований. Аналогичный порядок установления и введения налога действует и в городах федерального значения Москве и Санкт-Петербурге.

Устанавливая земельный налог, представительные органы муниципальных образований (городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) определяют налоговые ставки в пределах, установленных НК

РФ, порядок и сроки уплаты налога. При этом могут также устанавливаться налоговые льготы, основания и порядок их применения, включая установление размера не облагаемой налогом суммы для отдельных категорий налогоплательщиков.

Налогоплательщиками признаются *организации и физические лица*, обладающие земельными участками на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения.

Объектом налогообложения являются *земельные участки*, расположенные в пределах муниципального образования (городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга), на территории которого введен земельный налог.

Не признаются объектом налогообложения земельные участки: 1) изъятые из оборота; 2) ограниченные в обороте в соответствии с законодательством, которые заняты особо ценными объектами культурного наследия народов Российской Федерации, объектами, включенными в Список всемирного наследия, историко-культурными заповедниками, объектами археологического наследия; 3) ограниченные в обороте в соответствии с законодательством, предоставленные для обеспечения обороны, безопасности и таможенных нужд; 4) ограниченные в обороте в соответствии с законодательством, в пределах лесного фонда; 5) ограниченные в обороте в соответствии с законодательством, занятые находящимися в государственной собственности водными объектами в составе водного фонда, за исключением земельных участков, занятых обособленными водными объектами.

Налоговая база определяется как *кадастровая стоимость земельных участков, признаваемых объектом налогообложения*. Кадастровая стоимость земельного участка определяется в соответствии с земельным законодательством.

Налоговая база определяется в отношении каждого земельного участка как его кадастровая стоимость по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом. Налоговая база определяется отдельно в отношении долей в праве общей собственности на земельный участок, в отношении которых налогоплательщиками признаются разные лица либо установлены различные налоговые ставки.

Организации определяют налоговую базу самостоятельно на основании сведений государственного земельного кадастра о каждом земельном участке, принадлежащем им на праве собственности или праве постоянного (бессрочного) пользования. Индивидуальные предприниматели определяют налоговую базу самостоятельно в отношении земельных участков, используемых ими в предпринимательской деятельности, на основании сведений государственного земельного кадастра о каждом земельном участке, принадлежащем им на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения. Налоговая база для каждого физического лица, не являющегося индивиду-

альным предпринимателем, определяется налоговыми органами на основании сведений, которые представляются в налоговые органы органами, осуществляющими ведение государственного земельного кадастра, органами, осуществляющими регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, и органами муниципальных образований.

Налоговая база в отношении земельных участков, находящихся в общей долевой собственности, определяется для каждого из налогоплательщиков, являющихся собственниками данного земельного участка, пропорционально его доле в общей долевой собственности. Налоговая база в отношении земельных участков, находящихся в общей совместной собственности, определяется для каждого из налогоплательщиков, являющихся собственниками данного земельного участка, в равных долях.

Налоговым периодом признается календарный год. Отчетными периодами для организаций и физических лиц, являющихся индивидуальными предпринимателями, признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Налоговые ставки устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) и не могут превышать:

1) 0,3 % в отношении земельных участков: отнесенных к землям сельскохозяйственного назначения или к землям в составе зон сельскохозяйственного использования в поселениях и используемых для сельскохозяйственного производства; занятых жилищным фондом и объектами инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса (за исключением доли в праве на земельный участок, приходящейся на объект, не относящийся к жилищному фонду и к объектам инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса) или предоставленных для жилищного строительства; предоставленных для личного подсобного хозяйства, садоводства, огородничества или животноводства;

2) 1,5 % в отношении прочих земельных участков.

Допускается установление дифференцированных налоговых ставок в зависимости от категорий земель и (или) разрешенного использования земельного участка.

Налоговые льготы. От налогообложения освобождаются, в частности:

1) организации и учреждения уголовно-исполнительной системы Минюста РФ – в отношении земельных участков, предоставленных для непосредственного выполнения возложенных на эти организации и учреждения функций;

2) организации – в отношении земельных участков, занятых государственными автомобильными дорогами общего пользования;

3) организации – в отношении земельных участков, непосредственно занятых объектами мобилизационного назначения и (или) мобилизационными мощностями, законсервированными и (или) не используемыми в производстве; всеми видами мобилизационных запасов (резервов) и дру-

гим имуществом мобилизационного назначения, отнесенным к создаваемым по решениям органов государственной власти страховым запасам; испытательными полигонами, снаряжательными базами, аэродромами, объектами единой системы организации воздушного движения, отнесенными к объектам особого назначения;

4) религиозные организации – в отношении принадлежащих им земельных участков, на которых расположены здания, строения и сооружения религиозного и благотворительного назначения;

5) общероссийские общественные организации инвалидов, среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80 %, – в отношении земельных участков, используемых ими для осуществления уставной деятельности; организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов указанных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50 %, а их доля в фонде оплаты труда – не менее 25 %, – в отношении земельных участков, используемых ими для производства и (или) реализации товаров, работ и услуг (за исключением брокерских и иных посреднических услуг); учреждения, единственными собственниками имущества которых являются указанные организации инвалидов, – в отношении земельных участков, используемых ими для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных целей социальной защиты и реабилитации инвалидов, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям и др.

Кроме того, НК РФ предусматривает *налоговые вычеты* для целого ряда категорий налогоплательщиков. Так, налоговая база уменьшается на не облагаемую налогом сумму в размере 10 000 рублей на одного налогоплательщика на территории одного муниципального образования (городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) в отношении земельного участка, находящегося в собственности, постоянном (бессрочном) пользовании или пожизненном наследуемом владении следующих категорий налогоплательщиков: 1) Героев Советского Союза, Героев Российской Федерации, полных кавалеров ордена Славы; 2) инвалидов, имеющих III степень ограничения способности к трудовой деятельности, а также лиц, которые имеют I и II группу инвалидности, установленную до 1 января 2004 года без вынесения заключения о степени ограничения способности к трудовой деятельности; 3) инвалидов с детства; 4) ветеранов и инвалидов Великой Отечественной войны, а также ветеранов и инвалидов боевых действий; 5) чернобыльцев и приравненных к ним лиц; 6) физических лиц, принимавших в составе подразделений особого риска непосредственное участие в испытаниях ядерного и термоядерного оружия, ликвидации аварий ядерных установок на средствах вооружения и военных объектах; 7) физических лиц, получивших или перенесших лучевую болезнь или ставших инвалидами в результате испытаний, учений и иных работ, связанных

с любыми видами ядерных установок, включая ядерное оружие и космическую технику.

