



ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ КАЗЕННОЕ
ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
«МОСКОВСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ МИНИСТЕРСТВА ВНУТРЕННИХ ДЕЛ
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ ИМЕНИ В.Я. КИКОТЯ»

НАЛОГОВОЕ ПРАВО

Курс лекций

Москва
2020

ББК 67.402

Н23

Рецензенты:

профессор кафедры подготовки сотрудников полиции
для подразделений по охране общественного порядка
и подразделений по вопросам миграции ВПМК МВД России
доктор юридических наук, доцент **И. А. Адмиралова**;
начальник 2 отдела научно-исследовательского центра № 5 ВНИИ
МВД России кандидат юридических наук, доцент **П. Е. Власов**

Коллектив авторов:

Д. Н. Шурухнова (тема 6), И. В. Фадеева (темы 5, 7),
О. В. Курбатова (темы 2, 3), Т. А. Лахтина (тема 1),
Е. О. Бондарь (тема 8), Л. Д. Кузнецов (тема 4)

Н23 **Налоговое право** : курс лекций / [Д. Н. Шурухнова и др.]. –
М. : Московский университет МВД России имени В.Я. Кикотя,
2020. – 271 с.
ISBN 978-5-9694-0843-2

Курс лекций разработан на основе профильного российского законодательства с учетом актуальных изменений и дополнений (по состоянию на 10 июля 2020 г.). В нем представлена характеристика налогового права, рассматриваются статус субъектов налоговых отношений, порядок исполнения обязанности по уплате налогов. Представлена общая характеристика федеральных, региональных и местных налогов и сборов. Особое внимание уделено налоговым правонарушениям и порядку привлечения к ответственности за их совершение.

Курс лекций подготовлен при информационной поддержке СПС «КонсультантПлюс».

Предназначен для преподавателей, курсантов, слушателей образовательных организаций высшего образования системы МВД России.

ББК 67.402

ISBN 978-5-9694-0843-2

© Московский университет
МВД России имени В.Я. Кикотя, 2020

СОДЕРЖАНИЕ

Введение	6
Тема 1. Налоговое право: понятие, предмет, метод, источники, система	8
1. Налоговое право: природа, место в правовой системе, предмет и метод правового регулирования	8
2. Принципы налогового права	12
3. Источники налогового права.....	15
3.1. Нормативные правовые источники	15
3.2. Ненормативные источники	18
4. Нормы налогового права	19
5. Налоговые правоотношения.....	23
6. Субъекты налоговых правоотношений, их правовой статус	27
Тема 2. Понятие и элементы налогов и сборов.	
Исполнение обязанности по уплате налогов и сборов.	
Налоговая система Российской Федерации	45
1. Понятие и элементы налогов и сборов.....	45
2. Исполнение обязанности по уплате налогов и сборов	56
3. Требование об уплате налогов (сборов, страховых взносов): понятие, сроки направления налогоплательщику	65
4. Налоговая система Российской Федерации. Федеральные, региональные и местные налоги	67
Тема 3. Налоговый контроль	73
1. Понятие и виды налогового контроля	73
2. Налоговая проверка как основная форма налогового контроля	85
2.1. Камеральная налоговая проверка (ст. 88 НК РФ)	85
2.2. Выездная налоговая проверка (ст. 89 НК РФ).....	86
3. Оформление результатов налоговой проверки.....	91
4. Органы, осуществляющие налоговый контроль, их правовой статус	94

Тема 4. Ответственность за нарушение налогового законодательства.....	106
1. Понятие и признаки налогового правонарушения	106
2. Принципы налоговой ответственности	111
3. Элементы состава нарушения налогового законодательства	113
4. Виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение	115
5. Общие положения об ответственности за совершение налоговых правонарушений	139
Тема 5. Федеральные налоги и сборы	145
1. Федеральные налоги: понятие, виды	145
2. Характеристика отдельных федеральных налогов и сборов	147
2.1. Налог на добавленную стоимость.....	147
2.2. Акцизы.....	152
2.3. Налог на доходы физических лиц.....	154
2.4. Налог на прибыль организаций.....	159
2.5. Государственная пошлина.....	162
2.6. Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов	166
2.7. Водный налог.....	168
2.8. Налог на добычу полезных ископаемых	171
2.9. Налог на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья.....	173
Тема 6. Региональные и местные налоги и сборы	175
1. Понятие, виды и общая характеристика региональных налогов.....	175
1.1. Транспортный налог (гл. 28 НК РФ)	176
1.2. Налог на игорный бизнес (гл. 29 НК РФ).....	180
1.3. Налог на имущество организаций (гл. 30 НК РФ)	183
2. Понятие и общая характеристика местных налогов	188

2.1. Земельный налог (гл. 31 НК РФ)	188
2.2. Налог на имущество физических лиц (гл. 32 НК РФ).....	196
2.3. Торговый сбор (гл. 33 НК РФ)	200
3. Полномочия субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления в области налогообложения	204
Тема 7. Специальные налоговые режимы	210
1. Упрощенная система налогообложения.....	211
2. Единый сельскохозяйственный налог	215
3. Единый налог на вмененный доход от отдельных видов деятельности	219
4. Налог при выполнении соглашения о разделе продукции	223
5. Патентная система налогообложения.....	227
6. Налог на профессиональный доход	231
Тема 8. Налоговое право зарубежных стран	234
1. Налог в перераспределительном механизме.....	234
2. Функции налогообложения	236
3. Налоговая политика и налоговое право	241
4. Система источников налогового права зарубежных стран	243
5. Принципы налогового права	248
6. Санкции за налоговые правонарушения	252
Заключение.....	257
Библиографический список	259

ВВЕДЕНИЕ

Налоговые отношения представляют собой особую группу правовых отношений, обладающую рядом отличительных признаков. Возникая в сфере налогообложения, данные отношения приобретают специфику, связанную, прежде всего, с выполнением обязательства по уплате налогов и сборов. Содержанием налоговых отношений являются права и обязанности субъектов в связи с установлением, введением и взиманием налогов и сборов, осуществлением налогового контроля, привлечением к ответственности в сфере налогов и сборов.

Субъектный состав налоговых отношений характеризуется широким кругом участников. Отношения основаны на властном подчинении одной стороны другой стороне, в качестве которой выступают компетентные органы государственной власти.

Особенность изучения налоговых отношений состоит в уяснении как социально-экономической сущности налогового механизма, так и целого ряда формальных элементов, связанных с правовым функционированием.

Российская Федерация является страной с интенсивно развивающимся налоговым законодательством, и в то же время — с утраченным опытом и неординарными условиями его использования. Налоговая система России является одной из самых «молодых» в мировой практике. При ее начальном формировании активно изучался опыт многих западных стран (особенно Германии, Канады, США, Швеции).

Налоги являются одним из наиболее эффективных инструментов государственного регулирования как национальной экономики, так и международных экономических процессов. Общепринятыми являются два основных направления налогового регулирования. Первое заключается в централизации по-

средством налогов финансовых ресурсов государства и их использовании в целях развития общественного производства. Второе направление налогового регулирования заключается в разработке государством системы мер, оказывающих влияние на интересы отдельных хозяйствующих субъектов в отношении их экстенсивного и интенсивного развития.

Развитые в экономическом отношении государства используют в качестве инструментов косвенного воздействия на экономику и способов формирования своих доходов совокупность налогов, сборов и пошлин. Эта совокупность требует упорядочения, классификации.

В России состав федеральных, региональных и местных налогов в период с 1992 г. по настоящее время постоянно менялся. Этот процесс является отражением новых тенденций экономического развития и реформ государственного управления.

Правовое регулирование налоговых отношений характеризуется повышенным уровнем сложности, нестабильностью и противоречивостью, что приводит к различным проблемам в правоприменительной деятельности.

Процесс совершенствования правового регулирования налоговых отношений далек от завершения, в действующее налоговое законодательство постоянно вносятся различного рода изменения и дополнения, характеризующиеся как внесением изменений в редакции отдельных статей, так и внесением целых глав в Налоговый кодекс Российской Федерации.

Подготовленный курс лекций способствует эффективному освоению курсантами и слушателями учебного материала в рамках учебных дисциплин «Налоговое право», «Финансовое право».

ТЕМА 1

НАЛОГОВОЕ ПРАВО: ПОНЯТИЕ, ПРЕДМЕТ, МЕТОД, ИСТОЧНИКИ, СИСТЕМА

1. Налоговое право: природа, место в правовой системе, предмет и метод правового регулирования.
2. Принципы налогового права.
3. Источники налогового права.
4. Нормы налогового права.
5. Налоговые правоотношения.
6. Субъекты налоговых правоотношений и их правовой статус.

1. Налоговое право: природа, место в правовой системе, предмет и метод правового регулирования

Налоги есть средство обеспечения публичных потребностей. В постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 23 декабря 1997 г. № 21-П определено, что налоги являются важнейшим источником доходов бюджета, за счет которого должны обеспечиваться соблюдение и защита прав и свобод граждан, а также осуществление социальной функции государства (ст.ст. 2 и 7 Конституции Российской Федерации).

В определении Конституционного Суда Российской Федерации от 7 ноября 2008 г. № 1049-О-О разъясняется конституционно-правовой смысл ст. 57 Конституции Российской Федерации. По смыслу данной статьи конституционная обязанность платить законно установленные налоги и сборы имеет особый, а именно публично-правовой (а не частноправовой), характер, что обусловлено самой природой государства и государственной власти.

При этом налоговое право призвано регулировать указанные отношения.

Налоговое право – совокупность правовых норм, регулирующих отношения, возникающие в связи с взиманием обязательных платежей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, в казну государства.

В современной науке не существует единого мнения о месте налогового права в правовой системе. Обычно исследователи выделяют три основных подхода к определению природы налогового права.

Согласно первому подходу, налоговое право – один из институтов финансового права, регулирующий правовой режим бюджетных доходов государства. Действительно, в предмет финансового права входят общественные отношения, связанные с формированием государственного бюджета. Бюджет пополняется за счет различных доходов, частью которых являются налоги.

Согласно второму подходу, налоговое право – самостоятельная отрасль в системе российского права со своим специфическим предметом и методом. Подтверждением данного подхода служит то, что общественные отношения, регулируемые налоговым правом, носят специфический характер и соответственно требуют особого метода регулирования.

Кроме того, принятие Налогового кодекса, установившего основные принципы налогообложения и взаимоотношений между государством и налогоплательщиками (плательщиками сборов и страховых взносов), систему налогов, порядок исполнения обязанности по уплате налогов и сборов, основы налоговой отчетности и налогового контроля и другие положения, отдельные виды налогов, обуславливает выделение налогового права в отдельную отрасль права.

И, наконец, существует третий подход, согласно которому налоговое право является подотраслью финансового права, находящейся в стадии перехода от института к отрасли.

Представляется, что наиболее аргументированной выглядит позиция, согласно которой налоговое право выступает подотраслью финансового права.

Термин «налоговое право» используется не только применительно к отрасли законодательства или подотрасли финансового права, но и как наименование соответствующей учебной дисциплины, а также отрасли научных знаний.

Налоговое право оказывает регулятивное воздействие на налоговые общественные отношения, придавая им тем самым упорядоченный, соответствующий интересам государства и общества характер. В центре внимания налогового права находятся общественные отношения, которые непосредственно возникают в связи с практической реализацией задач и функций налогообложения.

В соответствии со ст. 2 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ), законодательство о налогах и сборах регулирует властные отношения по установлению, введению и взиманию налогов, сборов, страховых взносов 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 налоговых правонарушений. Таким образом, в предмет регулирования налогового права входят две группы правоотношений:

- 1) регулятивные: властные отношения по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в Российской Федерации;
- 2) охранительные: отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов нало-

говых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Отношения, являющиеся предметом налогового права, характеризуются следующими особенностями:

- имеют имущественный характер;
- имеют безэквивалентный характер;
- служат формированию денежных фондов государства и муниципальных образований;
- имеют властный характер, и обязательными участниками таких отношений выступают государство и муниципальные образования в лице уполномоченных органов и должностных лиц;
- имеют как материальный, так и процессуальный (процедурный) характер¹.

Следует особо отметить, что налоги во многом схожи с таможенными платежами. Тем не менее, к отношениям по установлению, введению и взиманию таможенных платежей, а также к отношениям, возникающим в процессе осуществления контроля за уплатой таможенных платежей и привлечения к ответственности виновных лиц, законодательство о налогах и сборах не применяется, если иное не предусмотрено НК РФ.

Метод правового регулирования напрямую взаимосвязан с характером и содержанием регулируемых отношений.

Положения ст. 2 НК РФ, согласно которым законодательство о налогах и сборах регулирует властные отношения на законодательном уровне, закрепляют использование в налоговом праве метода властных предписаний, именуемых еще в юриди-

¹ Налоговое право России : учебник / под ред. Ю. А. Крохиной. М. : Норма, 2003. С. 91 ; Худяков А. И. Налоговое право РК. Общая часть : учебник. Алматы, 2003. С. 194–199.

ческой литературе императивным методом. Данный метод присущ практически всем публично-правовым отраслям права.

Ему свойственны такие признаки, как:

- неравенство субъектов отношений;
- преобладание при регулировании позитивных обязывающих над дозволениями.

Однако следует отметить, что в регулировании налоговых отношений имеют место и диспозитивные начала. Так, в налоговом праве применяются и институты гражданского права, основанные на гражданско-правовом методе регулирования (инвестиционный налоговый кредит, поручительство, залог, зачет требований и др.).

2. Принципы налогового права

Как и любая отрасль (или подотрасль) права, налоговое право построено на определенных принципах, перечень которых закреплен в ст. 3 НК РФ. Принципы отражают социально-экономическую сущность регулируемых отношений и налоговую политику государства в целом. Как отмечает Конституционный Суд Российской Федерации, «принципы налогообложения относятся к основным гарантиям, установление которых обеспечивает реализацию и соблюдение основ конституционного строя, основных прав и свобод человека и гражданина, принципов федерализма»¹.

Во-первых, НК РФ закрепляет принципы *всеобщности, равенства и справедливости налогообложения*. Каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы.

¹ Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 21 марта 1997 г. № 5-П «По делу о проверке конституционности положений абзаца второго пункта 2 статьи 18 и статьи 20 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года “Об основах налоговой системы в Российской Федерации”» // Собр. законодательства Рос. Федерации. 1997. № 13. Ст. 1602.

При этом каждый налогоплательщик, вне зависимости от объема выполняемой налоговой обязанности, обладает равными правами и обязанностями. 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 им либо установленные в ином порядке, чем это определено НК РФ.

Кроме того, согласно принципу *равенства защиты прав и интересов налогоплательщиков и государства*, каждый из участников налоговых правоотношений имеет право на защиту своих законных прав и интересов в установленном законом порядке.