Порядок исчисления налога и авансовых платежей. Сумма налога исчисляется по истечении налогового периода как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. Организации исчисляют сумму налога и авансовых платежей самостоятельно. Индивидуальные предприниматели исчисляют сумму налога и авансовых платежей самостоятельно в отношении земельных участков, используемых ими в предпринимательской деятельности. Сумма налога и авансовых платежей по налогу, подлежащая уплате в бюджет налогоплательщиками, являющимися физическими лицами, исчисляется налоговыми органами.

Сумма авансового платежа, подлежащая уплате физическим лицом, уплачивающим налог на основании налогового уведомления, исчисляется как произведение соответствующей налоговой базы и установленной нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) доли налоговой ставки в размере, не превышающем одной второй налоговой ставки, в случае установления одного авансового платежа, и одной третьей налоговой ставки в случае установления двух авансовых платежей.

Если отчетный период определен как квартал, суммы авансовых платежей исчисляются по истечении первого, второго и третьего квартала текущего налогового периода как одну четвертую соответствующей налоговой ставки процентной доли кадастровой стоимости земельного участка по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

Порядок и сроки уплаты налога и авансовых платежей. Земельный налог и авансовые платежи подлежат уплате налогоплательщиками в порядке и в сроки, которые установлены нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга).

В течение налогового периода налогоплательщики уплачивают авансовые платежи по налогу, если нормативным правовым актом представительного органа муниципального образования (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) не предусмотрено иное. Налог и авансовые платежи по налогу уплачиваются в бюджет по месту нахождения земельных участков, признаваемых объектом налогообложения. Налогоплательщики, являющиеся физическими лицами, уплачивают налог и авансовые платежи по налогу на основании налогового уведомления, направленного налоговым органом.

Организации или индивидуальные предприниматели по истечении налогового периода представляют в налоговый орган по месту нахождения земельного участка налоговую декларацию не позднее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом. Расчеты сумм по авансовым платежам по налогу представляются налогоплательщиками в течение на-

логового периода не позднее последнего числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.

§ 14. Налог на имущество физических лиц

Налог на имущество физических лиц до сих пор не включен отдельной главой в часть вторую НК РФ. Его правовое регулирование осуществляется Законом РФ от 09.12.1991 № 2003-1 (ред. от 22.08.2004) «О налогах на имущество физических лиц».

Налогоплательщики. Физические лица - собственники имущества, признаваемого объектом налогообложения.

Если имущество, признаваемое объектом налогообложения, находится в общей долевой собственности нескольких физических лиц, налогоплательщиком в отношении этого имущества признается каждое из этих физических лиц соразмерно его доле в этом имуществе. В аналогичном порядке определяются налогоплательщики, если такое имущество находится в общей долевой собственности физических лиц и предприятий (организаций). Если имущество, признаваемое объектом налогообложения, находится в общей совместной собственности нескольких физических лиц, они несут равную ответственность по исполнению налогового обязательства. При этом плательщиком налога может быть одно из этих лиц, определяемое по соглашению между ними.

Объекты налогообложения. Признаются жилые дома, квартиры, дачи, гаражи и иные строения, помещения и сооружения;

Ставки налога устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления в зависимости от суммарной инвентаризационной стоимости. Представительные органы местного самоуправления могут определять дифференциацию ставок в установленных пределах в зависимости от суммарной инвентаризационной стоимости, типа использования и по иным критериям. Ставки налога устанавливаются в следующих пределах: до 300 тыс. рублей – до 0,1 %; от 300 тыс. рублей до 500 тыс. рублей – от 0,1 до 0,3 %; свыше 500 рублей – от 0,3 до 2, 0 %.

Налоговые льготы. От уплаты налогов на имущество физических лиц освобождаются следующие категории граждан: Герои Советского Союза и Герои Российской Федерации, а также лица, награжденные орденом Славы трех степеней; инвалиды I и II групп, инвалиды с детства; участники гражданской и Великой Отечественной войн, других боевых операций по защите СССР из числа военнослужащих, проходивших службу в воинских частях, штабах и учреждениях, входивших в состав действующей армии, и бывших партизан; лица вольнонаемного состава Советской Армии, Военно-Морского Флота, органов внутренних дел и государственной безопасности, занимавшие штатные должности в воинских частях, штабах и учреждениях, входивших в состав действующей армии в период Великой Отечественной войны, либо лица, находившиеся в этот период в городах, уча-

ствие в обороне которых засчитывается этим лицам в выслугу лет для назначения пенсии на льготных условиях, установленных для военнослужащих частей действующей армии и др.

Органы местного самоуправления имеют право самостоятельно устанавливать налоговые льготы по налогу на имущество физических лиц и основания для их использования налогоплательщиками.

Порядок исчисления и уплаты налогов. Исчисление налогов производится налоговыми органами. Лица, имеющие право на льготы, самостоятельно представляют необходимые документы в налоговые органы. Налог исчисляется на основании данных об их инвентаризационной стоимости по состоянию на 1 января каждого года.

За строения, помещения и сооружения, находящиеся в общей долевой собственности нескольких собственников, налог уплачивается каждым из собственников соразмерно их доле в этих строениях, помещениях и сооружениях. За строения, помещения и сооружения, находящиеся в общей совместной собственности нескольких собственников без определения долей, налог уплачивается одним из указанных собственников по соглашению между ними. В случае несогласованности налог уплачивается каждым из собственников в равных долях.

При переходе права собственности на строение, помещение, сооружение от одного собственника к другому в течение календарного года налог уплачивается первоначальным собственником с 1 января этого года до начала того месяца, в котором он утратил право собственности на указанное имущество, а новым собственником - начиная с месяца, в котором у последнего возникло право собственности.

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.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Какой нормативный акт устанавливает действующую систему налогов и сборов в Российской Федерации?
2. Кто является резидентом по налогу на доходы физических лиц?
3. Каков порядок исчисления и уплаты налога на прибыль?
4. Какие налоговые вычеты предусмотрены по налогу на доходы физических лиц?
5. В чем проявляется специфика косвенных налогов?
6. Какие товары относятся к подакцизным?
7. Каковы элементы налога на добавленную стоимость?
8. Какими налогами облагается имущество физических лиц и организаций?
9. В чем состоит особенность исчисления и уплаты единого социального налога? Государственной пошлины? Налога на добычу полезных ископаемых? Земельного налога?