Во-вторых, установлен принцип *экономической сбалансированности (соразмерности)*. Согласно данному принципу, при установлении налога учитывается фактическая способность налогоплательщика его уплачивать при обязанности каждого участвовать в финансировании расходов государства. Кроме того, интересы налогоплательщика и нужды государственного бюджета обязательно должны быть сбалансированы (соразмерны друг другу).

В-третьих, НК РФ провозглашен принцип *отрицания обратной силы закона*. Законы, тем или иным образом ухудшающие положение налогоплательщиков (плательщиков сборов, страховых взносов), увеличивающие налоговое бремя, обратной силы не имеют.

В-четвертых, в основе налогообложения должен лежать принцип *однократности*. Один и тот же объект может облагаться налогом одного вида и только один раз за определенный законом период налогообложения.

В-пятых, налоговые законы должны иметь правовые нормы, устанавливающие для отдельных и (или) определенных

групп налогоплательщиков, как юридических, так и физических лиц, льготы по налогам, облегчающие налоговое бремя. Налогообложение построено на принципе *льготности*.

В-шестых, акты законодательства о налогах и (или) сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый налогоплательщик знал, какие налоги (сборы), когда и в какой сумме он должен платить.

В-седьмых, все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов).

Наконец, в-восьмых, существует принцип *недискриминационности налогообложения*. Налоги и сборы не могут иметь дискриминационный характер и применяться по-разному, исходя из политических, идеологических, этнических, конфессиональных и иных различий между налогоплательщиками. В соответствии с п. 2 ст. 3 НК РФ не допускается устанавливать дифференцированные ставки налогов и сборов, налоговые льготы в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала.

Налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными. Недопустимы налоги и сборы, препятствующие реализации гражданами своих конституционных прав.

Не допускается устанавливать налоги и сборы, нарушающие единое экономическое пространство Российской Федерации. Например, не могут быть установлены налоги, прямо или косвенно ограничивающие свободное перемещение в пределах территории Российской Федерации товаров (работ, услуг) или денежных средств либо иначе ограничивающие или создающие препятствия законной деятельности налогоплательщика.

3. Источники налогового права

Источники налогового права можно условно разделить на две основные группы: нормативные правовые источники, составляющие систему законодательства о налогах и сборах, и ненормативные источники.

3.1. Нормативные правовые источники

Термин «законодательство о налогах и сборах» в соответствии с НК РФ подразумевает законодательство Российской Федерации и ее субъектов о налогах и сборах, а также нормативные правовые акты представительных органов местного самоуправления о налогах и сборах.

В Конституции Российской Федерации закреплены основополагающие нормы налогового права России: предмет ведения Российской Федерации и предмет совместного ведения Российской Федерации и ее субъектов в области налогообложения; компетенция в области налогов Федерального Собрания Российской Федерации, Президента Российской Федерации, Правительства Российской Федерации; полномочия органов местного самоуправления в области налогообложения; основы правового статуса налогоплательщика, принципы действия налогового законодательства в пространстве и времени (ст.ст. 57, 71, 72, 74, 75, 84, 101, 102, 104, 106, 114, 132 Конституции Российской Федерации).

Кроме того, можно отметить некоторый приоритет норм *международных договоров* 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), применяются правила и нормы международных договоров. В качестве примера можно выделить

соглашения об избежании двойного налогообложения, о сотрудничестве и взаимной помощи государственных органов Российской Федерации и зарубежных стран в сфере налогообложения и пр.

НК РФ является системообразующим нормативным актом.

НК РФ устанавливает:

- общие принципы налогообложения;
- систему налогов и сборов в Российской Федерации;
- основания возникновения (изменения, прекращения) и порядок исполнения обязанности по уплате налогов и сборов;
- особенности установления, введения в действие и прекращения действия ранее введенных региональных и местных налогов (сборов);
- права и обязанности налогоплательщиков, налоговых органов и других участников налоговых правоотношений;
- формы и методы налогового контроля; ответственность за совершение налоговых правонарушений;
- порядок обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц.

НК РФ устанавливает, что система налогов и сборов в Российской Федерации состоит из трех уровней – федерального, регионального и местного. Таким образом, российское законодательство о налогах и сборах может быть классифицировано по этим же уровням.

Законодательство Российской Федерации о налогах и сборах включает основной законодательный акт в данной сфере – НК РФ, а также федеральные законы о налогах и сборах, принятые в соответствии с НК РФ.

Законодательство субъектов Российской Федерации о налогах и сборах состоит из законов о налогах и сборах субъектов Российской Федерации, принятых в соответствии с НК РФ. Вне-

сение изменений в законодательство Российской Федерации о налогах и сборах, а также приостановление, отмена или признание утратившими силу положений актов законодательства Российской Федерации о налогах и сборах осуществляются отдельными федеральными законами и не могут быть включены в тексты федеральных законов, изменяющих (приостанавливающих, отменяющих, признающих утратившими силу) другие законодательные акты Российской Федерации или содержащих самостоятельный предмет правового регулирования (п. 7 ст. 1 НК РФ).

Помимо непосредственно законов, к актам налогового законодательства отнесены и нормативные правовые акты представительных органов местного самоуправления.

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.

Наряду с законодательными, источниками налогового права являются *подзаконные нормативные правовые акты*.

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.

Федеральная налоговая служба Министерства финансов Российской Федерации (ФНС России), Министерство финансов Российской Федерации (Минфин России), Федеральная таможенная служба Российской Федерации (ФТС России) издают обязательные для своих подразделений приказы, инструкции

и методические указания по вопросам, связанным с налогообложением, которые не относятся к актам налогового законодательства.

3.2. Ненормативные источники

Письменные разъяснения органов исполнительной власти (письма Минфина России, ФНС России) относятся к официальному толкованию и не являются нормативными актами. Согласно п. 2 ст. 4 НК РФ, ФНС России не имеет права издавать нормативные правовые акты по вопросам налогов и сборов. При этом в системе действующего правового регулирования допускается оспаривание таких актов ФНС России, которые не соответствуют формальным требованиям, предъявляемым к нормативным правовым актам федеральных органов исполнительной власти, по форме, субъекту и порядку принятия, регистрации и опубликования, но при этом содержат обязательное для всех налоговых органов разъяснение (нормативное толкование) налоговых законоположений, которое может противоречить их действительному смыслу и тем самым нарушать права налогоплательщиков¹.

Судебный прецедент занимает особое место в механизме правового регулирования налоговых отношений. По общему правилу судебные акты не являются источником российского права, тем не менее, Верховный Суд Российской Федерации осуществляет толкование норм права, конкретизируя положения законодательства и восполняя пробелы правового регулирования.

¹ Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 18 января 2005 г. № 36-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества «Нефтяная компания «ЮКОС» на нарушение конституционных прав и свобод положениями пункта 7 статьи 3 и статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда Российской Федерации. 2005. № 3. С 158–164.

В качестве особых источников налогового права следует рассматривать и решения Конституционного Суда Российской Федерации.

Акты законодательства о налогах вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу. Акты законодательства о сборах вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования.

Акты налогового законодательства, устанавливающие или вводящие налоги и (или) сборы, вступают в силу не ранее 1 января года, следующего за годом их принятия, но не ранее одного месяца со дня их официального опубликования.

4. Нормы налогового права

Норма налогового права – это установленное государством и обеспеченное мерами государственного принуждения правило поведения, целью которого является регулирование общественных отношений, возникающих, изменяющихся и прекращающихся при установлении, введении и взимании налогов и сборов в Российской Федерации.

Нормы налогового права, обладая качествами правовой нормы как таковой, несут на себе отпечаток общественных отношений, составляющих ее предмет. Соответственно проявляются определенные особенности, характерные для норм налогового права.