Глава 11. СПЕЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ

Специальным налоговым режимом признается особый порядок исчисления и уплаты налогов и сборов в течение определенного периода времени, применяемый в случаях и в порядке, установленных НК РФ и принимаемыми в соответствии с ним федеральными законами. В настоящее время действуют специальные налоговые режимы: система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (глава 26.1 НК РФ); упрощенная система налогообложения (глава 26.2 НК РФ); система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (глава 26.3 НК РФ); система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции (глава 26.4 НК РФ).

§ 1. Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог)

Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (*единый сельскохозяйственный налог* – далее ЕСХН) устанавливается НК РФ и применяется наряду с общим режимом налогообложения.

Переход на уплату ЕСХН или возврат к общему режиму налогообложения осуществляется организациями и индивидуальными предпринимателями добровольно и предусматривает:

1) для организаций – замену уплаты налога на прибыль организаций, НДС (за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации), налога на имущество организаций и единого социального налога уплатой ЕСХН;

2) для индивидуальных предпринимателей – замену уплаты налога на доходы физических лиц (в отношении доходов, полученных от осуществления предпринимательской деятельности), НДС (за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации), налога на имущество физических лиц (в отношении имущества, используемого для осуществления предпринимательской деятельности) и единого социального налога уплатой единого сельскохозяйственного налога.

Иные налоги и сборы уплачиваются организациями и предпринимателями, перешедшими на уплату ЕСХН, в соответствии с общим режимом налогообложения. Кроме того, в общем порядке уплачиваются и страховые взносы на обязательное пенсионное страхование.

Налогоплательщиками признаются *сельскохозяйственные товаропроизводители*, которыми признаются организации и индивидуальные предприниматели, производящие сельскохозяйственную продукцию и (или) выращивающие рыбу, осуществляющие ее первичную и последующую (промышленную) переработку и реализующие эту продукцию и (или) рыбу, при условии, что в общем доходе от реализации товаров (работ, ус-

луг) таких организаций или индивидуальных предпринимателей доля дохода от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции и (или) выращенной ими рыбы, включая продукцию ее первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства и (или) выращенной ими рыбы, составляет *не менее 70 %*.

Не вправе перейти на уплату ЕСХН налогоплательщики: 1) занимающиеся производством подакцизных товаров; 2) переведенные на систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности; 3) имеющие филиалы и (или) представительства.

Сельскохозяйственные товаропроизводители, изъявившие желание перейти на уплату ЕСХН, подают в период с 20 октября по 20 декабря года, предшествующего году, начиная с которого они переходят на уплату ЕСХН, в налоговый орган по своему местонахождению (месту жительства) соответствующее заявление. Вновь созданные сельскохозяйственные товаропроизводители, изъявившие желание перейти на уплату ЕСХН, вправе подать заявление о переходе на уплату ЕСХН одновременно с подачей заявления о постановке на учет в налоговый орган. В этом случае они вправе перейти на уплату ЕСХН в текущем календарном году с момента постановки на учет в налоговом органе.

Объектом налогообложения признаются доходы налогоплательщика, уменьшенные на величину расходов. Организации при определении объекта налогообложения учитывают доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав, внереализационные доходы. Индивидуальные предприниматели при определении объекта налогообложения учитывают доходы, полученные от предпринимательской деятельности.

Налоговая база представляет собой денежное выражение доходов налогоплательщика, уменьшенных на величину расходов. При определении налоговой базы доходы и расходы определяются нарастающим итогом с начала налогового периода. Налогоплательщики вправе уменьшить налоговую базу на сумму *убытка* (превышения расходов над доходами), полученного по итогам предыдущих налоговых периодов. Такой убыток не может уменьшать налоговую базу более чем на 30 %; сумма убытка, превышающая это ограничение, может переноситься на следующие налоговые периоды, но не более чем на 10 налоговых периодов.

Налоговым периодом признается календарный год, *отчетным периодом* - полугодие.

Налоговая ставка устанавливается в размере 6 %.

Порядок исчисления и уплаты. ЕСХН исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. Налогоплательщики по итогам отчетного периода исчисляют сумму авансового платежа по ЕСХН исходя из налоговой ставки и фактически полученных доходов, уменьшенных на величину расходов, рассчитанных нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания полугодия. Уплаченные авансовые платежи засчитываются в счет уплаты ЕСХН по итогам налогового периода.

Уплата ЕСХН и авансового платежа производится по местонахождению налогоплательщика не позднее срока, установленного для подачи налоговых деклараций за соответствующий период, то есть не позднее 25 дней со дня окончания отчетного периода – для авансового платежа; не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом, – для уплаты ЕСХН.

§ 2. Упрощенная система налогообложения

Применение упрощенной системы налогообложения предусматривает замену уплаты целого ряда налогов уплатой *единого налога*, исчисляемого по результатам хозяйственной деятельности налогоплательщика за налоговый период. Так, уплата единого налога для организаций заменяет уплату налога на прибыль, налога на имущество и единого социального налога; для индивидуальных предпринимателей – уплату налога на доходы физических лиц (в отношении доходов, полученных от осуществления предпринимательской деятельности), налога на имущество (в отношении имущества, используемого для осуществления предпринимательской деятельности) и единого социального налога с доходов, полученных от предпринимательской деятельности, а также выплат и иных вознаграждений, начисляемых ими в пользу физических лиц. Кроме того, лица, перешедшие на упрощенную систему налогообложения, освобождаются от уплаты НДС (кроме «таможенного»). Иные налоги уплачиваются налогоплательщиками в соответствии с общим режимом налогообложения.

Переход к упрощенной системе налогообложения или возврат к общему режиму налогообложения осуществляется налогоплательщиками добровольно.

Налогоплательщиками признаются организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на упрощенную систему налогообложения.

Организация имеет право перейти на упрощенную систему налогообложения, если по итогам девяти месяцев того года, в котором организация подает заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения, доход от реализации не превысил 11 млн рублей (без учета НДС).

Не вправе применять упрощенную систему налогообложения: организации, имеющие филиалы и (или) представительства; банки; страховщики; негосударственные пенсионные фонды; инвестиционные фонды; профессиональные участники рынка ценных бумаг; ломбарды; организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся производством подакцизных товаров, а также добычей и реализацией полезных ископаемых, за исключением общераспространенных полезных ископаемых; организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся игорным бизнесом; нотариусы, занимающиеся частной практикой; организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся участниками соглашений о разделе продукции; организации и индивидуальные предприниматели, переведенные на систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроиз-

водителей (единый сельскохозяйственный налог); организации, в которых доля непосредственного участия других организаций составляет более 25 %; организации и индивидуальные предприниматели, средняя численность работников которых за налоговый (отчетный) период превышает 100 человек; организации, у которых остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов, определяемая в соответствии с законодательством о бухгалтерском учете, превышает 100 млн рублей.