Особенность норм налогового права заключается в том, что они носят государственно-властный, императивный характер. Государство предписывает правила поведения юридическим лицам и гражданам в области налогообложения. Эти нормы выражаются в категорической форме. Участники налоговых

правоотношений не вправе изменить предписания нормы и условия ее применения.

Классификация норм налогового права может быть различной. Прежде всего, в зависимости от своего содержания нормы налогового права подразделяются на материальные и процессуальные.

Материальные нормы налогового права в юридическом порядке закрепляют комплекс прав, обязанностей и ответственности участников налоговых правоотношений. В этих нормах устанавливается система налогов и сборов, их виды, общие принципы налогообложения, права и обязанности субъектов налоговых правоотношений, ответственность за налоговые правонарушения и т. д.

Процессуальные нормы налогового права определяют порядок (процедуру) реализации материальных норм права. В них отражается порядок уплаты налогов и сборов, взыскания налога и пени, списания безнадежных долгов, осуществления налогового контроля, производства по налоговым правонарушениям, обжалования действий должностных лиц налоговых органов и т. д.

В зависимости от способа воздействия на участников отношений, нормы налогового права могут быть трех видов – обязывающие, запрещающие и уполномочивающие.

Обязывающие налоговые нормы – это обязательное выполнение каких-либо действий. Например, банки обязаны выдавать налоговым органам справки по операциям и счетам организаций и граждан, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, в порядке, определяемом законодательством Российской Федерации, в течение пяти дней после мотивированного запроса налогового органа (п. 2 ст. 86 НК РФ).

Запрещающие налоговые нормы – это запрет на совершение каких-либо действий. Например, запрещается проведение налоговыми органами повторных выездных налоговых проверок по одним и тем же налогам за уже проверенный налоговый период (ст. 87 НК РФ).

Уполномочивающие налоговые нормы устанавливают полномочия участников налоговых правоотношений в совершении каких-либо действий. Например, налоговые органы вправе проводить налоговые проверки в порядке, установленном НК РФ (п. 2 ч. 1 ст. 31 НК РФ).

Реализация норм налогового права означает практическое использование содержащихся в них правил поведения в целях регулирования соответствующих общественных отношений.

Известны четыре варианта реализации норм налогового права: соблюдение, исполнение, использование и применение.

Соблюдение норм налогового права характеризуется добровольным подчинением субъекта права требованиям, содержащимся в нормах налогового права. Это означает воздержание субъекта от совершения противоправных действий. Соблюдение может осуществляться без вступления субъекта в конкретные правоотношения.

Исполнение норм налогового права – точное следование участников регулируемых отношений тем юридическим предписаниям, запретам или дозволениям, которые в них содержатся. Данный вариант реализации правовых норм универсален, так как его субъектами являются любые участники налоговых отношений. От качества, объема и уровня исполнения зависит реальность норм налогового права и устанавливаемого ими правового режима в сфере налогообложения. Поэтому исполнение является важнейшим средством обеспечения должного правопорядка и государственной дисциплины в этой сфере.

Использование как форма реализации налоговых правовых норм заключается в осуществлении субъектом своих прав в сфере управления. Иными словами, это добровольное совершение правомерных действий. При этом субъект самостоятельно решает, воспользоваться или воздержаться от использования предоставленного ему налоговой нормой субъективного права. В форме использования реализуются нормы-дозволения.

В отличие от других форм реализации правовых норм, *применение* норм налогового права является прерогативой соответствующих субъектов органов исполнительной власти. Практически оно выражается в издании полномочным органом (должностным лицом) индивидуальных юридических актов, основанных на требованиях материальных либо процессуальных норм. Эти юридические акты издаются применительно к конкретным делам.

Структура норм налогового права является традиционной и ничем не отличается от норм других отраслей права. Норма налогового права состоит из гипотезы, диспозиции и санкции.

Гипотеза определяет условия, обстоятельства, при которых могут возникнуть налоговые правоотношения, и указывает на субъектов – участников этих правоотношений. Например, чтобы юридическое лицо заплатило налог на прибыль, оно как минимум должно получать от своей деятельности определенный доход.

Диспозиция – основа налогово-правовой нормы. Диспозиция содержит предписание о том, как должны поступать участники налоговых отношений, т. е. определяет их права и обязанности. Так, согласно ст. 45 НК РФ, налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога.

Санкция является способом защиты правил, установленных нормами налогового права. Санкции норм налогового права

указывают на меры воздействия за нарушение предписания государства в области налогов и сборов. При этом надо иметь в виду, что гипотеза и санкция не всегда присутствуют в нормах налогового права.

5. Налоговые правоотношения

Особенность налоговых правоотношений заключается в наличии широкого круга участников этих отношений.

Во-первых, эти отношения возникают между органами законодательной и исполнительной власти. Это происходит при установлении законодательством юридических составов налогов и их элементов, при определении полномочий органов исполнительной власти, при осуществлении контроля со стороны законодательных органов за деятельностью органов исполнительной власти в налоговой сфере.

Во-вторых, отношения по установлению и введению налогов возникают также между Российской Федерацией и ее субъектами, органами местного самоуправления. Правовыми актами регулируются вопросы о разграничении полномочий в налоговой сфере, о праве конкретизировать и уточнять условия взимания налогов, вводить или отменять взимание того или иного фискального платежа.

И, в-третьих, это отношения между государством, представленным налоговыми органами, и налогоплательщиками, возникающие по поводу взимания налогов. Это – самые массовые отношения, поскольку обязанность платить законно установленные налоги и сборы является всеобщей.

Налоговые правоотношения основаны на властном подчинении одной стороны другой. Одной из сторон налоговых отношений всегда выступает орган государственной власти. Властные полномочия в данном случае принадлежат налоговым

органам, действующим от имени государства. Налогоплательщик обязан подчиняться требованиям законодательства о налогах и сборах и законным требованиям налоговых органов, контролирующих выполнение этой обязанности. Границы властных полномочий этих органов определяются с учетом того, чтобы их реализация не отменяла и не умаляла прав и свобод человека и гражданина¹.

В соответствии со ст. 21 ч. 1 НК РФ налогоплательщики имеют право не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов и их должностных лиц, не соответствующие НК РФ или иным федеральным законам.

Таким образом, содержание позиций участников налоговых отношений состоит не в подчинении налогоплательщиков налоговым органам, а в подчинении обеих сторон закону².

Ученые наделяют налоговые правоотношения рядом отличительных *признаков*.

Налоговые отношения являются имущественными. Имущественное обязательство связано с передачей в пользу государства денежных средств (ст. 8 НК РФ).

Налоговые отношения обязательственны. Суть обязательства состоит в уплате налога: «каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы» (ст. 57 Конституции Российской Федерации).

Налоговое обязательство является относительным, т. е. имеет строго определенный состав участников. Платеж налога всегда проводится адресно.

¹ Пункт 3 постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 17 декабря 1996 г. № 20-П «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 первой части статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года “О федеральных органах налоговой полиции”» // Собр. законодательства Рос. Федерации. 1997. № 1. Ст. 197.

² Налоговое право : учебник / под ред. С. Г. Пепеляева. М. : Юрист, 2004. С. 147–148.

Налоговое обязательство – правоотношение активного типа. Налогоплательщик обязан совершить действие – заплатить налог, а налоговый орган имеет право требовать выполнения этой обязанности.

Налоговое обязательство целенаправленно. Налогоплательщик вносит платежи в пользу государства для формирования ресурсов субъектов публичной власти.