Организации и индивидуальные предприниматели, изъявившие желание перейти на упрощенную систему налогообложения, подают в период с 1 октября по 30 ноября года, предшествующего году, начиная с которого налогоплательщики переходят на упрощенную систему налогообложения, в налоговый орган по месту своего нахождения (месту жительства) заявление. При этом организации в заявлении о переходе на упрощенную систему налогообложения сообщают о размере доходов за девять месяцев текущего года.

Вновь созданные организации и зарегистрированные индивидуальные предприниматели вправе подать заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения одновременно с заявлением о постановке на учет в налоговых органах. В этом случае они вправе применять упрощенную систему налогообложения в текущем календарном году с момента создания организации или с момента регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя.

Если по итогам налогового (отчетного) периода доход налогоплательщика превысит 15 млн рублей или остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов превысит 100 млн рублей, такой налогоплательщик считается перешедшим на общий режим налогообложения с начала того квартала, в котором было допущено это превышение.

Объектом налогообложения являются: 1) доходы налогоплательщика; 2) доходы налогоплательщика, уменьшенные на величину расходов. Выбор объекта налогообложения осуществляется налогоплательщиком самостоятельно. Объект налогообложения не может меняться в течение всего срока применения упрощенной системы налогообложения.

Выбор объекта налогообложения осуществляется налогоплательщиком до начала налогового периода, в котором впервые применена упрощенная система налогообложения. В случае изменения избранного объекта налогообложения после подачи заявления о переходе на упрощенную систему налогообложения налогоплательщик обязан уведомить об этом налоговый орган до 20 декабря года, предшествующего году, в котором впервые применена упрощенная система налогообложения.

Датой получения доходов признается день поступления средств на счета в банках и (или) в кассу, получения иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав (*кассовый метод*). Расходами налогоплательщиков признаются затраты после их фактической оплаты.

Налоговая база. Если объектом налогообложения являются доходы лица, налоговой базой признается денежное выражение таких доходов. Ес-

ли объект налогообложения – доходы лица, уменьшенные на величину расходов, налоговой базой признается денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов.

Доходы и расходы, выраженные в иностранной валюте, пересчитываются в рубли по официальному курсу ЦБ РФ, установленному соответственно на дату получения доходов и (или) дату осуществления расходов. Доходы, полученные в натуральной форме, учитываются по рыночным ценам. При определении налоговой базы доходы и расходы определяются нарастающим итогом с начала налогового периода.

Налоговым периодом признается календарный год, *отчетными периодами* - первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Налоговые ставки. Если объектом налогообложения выступают доходы, налоговая ставка устанавливается в размере 6 %. Если объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов, налоговая ставка устанавливается в размере 15 %.

Порядок исчисления и уплаты налога. Единый налог исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. Сумма налога по итогам налогового периода определяется налогоплательщиком самостоятельно. Уплаченные авансовые платежи по налогу засчитываются в счет уплаты налога по итогам налогового периода. Исчисление авансовых платежей производится следующим образом:

1) Налогоплательщики, выбравшие в качестве объекта налогообложения доходы, по итогам каждого отчетного периода исчисляют сумму квартального авансового платежа по налогу исходя из ставки налога и фактически полученных доходов, рассчитанных нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответственно первого квартала, полугодия, девяти месяцев с учетом ранее уплаченных сумм квартальных авансовых платежей по налогу.

2) Налогоплательщики, выбравшие в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, по итогам каждого отчетного периода исчисляют сумму квартального авансового платежа по налогу исходя из ставки налога и фактически полученных доходов, уменьшенных на величину расходов, рассчитанных нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответственно первого квартала, полугодия, девяти месяцев с учетом ранее уплаченных сумм квартальных авансовых платежей по налогу.

Налог, подлежащий уплате по истечении налогового периода, уплачивается не позднее срока, установленного для подачи налоговых деклараций за соответствующий налоговый период, то есть не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом для организаций, и не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом, для индивидуальных предпринимателей. Квартальные авансовые платежи по налогу уплачиваются не позднее 25-го числа первого месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.

§ 3. Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности

Система налогообложения в виде *единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности* (далее – ЕНВД) вводится в действие законами субъектов РФ и может применяться по решению субъекта РФ в отношении следующих видов предпринимательской деятельности: оказания бытовых услуг; оказания ветеринарных услуг; оказания услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств; розничной торговли, осуществляемой через магазины и павильоны с площадью торгового зала по каждому объекту организации торговли не более 150 кв. метров, палатки, лотки и другие объекты организации торговли, в том числе не имеющие стационарной торговой площади; оказания услуг по хранению автотранспортных средств на платных стоянках; оказания услуг общественного питания, осуществляемых при использовании зала площадью не более 150 кв. метров; оказания автотранспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов, осуществляемых организациями и индивидуальными предпринимателями, эксплуатирующими не более 20 транспортных средств; распространения и (или) размещения наружной рекламы.

Законами субъектов РФ определяются: 1) порядок введения единого налога на территории субъекта РФ; 2) виды предпринимательской деятельности, в отношении которых вводится единый налог, в пределах перечня, установленного федеральным законодателем; 3) значения коэффициента К2.

Уплата организациями ЕНВД предусматривает замену уплаты налога на прибыль организаций (в отношении прибыли, полученной от предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом), налога на имущество организаций (в отношении имущества, используемого для ведения предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом) и единого социального налога (в отношении выплат, производимых физическим лицам в связи с ведением предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом).

Уплата индивидуальными предпринимателями ЕНВД предусматривает замену уплаты налога на доходы физических лиц (в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом), налога на имущество физических лиц (в отношении имущества, используемого для осуществления предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом) и единого социального налога (в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом, и выплат, производимых физическим лицам в связи с ведением предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом).

Кроме того, организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся налогоплательщиками единого налога, не признаются налогоплательщиками НДС (за исключением «таможенного» НДС).

Исчисление и уплата иных налогов и сборов осуществляются налогоплательщиками в соответствии с общим режимом налогообложения.