Налоговое обязательство является гарантированным. Побуждением к его выполнению выступают санкции, установленные законодательством.

Налоговое обязательство является односторонним. Государство требует уплаты налога – это властное веление, а не результат договоренности¹.

Налоговые правоотношения имеют определенную структуру. Ее элементами являются: объект (то, по поводу чего возникли отношения), субъекты (участники отношений) и содержание правоотношений.

Среди объектов данных правоотношений в науке финансового права выделяют сам налог или сбор, а также пени, штраф и др.; публичный правопорядок в сфере налогообложения, сохранность сведений, составляющих налоговую тайну, права и законные интересы участников таких правоотношений.

Содержание налоговых правоотношений составляют субъективные права и юридические обязанности участников таких отношений. Например, обязанность налогоплательщика внести определенную денежную сумму в бюджетную систему или внебюджетные фонды в соответствии с установленными ставками и в предусмотренные сроки и обязанность налоговых органов обеспечить уплату налога.

¹ Налоговое право : учебник / под ред. С. Г. Пепеляева. М. : Юрист, 2004. С. 147–148.

Содержание налоговых правоотношений может меняться под воздействием различных обстоятельств. К таким обстоятельствам относятся юридические факты, под воздействием которых налоговые правоотношения могут возникать, изменяться и прекращаться. Юридические факты состоят из двух элементов: деяний (действия либо бездействия физических или юридических лиц) и событий, т. е. факторов, не зависящих от воли людей (смерть человека, стихийные бедствия, эпидемии, эпизоотии и т. д.)

Возникновение налоговых правоотношений связано с появлением обстоятельств, предусматривающих уплату налога или сбора. К таким обстоятельствам можно отнести приобретение имущества физическим лицом, получение налогоплательщиком доходов, получение лицом прибыли от осуществления различного рода деятельности и т. д. Таким образом, налоговые правоотношения возникают тогда, когда появляется обязанность по уплате налогов и сборов.

Изменения налоговых правоотношений могут происходить, например, при изменении объекта налогообложения, при реорганизации субъекта налоговых отношений, при ненадлежащем исполнении обязанности по уплате налога и т. д.

Прекращаются налоговые правоотношения в связи:

- с уплатой налога или сбора;
- с возникновением обстоятельств, с которыми законодательство о налогах и сборах связывает прекращение обязанности по уплате того или иного налога;
- со смертью налогоплательщика;
- с ликвидацией организации-налогоплательщика.

6. Субъекты налоговых правоотношений и их правовой статус

Основными субъектами налоговых правоотношений, т. е. участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, являются:

- организации и физические лица, признаваемые налогоплательщиками или плательщиками сборов;
- организации и физические лица, признаваемые налоговыми агентами;
- Федеральная налоговая служба (далее – налоговые органы);
- Федеральная таможенная служба (далее – таможенные органы);
- Министерство финансов Российской Федерации, органы исполнительной власти субъектов Российской Федерации и органы местного самоуправления, уполномоченные в области финансов;
- государственные внебюджетные фонды;
- Министерство внутренних дел Российской Федерации.

Субъектов налоговых правоотношений можно разделить на две группы. К первой группе относятся налогоплательщики и плательщики сборов, ко второй – органы, взимающие налоги и сборы, осуществляющие контроль за выполнением налогоплательщиками своих обязанностей по их уплате и выполняющие иные функции, возложенные на них налоговым законодательством.

Налогоплательщиками и плательщиками сборов, страховых взносов, согласно ст. 19 НК РФ, признаются организации и физические лица, на которых возложена обязанность уплачивать указанные обязательные платежи.

К *физическим лицам* относятся граждане Российской Федерации, иностранные граждане и лица без гражданства.

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

Немаловажным является тот факт, что филиалы и иные обособленные подразделения российских организаций исполняют обязанности этих организаций по уплате налогов и сборов по месту нахождения этих филиалов и иных обособленных подразделений.

Необходимо отметить, что в налоговых правоотношениях большое значение имеет правовой статус налогоплательщика. От этого зависит размер и порядок уплаты налога, права и обязанности субъекта.

Так, среди физических лиц выделяются *индивидуальные предприниматели* – это физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, главы крестьянских (фермерских) хозяйств.

Физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, но не зарегистрировавшиеся в качестве индивидуальных предпринимателей в нарушение требований гражданского законодательства Российской Федерации, при исполнении обязанностей, возло-

женных на них НК РФ, не вправе ссылаться на то, что они не являются индивидуальными предпринимателями.

В соответствии со ст. 21 НК РФ налогоплательщики и плательщики сборов *имеют право*:

- получать по месту своего учета от налоговых органов бесплатную информацию (в том числе в письменной форме) о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также получать формы налоговых деклараций (расчетов) и разъяснения о порядке их заполнения;

- получать от Министерства финансов Российской Федерации, финансовых органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований письменные разъяснения по вопросам применения законодательства о налогах и сборах;

- использовать налоговые льготы при наличии оснований;
- получать отсрочку, рассрочку или инвестиционный налоговый кредит;

- на своевременный зачет или возврат сумм излишне уплаченных либо излишне взысканных налогов, штрафов, пени;

- представлять свои интересы в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, лично либо через своего представителя;

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

- присутствовать при проведении выездной налоговой проверки;

- получать копии акта налоговой проверки и решений налоговых органов, а также налоговые уведомления и требования об уплате налогов;

- требовать от должностных лиц налоговых и иных уполномоченных органов соблюдения законодательства;

- не выполнять неправомерные акты и требования налоговых и иных уполномоченных органов и их должностных лиц, не соответствующие федеральным законам;

- обжаловать в установленном порядке акты уполномоченных органов и действия (бездействие) их должностных лиц;

- на соблюдение и сохранение налоговой тайны;

- на возмещение в полном объеме убытков, причиненных незаконными актами налоговых органов или незаконными действиями (бездействием) их должностных лиц;

- на участие в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки или иных актов налоговых органов в случаях, предусмотренных НК РФ.

Налогоплательщики имеют также иные права, установленные НК РФ и другими актами законодательства о налогах и сборах.

Государство обеспечивает и защищает права налогоплательщиков. Налогоплательщикам (плательщикам сборов) гарантируется административная и судебная защита их прав и законных интересов. Порядок этой защиты определяется НК РФ и иными федеральными законами.

Кроме того, права налогоплательщиков обеспечиваются соответствующими обязанностями должностных лиц налоговых органов и иных уполномоченных органов. Неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанностей влечет ответственность, предусмотренную федеральными законами.

В ст. 23 НК РФ установлены *обязанности налогоплательщиков*. Они обязаны:

- уплачивать законно установленные налоги;
- встать на учет в налоговых органах, если такая обязанность предусмотрена НК РФ;
- вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения;
- представлять в налоговый орган по месту учета налоговые декларации (расчеты);
- представлять по месту жительства индивидуального предпринимателя, нотариуса, занимающегося частной практикой, адвоката, учредившего адвокатский кабинет, по запросу налогового органа книгу учета доходов и расходов и хозяйственных операций; представлять по месту нахождения организации бухгалтерскую отчетность в соответствии с требованиями, установленными Федеральным законом «О бухгалтерском учете», за исключением случаев, когда организации не обязаны вести бухгалтерский учет или освобождены от ведения бухгалтерского учета;
- представлять налоговым органам документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов;
- выполнять законные требования налогового органа об устранении выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах, а также не препятствовать законной деятельности должностных лиц налоговых органов при исполнении ими своих служебных обязанностей;
- предоставлять налоговому органу необходимую информацию и документы в предусмотренных НК РФ случаях и порядке;
- 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 – и произведенные расходы) и уплаченные (удержанные) налоги;

- нести иные обязанности, предусмотренные законодательством о налогах и сборах.