Налогоплательщики, осуществляющие наряду с предпринимательской деятельностью, подлежащей налогообложению ЕНВД, иные виды предпринимательской деятельности, обязаны вести отдельный учет имущества, обязательств и хозяйственных операций в отношении предпринимательской деятельности, подлежащей налогообложению ЕНВД, и предпринимательской деятельности, в отношении которой налогоплательщики уплачивают налоги в соответствии с иным режимом налогообложения.

Налогоплательщиками являются организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие на территории субъекта РФ, в котором введен ЕНВД, предпринимательскую деятельность, облагаемую ЕНВД.

Объектом налогообложения является *вмененный доход* налогоплательщика, представляющий собой потенциально возможный доход налогоплательщика ЕНВД, рассчитываемый с учетом совокупности факторов, непосредственно влияющих на получение указанного дохода, и используемый для расчета величины ЕНВД по установленной ставке.

Налоговой базой для исчисления суммы ЕНВД признается величина вмененного дохода, рассчитываемая как произведение базовой доходности по определенному виду предпринимательской деятельности, исчисленной за налоговый период, и величины физического показателя, характеризующего данный вид деятельности.

Базовая доходность – это условная месячная доходность в стоимостном выражении на ту или иную единицу физического показателя, характеризующего определенный вид предпринимательской деятельности в различных сопоставимых условиях, которая используется для расчета величины вмененного дохода. Например, при оказании бытовых услуг базовая доходность определяется в зависимости от количества работников, включая индивидуального предпринимателя, и составляет 7500 рублей в месяц на одного работника; при оказании услуг по хранению автотранспортных средств на платных стоянках базовая доходность определяется в зависимости от площади стоянки и составляет 50 рублей в месяц на один квадратный метр. Подобным образом определяется базовая доходность и для других видов деятельности.

Базовая доходность корректируется (умножается) на коэффициенты К1, К2, К3. *Корректирующие коэффициенты* – это коэффициенты, показывающие степень влияния того или иного фактора на результат предпринимательской деятельности, облагаемой ЕНВД, а именно:

К1 - корректирующий коэффициент базовой доходности, учитывающий совокупность особенностей ведения предпринимательской деятельности в различных муниципальных образованиях, особенностей населенного пункта или места расположения, а также места расположения внутри населенного пункта;

К2 - корректирующий коэффициент базовой доходности, учитывающий совокупность особенностей ведения предпринимательской деятельно-

сти, в том числе ассортимент товаров (работ, услуг), сезонность, время работы, величину доходов, особенности места ведения предпринимательской деятельности и иные особенности. Значения корректирующего коэффициента К2 определяются для всех категорий налогоплательщиков субъектами РФ на календарный год и могут быть установлены в пределах от 0,01 до 1 включительно;

К3 - коэффициент-дефлятор, соответствующий индексу изменения потребительских цен на товары (работы, услуги) в Российской Федерации.

Налоговым периодом по ЕНВД налогу признается *квартал*.

Налоговая ставка ЕНВД составляет 15 % величины вмененного дохода.

Порядок и сроки уплаты единого налога. Сумма ЕНВД (в расчете на один месяц) рассчитывается по формуле: **ЕНВД = ВД х К1 х К2 х К3 х 0,15 = (БД х ФП) х К1 х К2 х К3 х 0,15**, где ВД – вмененный доход; БД – базовая доходность; ФП – величина физического показателя; К1, К2, К3 - корректирующие коэффициенты; 15 % - налоговая ставка.

Уплата ЕНВД производится налогоплательщиком по итогам налогового периода не позднее 25-го числа первого месяца следующего налогового периода. Налоговые декларации по итогам налогового периода представляются налогоплательщиками в налоговые органы не позднее 20-го числа первого месяца следующего налогового периода.

§ 4. Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции

Соглашение о разделе продукции (далее - СРП) – это договор, в соответствии с которым Российская Федерация предоставляет субъекту предпринимательской деятельности (далее - инвестор) на возмездной основе и на определенный срок исключительные права на поиски, разведку, добычу минерального сырья на участке недр, указанном в СРП, и на ведение связанных с этим работ, а инвестор обязуется осуществить проведение указанных работ за свой счет и на свой риск¹.

Система налогообложения при выполнении СРП основывается на *замене уплаты федеральных, региональных и местных налогов и сборов разделом произведенной продукции, за исключением налогов и сборов, особенности уплаты которых предусмотрены главой 26.4 НК РФ*. Размер доли продукции, передаваемой государству взамен уплаты ряда налогов и сборов, определяется в договорной порядке.

Данный налоговый режим распространяется согласно п. 1 ст. 346.35 НК РФ на СРП, отвечающие следующим условиям: 1) СРП заключены после проведения аукциона на условиях обычного налогового режима и признания такого аукциона несостоявшимся (в связи с отсутствием участников); 2) при прямом разделе доля государства составляет не менее 32 %; 3)

¹ См.: Пункт 1 ст. 2 Федерального закона от 30.12.1995 № 225-ФЗ (ред. от 29.12.2004) «О соглашениях о разделе продукции».

по условиям СРП при улучшении инвестиционных условий пропорция раздела может быть увеличена в пользу государства.

Согласно ст. 8 Федерального закона «О соглашениях о разделе продукции» предусматривается *два варианта* раздела продукции между государством и инвестором:

1) Произведенная продукция подлежит разделу между государством и инвестором в соответствии с СРП, которое предусматривает условия и порядок: определения общего объема произведенной продукции и ее стоимости; определения части произведенной продукции, которая передается в собственность инвестора для возмещения его затрат на выполнение работ по СРП; раздела между государством и инвестором прибыльной продукции, под которой понимается произведенная при выполнении соглашения продукция за вычетом части этой продукции, стоимостный эквивалент которой используется для уплаты налога на добычу полезных ископаемых, и компенсационной продукции за отчетный (налоговый) период; передачи инвестором государству принадлежащей ему в соответствии с условиями СРП части произведенной продукции или ее стоимостного эквивалента; получения инвестором произведенной продукции, принадлежащей ему в соответствии с условиями СРП.

В данном случае инвестор уплачивает следующие налоги и сборы: НДС; налог на прибыль организаций; единый социальный налог; налог на добычу полезных ископаемых; платежи за пользование природными ресурсами; плату за негативное воздействие на окружающую среду; плату за пользование водными объектами; государственную пошлину; таможенные сборы; земельный налог; акциз.