Кроме того, *налогоплательщики – организации и индивидуальные предприниматели*, – помимо обязанностей, перечисленных выше, должны письменно сообщать в налоговый орган по месту нахождения организации, месту жительства индивидуального предпринимателя:

- об открытии или о закрытии счетов (лицевых счетов) – в течение семи дней. Индивидуальные предприниматели сообщают в налоговый орган о счетах, используемых ими в предпринимательской деятельности;

- обо всех случаях участия в российских и иностранных организациях – в срок не позднее одного месяца со дня начала такого участия;

- обо всех обособленных подразделениях, созданных на территории Российской Федерации, – в течение одного месяца;

- о реорганизации или ликвидации организации – в течение трех дней со дня принятия такого решения.

Нотариусы, занимающиеся частной практикой, и адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, обязаны письменно сообщать в налоговый орган по месту своего жительства об открытии (закрытии) счетов, предназначенных для осуществления ими профессиональной деятельности.

Налогоплательщики, уплачивающие налоги в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации, также несут обязанности, предусмотренные таможенным законодательством.

Плательщики сборов обязаны уплачивать законно установленные сборы, а также нести иные обязанности, установленные законодательством о налогах и сборах.

За невыполнение или ненадлежащее выполнение возложенных на него обязанностей налогоплательщик (плательщик сборов) несет ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Еще одним участником налоговых правоотношений, имеющим специальный правовой статус, являются *налоговые агенты*.

Согласно ст. 24 НК РФ, налоговыми агентами признаются лица, на которых возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации. Функции налоговых агентов возложены на индивидуальных предпринимателей и организации, независимо от форм собственности. Налогоплательщиками, у которых удерживается налог, являются работники этих организаций или индивидуальных предпринимателей.

Налоговые агенты обладают теми же правами, что и налогоплательщики, а в их *обязанности* входит:

- правильно и своевременно исчислять, удерживать из денежных средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и перечислять налоги в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующие счета Федерального казначейства;
- письменно сообщать в налоговый орган о невозможности удержать налог и о сумме задолженности налогоплательщика в течение одного месяца со дня, когда налоговому агенту стало известно о таких обстоятельствах;
- вести учет начисленных и выплаченных налогоплательщикам доходов, исчисленных, удержанных и перечисленных в бюджетную систему Российской Федерации налогов, в том числе по каждому налогоплательщику;

- представлять в налоговый орган документы, необходимые для осуществления контроля за правильностью исчисления, удержания и перечисления налогов;
- в течение четырех лет обеспечивать сохранность документов, необходимых для исчисления, удержания и перечисления налогов.

Налоговые агенты перечисляют удержанные налоги в порядке, предусмотренном НК РФ для уплаты налога налогоплательщиком.

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

Налогоплательщик может участвовать в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, через *законного или уполномоченного представителя*. При этом полномочия представителя должны быть документально подтверждены.

Допускается также одновременное участие в налоговых отношениях как самого налогоплательщика, так и его представителя.

Законными представителями налогоплательщика (в случае, если речь идет об организации) признаются лица, уполномоченные представлять указанную организацию на основании закона или ее учредительных документов.

Действия законных представителей организации, совершенные в связи с участием этой организации в налоговых отношениях, признаются действиями этой организации.

Законными представителями налогоплательщика – физического лица признаются лица, выступающие в качестве его представителей в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации.

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 отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах.

Не могут быть уполномоченными представителями налогоплательщика должностные лица налоговых органов, таможенных органов, органов государственных внебюджетных фондов, органов внутренних дел, а также судьи, следователи и прокуроры.

Уполномоченный представитель в случае представления интересов налогоплательщика-организации осуществляет свои полномочия на основании доверенности, выдаваемой в порядке, установленном гражданским законодательством Российской Федерации.

Уполномоченный представитель налогоплательщика – физического лица осуществляет свои полномочия на основании нотариально удостоверенной доверенности или доверенности, приравненной к нотариально удостоверенной, в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации.

Ко *второй группе субъектов* налоговых правоотношений относятся налоговые органы, таможенные органы, органы государственных внебюджетных фондов, органы внутренних дел Российской Федерации.

К *налоговым органам* относятся *Федеральная налоговая служба Российской Федерации* и ее территориальные органы. До недавнего времени таким органом являлось Министерство Российской Федерации по налогам и сборам и его подразделения в Российской Федерации. В марте 2004 г., согласно Указу

Президента Российской Федерации № 314, Министерство Российской Федерации по налогам и сборам преобразовано в Федеральную налоговую службу, находящуюся в ведении Министерства финансов Российской Федерации.

Налоговые органы составляют единую централизованную систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и сборов, а в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, – за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет иных обязательных платежей.

Налоговые органы осуществляют свои функции и взаимодействуют с федеральными органами исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации, органами местного самоуправления и государственными внебюджетными фондами посредством реализации полномочий, предусмотренных НК РФ и иными нормативными правовыми актами.

Статьей 31 НК РФ установлены *права налоговых органов*. Они вправе:

- 1) требовать от налогоплательщика или налогового агента документы по соответствующим формам, служащие основаниями для исчисления и уплаты (удержания и перечисления) налогов, сборов;
- 2) проводить налоговые проверки;
- 3) производить выемку документов у налогоплательщика или налогового агента при проведении налоговых проверок в случаях, 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 в связи с уплатой (удержанием и перечислением) ими налогов и сборов либо в связи с налоговой проверкой, а также в иных случаях;

5) приостанавливать операции по счетам налогоплательщика или налогового агента в банках и налагать арест на их имущество;

6) осматривать любые используемые налогоплательщиком для извлечения дохода производственные, складские, торговые и иные помещения и территории, проводить инвентаризацию принадлежащего налогоплательщику имущества;

7) определять суммы налогов, которые подлежат уплате налогоплательщиками в бюджетную систему Российской Федерации;

8) требовать от налогоплательщиков, налоговых агентов, их представителей устранения выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах и контролировать выполнение указанных требований;

9) взыскивать недоимки, а также пени и штрафы;

10) требовать от банков документы, подтверждающие факт списания со счетов налогоплательщика или налогового агента сумм налогов, сборов, пеней и штрафов и перечисления этих сумм в бюджетную систему Российской Федерации;

11) привлекать для проведения налогового контроля специалистов, экспертов и переводчиков;

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

13) заявлять ходатайства об аннулировании или о приостановлении действия выданных юридическим и физическим ли-

цам лицензий на право осуществления определенных видов деятельности;

14) предъявлять в суды общей юрисдикции или арбитражные суды иски:

- о взыскании недоимки, пеней и штрафов за налоговые правонарушения;

- о возмещении ущерба, причиненного государству и (или) муниципальному образованию вследствие неправомерных действий банка по списанию денежных средств со счета налогоплательщика;

- о досрочном расторжении договора об инвестиционном налоговом кредите;

- в иных случаях, предусмотренных НК РФ.

Налоговые органы осуществляют также другие права, предусмотренные НК РФ. Вышестоящие налоговые органы вправе отменять и изменять решения нижестоящих налоговых органов в случае несоответствия указанных решений законодательству о налогах и сборах.

Налоговые органы *обязаны*:

- соблюдать законодательство о налогах и сборах;
- осуществлять контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах;

- вести учет организаций и физических лиц;
- бесплатно информировать (в том числе в письменной форме) налогоплательщиков и налоговых агентов о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах, порядке исчисления и уплаты налогов, правах и обязанностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также представлять формы налоговых деклараций (расчетов) и разъяснять порядок их заполнения;

- руководствоваться письменными разъяснениями Министерства финансов Российской Федерации по вопросам применения законодательства о налогах и сборах;

- сообщать налогоплательщикам при их постановке на учет в налоговых органах сведения о реквизитах соответствующих счетов Федерального казначейства, иные сведения, необходимые для заполнения поручений на перечисление налогов, сборов, пеней и штрафов в бюджетную систему Российской Федерации;

- принимать решения о возврате или зачете налогоплательщику сумм излишне уплаченных или излишне взысканных налогов, сборов, пеней и штрафов, направлять оформленные на основании этих решений поручения соответствующим территориальным органам Федерального казначейства для исполнения;

- соблюдать налоговую тайну, обеспечивать ее сохранение;

- направлять налогоплательщику копии акта налоговой проверки и решения налогового органа, а также налоговое уведомление и (или) требование об уплате налога и сбора;

- представлять налогоплательщику по его запросу справки о состоянии расчетов указанного лица по налогам, сборам, пеням и штрафам на основании данных налогового органа. Запрашиваемая справка представляется в течение пяти дней со дня поступления в налоговый орган соответствующего письменного запроса налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента;

- осуществлять по заявлению налогоплательщика совместную сверку сумм уплаченных налогов, сборов, пеней и штрафов;

- по заявлению налогоплательщика выдавать копии решений, принятых налоговым органом.

Налоговые органы несут также другие обязанности, предусмотренные федеральными законами.

Полномочия и обязанности таможенных органов, обязанности их должностных лиц в области налогообложения и сборов. осуществляются Федеральной таможенной службой Российской Федерации при перемещении товаров через таможенную границу Российской Федерации. Свои действия они осуществляют в соответствии с таможенным и налоговым законодательством Российской Федерации, а также иными федеральными законами.

Должностные лица таможенных органов несут те же обязанности, что и должностные лица налоговых органов, а также другие обязанности в соответствии с таможенным законодательством Российской Федерации.

Полномочия финансовых органов в области налогов и сборов. Министерство финансов Российской Федерации, финансовые органы субъектов Российской Федерации и муниципальных образований дают письменные разъяснения (в срок 2 месяца) налогоплательщикам по вопросам применения законодательства о налогах и сборах. Кроме того, Министерство финансов Российской Федерации утверждает формы расчетов по налогам и формы налоговых деклараций, а также порядок их заполнения.

Ответственность налоговых органов, таможенных органов, а также их должностных лиц. Налоговые и таможенные 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 указанных органов при исполнении ими служебных обязанностей.

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

За неправомерные действия или бездействие должностные лица и другие работники указанных органов несут ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Кроме того, согласно Определению Конституционного Суда Российской Федерации от 20 февраля 2002 г. № 22-О, расходы на представительство в арбитражном суде и на оказание юридических услуг также должны включаться в состав убытков, подлежащих возмещению стороне, в пользу которой состоялось решение.

За неправомерные действия должностные лица и другие работники указанных органов несут ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Полномочия органов внутренних дел. Согласно НК РФ, по запросу налоговых органов органы внутренних дел участвуют в выездных налоговых проверках¹.

При выявлении обстоятельств, требующих совершения действий, отнесенных НК РФ к полномочиям налоговых орга-

¹ Приказ МВД России № 495, ФНС России № ММ-7-2-347 от 30 июня 2009 г. (ред. от 12.11.2013) «Об утверждении порядка взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов по предупреждению, выявлению и пресечению налоговых правонарушений и преступлений» (вместе с «Инструкцией о порядке взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов при организации и проведении выездных налоговых проверок», «Инструкцией о порядке направления органами внутренних дел материалов в налоговые органы при выявлении обстоятельств, требующих совершения действий, отнесенных к полномочиям налоговых органов, для принятия по ним решения», «Инструкцией о порядке направления материалов налоговыми органами в органы внутренних дел при выявлении обстоятельств, позволяющих предполагать совершение нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления») // Российская газета. 2009. 16 сент.

нов, органы внутренних дел обязаны в десятидневный срок направить материалы в соответствующий налоговый орган для принятия по ним решения.

Органы внутренних дел и их должностные лица несут ответственность за убытки, причиненные налогоплательщикам вследствие своих неправомерных действий. Эти убытки возмещаются за счет федерального бюджета.

Нельзя оставить без внимания еще одну категорию участников налоговых правоотношений. Это – *органы, учреждения, организации и должностные лица, на которые возлагается обязанность сообщать в налоговые органы сведения, связанные с учетом налогоплательщиков*. К ним относятся:

1) *органы юстиции, выдающие лицензии на право нотариальной деятельности и наделяющие нотариусов полномочиями;*

2) *советы адвокатских палат субъектов Российской Федерации, имеющие сведения об адвокатах, являющихся членами адвокатской палаты, об избранной ими форме адвокатского образования, а также о принятых решениях о приостановлении (возобновлении) или прекращении статуса адвоката;*

3) *органы, осуществляющие регистрацию физических лиц по месту жительства либо регистрацию актов гражданского состояния физических лиц;*

4) *органы, осуществляющие государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним;*

5) *органы, осуществляющие регистрацию транспортных средств;*

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

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

8) органы, осуществляющие учет и (или) регистрацию пользователей природными ресурсами, а также лицензирование деятельности, связанной с использованием этими ресурсами;

9) органы, осуществляющие выдачу и замену документов, удостоверяющих личность гражданина Российской Федерации, обладающие сведениями: о фактах замены документа, об изменениях персональных данных, содержащихся во вновь выданном документе; о фактах подачи гражданином в эти органы заявления об утрате документа, удостоверяющего личность гражданина Российской Федерации;

10) банки, имеющие следующие обязанности, связанные с учетом налогоплательщиков:

- открывают счета организациям, индивидуальным предпринимателям только при предъявлении свидетельства о постановке на учет в налоговом органе;

- сообщают 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;

- выдают налоговым органам справки по операциям и счетам организаций и граждан, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, в течение пяти дней после мотивированного запроса налогового органа.

Все вышеперечисленные являются субъектами предоставления информации, имеющей значение для учета налогоплательщиков и налогового контроля. Неисполнение этими организациями возложенных на них обязанностей влечет наступление юридической ответственности в соответствии с налоговым законодательством.

Вопросы для самоконтроля

1. Какие общественные отношения охватывает предмет налогового права?
2. В чем заключаются особенности метода налогового права?
3. С какими отраслями права взаимодействует налоговое право?
4. Каковы особенности налогово-правовых норм?
5. Раскройте классификацию источников налогового права.
6. Какова структура налогового правоотношения?

ТЕМА 2

ПОНЯТИЕ И ЭЛЕМЕНТЫ НАЛОГОВ И СБОРОВ. ИСПОЛНЕНИЕ ОБЯЗАННОСТИ ПО УПЛАТЕ НАЛОГОВ И СБОРОВ. НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

1. Понятие и элементы налогов и сборов.
2. Исполнение обязанности по уплате налогов и сборов.
3. Требование об уплате налогов (сборов, страховых взносов): понятие, сроки направления налогоплательщику.
4. Налоговая система Российской Федерации. Федеральные, региональные и местные налоги.