2) Произведенная продукция подлежит разделу между государством и инвестором в соответствии с СРП, которое предусматривает условия и порядок: определения общего объема произведенной продукции и ее стоимости; раздела между государством и инвестором произведенной продукции или стоимостного эквивалента произведенной продукции и определения принадлежащих государству и инвестору долей произведенной продукции. Пропорции такого раздела определяются соглашением в зависимости от геолого-экономической и стоимостной оценок участка недр, технического проекта, показателей технико-экономического обоснования соглашения. При этом доля инвестора в произведенной продукции не должна превышать 68 %; передачи государству принадлежащей ему в соответствии с условиями соглашения части произведенной продукции или ее стоимостного эквивалента; получения инвестором части произведенной продукции, принадлежащей ему в соответствии с условиями соглашения.

В данном случае инвестор уплачивает следующие налоги и сборы: единый социальный налог; государственную пошлину; таможенные сборы; НДС; плату за негативное воздействие на окружающую среду.

В обоих случаях инвестор освобождается от уплаты региональных и местных налогов и сборов в соответствии с гл.26.4 НК РФ по решению со-

ответствующего законодательного (представительного) органа государственной власти или представительного органа местного самоуправления.

Особенности исчисления и уплаты налога на добычу полезных ископаемых, налога на прибыль организаций и НДС при выполнении СРП в рамках данного специального налогового режима устанавливаются ст.ст. 346.37 -346.39 НК РФ.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Что собой представляют специальные налоговые режимы?
2. В каком порядке применяется система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей?
3. Кто вправе применять упрощенную систему налогообложения?
4. Какие виды деятельности подлежат обложению единым налогом на вмененный доход?
5. Какие налоги и сборы уплачиваются в рамках специального налогового режима – системы налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции?

ЛИТЕРАТУРА

Учебники, монографии, учебная литература

Белых, В.С. Налоговое право России / В.С. Белых, Д.В. Винницкий. – М., 2004. – 320 с.

Винницкий, Д.В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики / Д.В. Винницкий. – СПб., 2003. – 397 с.

Винницкий Д.В. Налоги и сборы: понятие. Юридические признаки. Генезис / Д.В. Винницкий. – М., 2002. – 144 с.

Винницкий, Д.В. Субъекты налогового права / Д.В. Винницкий. – М., 2000. – 192 с.

Дернберг, Р.Л. Международное налогообложение: пер. с англ. / Р.Л. Дернберг. – М., 1997. – 375 с.

Имыкшенова, Е.А. Способы обеспечения налоговых обязанностей по Налоговому кодексу РФ / Е.А. Имыкшенова. – М., 2005. – 168 с.

Кашин, В.А. Налоговые соглашения России. Международное налоговое планирование для предприятий / В.А. Кашин. – М., 1998. – 383 с.

Кустова, М.В. Налоговое право России: Учебник / М.В. Кустова, О.А. Ногина, Н.А. Шевелева. – М., 2001. – 490 с.

Кучеров, И.И. Налоговое право зарубежных стран: Курс лекций / И.И. Кучеров. – М., 2001. – 374 с.

Кучеров, И.И. Налоговое право России: Курс лекций / И.И. Кучеров. – М., 2001. – 360 с.

Кучеров, И.И. Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах / И.И. Кучеров, И.А. Орешкин, О.Ю. Судаков. – М., 2001. – 256 с.

Михайлова, О.Р. Толкование норм налогового законодательства: учеб. пособие / О.Р. Михайлова. – М., 2004. – 142 с.

Мудрых, В.В. Ответственность за нарушения налогового законодательства / В.В. Мудрых. – М., 2001. – 319 с.

Мясников, О.А. Налоговые проверки: законодательство и судебная практика / О.А. Мясников. – М., 2004. – 112 с.

Налоги и налоговое право: Учебное пособие / под ред. А.В. Брызгалова. – М., 1997. – 600 с.

Налоговое право: Учебник / под ред. С.Г. Пепеляева. – М., 2004. – 591 с.

Налоговое право России: Учебник для вузов / отв. ред. проф. Ю.А. Крохина – М., 2003. – 656 с.

Налоговое право России. Особенная часть: Учебник / отв. ред. Н.А. Шевелева. – М., 2004. – 670 с.

Ногина, О.А. Налоговый контроль: вопросы теории / О.А. Ногина. – СПб., 2002. – 160 с.

Пансков, В.Г. Российская система налогообложения: проблемы развития / В.Г. Пансков. – М., 2003. – 240 с.

Парыгина, В.А. Российское налоговое право. Проблемы теории и практики / В.А. Парыгина. – М., 2005. – 336 с.

Парыгина, В.А. Налоговое право Российской Федерации / В.А. Парыгина, А.А. Тедеев. – Ростов н/Д, 2002. – 480 с.

Пепеляев, С.Г. Налоги: реформа и практика / С.Г. Пепеляев. – М., 2005. – 287 с.

Петрова, Г.В. Налоговое право: Учебник для вузов / Г.В. Петрова. – М., 1997. – 271 с.

Петрова Г.В. Общая теория налогового права / Г.В. Петрова. – М., 2004. – 224 с.

Пушкарева, В.М. История финансовой мысли и политики налогов / В.М. Пушкарева. – М., 2001. – 256 с.

Соколов, А.А. Теория налогов / А.А. Соколов. – М., 2003. – 506 с.

Староверова, О.В. Налоговое право: Учебное пособие / под ред. проф. М.М. Рассолова. – М., 2001. – 413 с.

Староверова, О.В. Налоговый процесс: Учебное пособие / О.В. Староверова, Н.Д. Эриашвили. – М., 2004. – 192 с.

Стрельников, В.В. Правовой режим пени в налоговом праве: Учебное пособие / под ред. С.Г. Пепеляева. – М., 2004. – 155 с.

Толкушкин, А.В. История налогов в России / А.В. Толкушкин. – М., 2001. – 432 с.

Толстопятенко, Г.П. Европейское налоговое право: сравнительно-правовое исследование / Г.П. Толстопятенко. – М., 2001 – 336 с.

Томаров, В.В. Местные налоги: правовое регулирование / В.В. Томаров. – М., 2002. – 207 с.

Фискальные сборы: правовые признаки и порядок регулирования / под ред. С.Г. Пепеляева. – М., 2003. – 168 с.

Фокин, В.М. Налоговое регулирование: Учебное пособие / под ред. С.Г. Пепеляева. – М., 2004. – 76 с.

Худяков, А.И. Основы налогообложения. / А.И. Худяков, М.Н. Бродский, Г.М. Бродский. – СПб., 2002. – 432 с.

Цветков, И.В. Налогоплательщик в судебном процессе: практическое пособие по судебной защите / И.В. Цветков. – М., 2004. – 208 с.

Чуркин, А.В. Объект налогообложения: правовые характеристики: Учебное пособие / А.В. Чуркин. – М., 2003. – 120 с.

Шепенко, Р.А. Налоговое право Китая: источники и субъекты / Р.А. Шепенко. – М., 2004. – 414 с.

Щекин, Д.М. Налоговые последствия недействительных сделок / Д.М. Щекин. – М., 2004. – 192 с.

Щекин, Д.М. Юридические презумпции в налоговом праве: Учебное пособие / под ред. С.Г. Пепеляева. – М., 2002. – 252 с.

Юткина, Т.Ф. Налоги и налогообложение: Учебник / Т.Ф. Юткина. – М., 2001. – 576 с.

Комментарии и судебная практика

Гуев, А.Н. Постатейный комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации: Часть первая / А.Н. Гуев. – М., 2005. – 560 с.

Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации: Часть первая (постатейный) / под ред. А.Н. Козырина. – М., 2005. – 648 с.

Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации (части первой и второй) / под. ред. Р.Ф. Захаровой, С.В. Земляченко. – М., 2001. – 720 с.

Комментарий к постановлениям Конституционного Суда Российской Федерации / отв. ред. Б.С. Эбзеев. – М., 2001. – Т.2: Защита прав и свобод граждан. – 974 с.

Красноперова, Д.А. Комментарий к Налоговому кодексу / Д.А. Красноперова. – М., 2003. – 1072 с.

Маслов, А.А. Взыскание налогов: разрешение спорных ситуаций, арбитражная практика / А.А. Маслов, С.Ю. Шаповалова. – М., 2003. – 123 с.

Постатейный комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации. Часть первая / под общ. ред. В.И. Слома, А.М. Макарова. – М., 2000. – 518 с.

Токмаков, В.В. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации части первой, второй с постатейными материалами / В.В. Токмаков – М., 2005. – 1112 с.

Шаталов, С.Д. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации части первой (постатейный) / С.Д. Шаталов. – М., 1999. – 638 с.

Щекин, Д.М. Судебная практика по налоговым спорам / Д.М. Щекин. – М., 2003. – 400 с.

Эрделевский, А.М. Комментарий к части первой Налогового кодекса Российской Федерации (постатейный) / А.М. Эрделевский. – М., 1999. – 285 с.

Авторефераты диссертаций

Андреева, М.В. Действие налогового законодательства во времени: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / М.В. Андреева. – М., 2004.

Арсланбекова, А.З. Налоговые санкции в системе мер финансово-правовой ответственности: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / А.З. Арсланбекова. – Махачкала, 2001.

Бачурин, Д.Г. Правовые проблемы налогового контроля в Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Д.Г. Бачурин. – Тюмень, 2004.

Белова, В.А. Юридическая техника российского налогового законодательства: Общетеоретический анализ: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / В.А. Белова. – Н.Новгород, 2002.

Березова, О.А. Основания прекращения обязанности по уплате налога: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / О.А. Березова. – М., 2003.

Борзунова, О.А. Правовое обеспечение налоговой реформы в Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / О.А. Борзунова. – М., 2003.

Винницкий, Д.В. Основные проблемы теории российского налогового права: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Д.В. Винницкий. – Екатеринбург, 2003.

Винницкий, Д.В. Субъекты налогового права Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Д.В. Винницкий. – Екатеринбург, 1999.

Герасименко, Н.В. Правовые проблемы установления и взимания местных налогов и сборов: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Н.В. Герасименко. – М., 2002.

Гогин, А.А. Теоретико-правовые вопросы налоговой ответственности: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / А.А. Гогин. – Саратов, 2002.

Гончаров, А.В. Административная ответственность за правонарушения в сфере налогообложения: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / А.В. Гончаров. – Хабаровск, 2000.

Горбунова, О.Н. Проблемы совершенствования основных финансово-правовых институтов в условиях перехода России к рынку: автореф. дис... докт. юрид. наук / О.Н. Горбунова. – М., 1996.

Горош, Ю.В. Проблемы правового регулирования налоговых отношений в системе государственного управления: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Ю.В. Горош. – Саратов, 1998.

Гриценко, В.В. Гражданин как субъект налогового права: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / В.В. Гриценко. – Саратов, 1995.

Громов, М.А. Правовое регулирование налогового планирования в Российской Федерации (проблемы правовой сущности): автореф. дис. ... канд. юрид. наук / М.А. Громов. – М., 2003.

Гуреев, В.И. Правовые проблемы совершенствования налоговой системы России: автореф. дис. ... докт. юрид. наук / В.И. Гуреев. – М., 1999.

Гусева, Т.А. Проблемы совершенствования механизма налогового контроля и порядка привлечения к налоговой ответственности: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Т.А. Гусева. – Саратов, 2001.

Гуща, В.Г. гражданско-правовые предпринимательские отношения: вопросы взаимодействия норм гражданского права и налогового права: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / В.Г. Гуща. – М., 2004.

Дружинин, В.Н. Совершенствование правового регулирования налогового контроля в Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / В.Н. Дружинин. – М., 2004.

Ефремова, Е.С. Ответственность за совершение налоговых правонарушений (актуальные проблемы в свете нового КоАП РФ): автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Е.С. Ефремова. – СПб, 2003.

Журавлева, О.О. Объект налога (сбора) как категория налогового права: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / О.О. Журавлева. – М., 2003.

Зайцев, В.А. Юридическая ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах и процессуальный порядок ее реализации: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / В.А. Зайцев. – М., 2003.

Запорожская, И.В. Налогообложение и взимание налогов как внутренняя функция Российского государства: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / И.В. Запорожская. – Ростов-на-Дону, 2004.

Зимин, А.В. Налоговая ответственность налогоплательщиков: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / А.В. Зимин. – СПб, 2002.

Золотухин, А.В. Теоретические аспекты института ответственности за налоговые правонарушения: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / А.В. Золотухин. – М., 2004.

Иванова, О.В. Деликтная ответственность налоговых органов: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / О.В. Иванова. – Краснодар, 2002.

Каган, Е.В. Особенности рассмотрения арбитражными судами дел об оспаривании решения налогового органа о взыскании недоимки: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Е.В. Каган. – М., 2003.

Карапетян, А.Р. Правовой статус частных субъектов налогового права: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / А.Р. Карапетян. – М., 2000.

Ковалевская, М.Ю. Административно-правовое регулирование налогообложения: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / М.Ю. Ковалевская. – М., 2000.

Козырев, А.А. Влияние института ответственности за налоговые правонарушения на экономическую безопасность государства: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / А.А. Козырев. – М., 2004.

Колодина, М.В. Система налогов субъекта Российской Федерации как часть налоговой системы Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / М.В. Колодина. – М., 2002.

Комарова, Т.Л. Место и роль органов налоговой службы в механизме российского государства: (Теоретико-правовое исследование): автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Т.Л. Комарова. – Коломна, 2000.

Костикова, Е.Г. Правовой статус налогоплательщиков-организаций: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Е.Г. Костикова. – Саратов, 2001.

Кочергина, М.Э. Конституционно-правовые основы формирования налоговой системы в Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / М.Э. Кочергина. – М., 2000.

Красюков, А.В. Правовой режим списания безнадежных долгов по налогам и сборам: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / А.В. Красюков. – Воронеж, 2005.

Кролис, Л.Ю. Административная ответственность за нарушение налогового законодательства: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Л.Ю. Кролис. – Екатеринбург, 1996.

Куксин, И.Н. Налоговая политика России: Теоретический и историко-правовой анализ: автореф. дис. ... докт. юрид. наук / И.Н. Куксин. – СПб., 1998.

Мачехин, В.А. Налоговая ответственность налогоплательщиков: автореф. дис...канд. юрид. наук / В.А. Мачехин. – М., 2002.

Мышкин, Б.В. Налоговая оптимизация как проявление налоговой правосубъектности: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Б.В. Мышкин. – М., 2004.

Николаев, А.А. Правовые проблемы ответственности хозяйствующих субъектов за неуплату налогов: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / А.А. Николаев. – М., 1999.

Нотин, С.А. Судебная практика в системе источников налогового права: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / С.А. Нотин. – М., 2003.

Овсянников, С.В. Конституционно-правовые основы налоговых отношений: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / С.В. Овсянников. – М., 2001.

Овсянников, А.А. Совершенствование отдельных элементов налоговой системы России как фактор экономического развития хозяйствующих субъектов: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / А.А. Овсянников. – М., 2003.

Ольшанская, Н.А. Правовое регулирование учета налогоплательщиков как элемента налоговой деятельности государства: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Н.А. Ольшанская. – Саратов, 2004.

Орлов, М.Ю. Основные вопросы теории налогового права как подотрасли финансового права: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / М.Ю. Орлов. – М., 1996.

Переверзева, Е.В. Законодательство субъектов Федерации как источник налогового права: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Е.В. Переверзева. – Саратов, 1998.

Передернин, А.В. Налоговое правонарушение как основание административной ответственности: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / А.В. Передернин. – Тюмень, 1997.

Петрова, Г.В. Налоговые отношения: теория и практика правового регулирования: автореф. дис. ... докт. юрид. наук / Г.В. Петрова. – М., 2003.

Попов, В.В. Банки как субъекты налогового права: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / В.В. Попов. – Саратов, 1998.

Рейдель, Л.Б. Правонарушения в сфере реализации функции налогообложения Российского государства: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Л.Б. Рейдель. – М., 2002.

Савина, Е.А. Конституционно-правовое содержание и обеспечение налоговой политики российского государства: Теоретический аспект: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Е.А. Савина. – Ростов-на-Дону, 2005.

Саттарова, Н.А. Ответственность банков за нарушение обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Н.А. Саттарова. – М., 2001.

Сердцев, А.Н. Ответственность за нарушения налогового законодательства: автореф. дис...канд. юрид. наук / А.Н. Сердцев. – М., 2003.

Смирнов, Д.А. Правовые принципы налогообложения имущества в Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Д.А. Смирнов. – Саратов, 1998.

Соловьев, В.А. Частный и публичный интересы субъектов налоговых правоотношений: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / В.А. Соловьев. – М., 2002.

Тарасенко, О.А. Субъект Федерации как субъект налогового права: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / О.А. Тарасенко. – М., 2002.

Тернова, Л.В. Юридическая ответственность за нарушение налогового законодательства: теоретико-правовой анализ: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Л.В. Тернова. – СПб., 2004.

Титова, М.В. Налоговые льготы: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / М.В. Титова. – М., 2003.

Титов, А.С. Правовое регулирование взыскания недоимки. автореф. дис. ... канд. юрид. наук / А.С. Титов. – М., 2002.

Толстомятенко, Г.П. Европейское налоговое право (проблемы теории и практики): автореф. дис. ... докт. юрид. наук / Г.П. Толстомятенко. – М., 2001.

Томаров, В.В. Правовое регулирование региональных и местных налогов и сборов в Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / В.В. Томаров. – М., 2001.

Цацулина, Е.И. производство по делам об оспаривании ненормативных актов и действий (бездействия) налоговых органов в арбитражных судах первой инстанции: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Е.И. Цацулина. – Саратов, 2005.

Цыганков, Э.М. Проблемы соотношения налогового законодательства со смежными отраслями законодательства: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Э.М. Цыганков. – М., 2001.

Чарухин, Д.Ю. Институт ответственности за правонарушения в сфере налогов и сборов: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Д.Ю. Чарухин. – М., 2005.

Чельшев, М.Ю. Взаимодействие гражданского и налогового права в регулировании отношений с участием предпринимателей: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / М.Ю. Чельшев. – Казань, 1998.

Шаров, А.С. Организационно-правовые формы осуществления налогового контроля в Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / А.С. Шаров. – М., 2002.

Шереметьев, И.И. Административная ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / И.И. Шереметьев. – М., 2005.

Шорохов, А.Ю. Административная ответственность за правонарушения в области налогов и сборов: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / А.Ю. Шорохов. – М., 2003.

Юстус, О.И. Финансово-правовая ответственность налогоплательщиков-организаций: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / О.И. Юстус. – Саратов, 1997.

Яговкина, В.А. Налоговое правоотношение: Теоретико-правовой аспект: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / В.А. Яговкина. – М., 2003.

Якушев, А.О. Эффективность действия норм общей части налогового права: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / А.О. Якушев. – Воронеж, 2003.

Учебное издание

Дёмин Александр Васильевич

Налоговое право России

Редактор Н.Ф. Ткачук

Корректор Т.М. Пыжик

Подписано в печать 22.04.2005 г. Формат 60х84/16

Бумага офсетная. Печать офсетная

Усл. печ. л. 19, 5. Уч.-изд. л. 21,0.

Тираж 300 экз. Заказ

Юридический институт КрасГУ,
660075, г. Красноярск, ул. Маерчака, 6

Региональный учебно-методический центр по юридическому образованию,
660099, г. Красноярск, ул. Железнодорожников, 17