1. Понятие и элементы налогов и сборов

Централизованные финансовые ресурсы необходимы каждому государству для удовлетворения коллективных потребностей общества, к числу которых традиционно относятся оборона, поддержание общественного порядка, содержание государственного аппарата и т. п. Основанием для организации образования финансовых ресурсов государства является ст. 57 Конституции Российской Федерации, которая закрепляет обязанность каждого платить законно установленные налоги и сборы. Данная конституционная обязанность имеет публично-правовой, а не частноправовой (гражданско-правовой) характер, поскольку обусловлена публично-правовой природой государства и государственной власти¹.

¹ Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 17 декабря 1996 г. № 20-П «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года “О федеральных органах налоговой полиции”» // Вестник Конституционного Суда Российской Федерации. 1996. № 5. С. 84.

Отсюда следует приоритетное внимание любого государства к формированию налоговой системы и налоговой политики.

Изучение налога как социального явления способствует пониманию основных закономерностей возникновения, функционирования и развития государства и права.

Как верно заметил французский ученый П. М. Годме: «Налог – одно из проявлений суверенитета государства»¹. Право устанавливать налоги было, есть и будет исключительным правом государства, поскольку и цель сбора налогов, и способы установления и взимания налогов всегда обусловлены правовым статусом государства как специфического субъекта права.

О связи идеи государства с идеей налогов и податей также писал Н. Г. Чернышевский, подчеркивая, что всегда и везде государственная власть имела в своем распоряжении бюджет, всегда определяла налоги и подати, а также предметы их расходования².

В современных условиях налоги, выполняя фискальную, экономическую и контрольную *функции*³, выступают эффективным механизмом воздействия на экономику страны.

Фискальная функция, являясь основной, направлена на формирование денежных фондов государства для удовлетворения как его интересов, так и интересов общества.

Экономическая функция предполагает использование налогов в качестве инструмента перераспределения национального

¹ Годме П. М. Финансовое право. М., 1978. С. 371.

² Теория государства и права : хрестоматия : в 2 т. / авт.-сост. В. В. Лазарев, С. В. Липень. М., 2001. Т. 1. С. 302–303.

³ Пансков В. Г. Налоги и налогообложение : учебник и практикум для прикладного бакалавриата. 6-е изд., перераб. и доп. М. : Юрайт, 2018. С. 33–35; Зотиков Н. З. Социальная функция налогов и страховых взносов // Вестник евразийской науки. 2019. № 2. С. 85 ; Урусова А. Б. Экономическая сущность налогов и ее реализация в условиях становления и развития рыночной экономики в Российской Федерации // International Agricultural Journal. 2020. № 1. С. 14. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/ekonomicheskaya-suschnost-nalogov-i-ee-realizatsiya-v-usloviyah-stanovleniya-i-razvitiya-rynochnoy-ekonomiki-v-rf> (дата обращения: 09.07.2020).

дохода, заинтересованности производителей и предпринимателей в развитии разнообразных видов деятельности по производству товаров и услуг. С помощью этой функции государство оказывает влияние на реальный процесс производства и инвестирования капитальных вложений.

Реализуя функцию *контроля*, государство осуществляет контроль за финансово-хозяйственной деятельностью предприятий, организаций, учреждений, за получением доходов гражданами, источниками этих доходов, за использованием имущества, в том числе земли.

Легальное определение налога дано в п. 1 ст. 8 НК РФ. Под *налогом* понимается обязательный индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.

Для уяснения сущности налога рассмотрим его *признаки*¹.

1. Налог – вид платежа, *закрепленный актом органа государственной власти*. Отмечается, что право законодателя утверждать налог является выражением права народа соглашаться на уплату налога, что, однако, не означает необходимости одобрения таких выплат каждым конкретным членом общества, определенными группами, слоями. Так, во многих странах

¹ Пансков В. Г. *Налоги и налогообложение : учебник и практикум для прикладного бакалавриата*. 6-е изд., перераб. и доп. М. : Юрайт, 2018. С. 22–24 ; *Налоги и налогообложение : учебник / коллектив авторов ; под ред. Л. И. Гончаренко*. М. : КноРус, 2018. С. 10–13 ; Попов В. В., Тришина Е. Г. О содержании признака индивидуальности уплаты налога согласно статье 45 Налогового кодекса Российской Федерации // *Вестник Саратовской государственной юридической академии*. 2019. № 3. С. 255–262 ; Напсо М. Б. Правовая конструкция налога и сбора // *Вестник Нижегородского университета имени Н.И. Лобачевского. Секция «Право»*. 2017. № 4. С. 105–113.

существуют запреты на решение вопросов о налогообложении путем референдума. В России, например, установлено, что на референдум не могут выноситься вопросы, отнесенные Конституцией Российской Федерации, федеральными конституционными законами к исключительной компетенции федеральных органов государственной власти¹. В ранее действующей редакции закона было прямое указание на то, что вопросы о введении, об изменении и отмене федеральных налогов и сборов, а также об освобождении от их уплаты не подлежат вынесению на референдум.

2. *Односторонность обязанности* по уплате налога. Основу этого признака составляет определенное направление движения средств – от плательщика к государству. То обстоятельство, что при уплате налога не возникает прямой выгоды или прямого преимущества для конкретного налогоплательщика, следует понимать в узком смысле, так как государство опосредованно предоставляет налогоплательщику широкий перечень благ, среди которых бесплатное образование, медицинское обслуживание, защита органами правопорядка и др.

3. *Обязательный характер* налога выражает императивную категоричность и характеризуется принуждением в силу закона. Этот признак налога лежит в основе закрепления конституционной обязанности каждого по уплате законно установленных налогов и сборов (ст. 57 Конституции Российской Федерации). Обязательный характер налога предусматривает невозможность законного уклонения от его уплаты, кроме исключений, закрепленных в НК РФ (например, предоставление соответствующих льгот). Обязательность налога обеспечивается силой государства в лице налоговых, правоохранительных

¹ Пункт 10 ч. 5 ст. 6 Федерального конституционного закона от 28 июля 2004 г. № 5-ФКЗ «О референдуме Российской Федерации».

и судебных органов, что свидетельствует о принудительном характере уплаты налогов.

Признак обязательности присущ не только налогу, но и таким неналоговым платежам, как, например, штрафы за налоговые или административные правонарушения, пени и др. Обязанность уплаты указанных неналоговых платежей возникает в силу закона, они также поступают в бюджет и используются для финансирования бюджетных расходов. Различие данных платежей и налогов заключается в целях установления.

Таким образом, рассматриваемый признак присущ всем фискальным платежам, не носящим добровольный характер, т. е. является общим¹.

4. *Нецелевой характер* налогового платежа означает перечисление его в фонды, которые аккумулируются государством и используются для удовлетворения государственных потребностей. Данный признак основан на бюджетно-правовом принципе запрета на индивидуализацию (специализацию) бюджетных доходов, что вытекает из базового положения финансового права о всеобщности и единстве бюджета. Это означает, что конкретные налоговые доходы не предназначаются заранее для обеспечения конкретных государственных нужд.

5. *Безусловный характер* налога означает, что его уплата не связана ни с какими встречными действиями государства. При этом необходимо четко разграничивать юридический факт как основание возникновения налогового правоотношения и объект налогообложения как основание возникновения налоговой обязанности.

6. *Цель* налогового платежа – финансовое обеспечение деятельности государства и (или) муниципального образования.

¹ Гуреев В. И. Понятие и отличительные признаки налога, сбора, пошлины // Государство и право. 2005. № 4. С. 49.

Государство для выполнения своих задач и функций по управлению обществом и обеспечению его жизнедеятельности в лице соответствующих органов осуществляет планомерные действия, направленные на создание, распределение и использование фондов финансовых (денежных) ресурсов. Среди доходов государства, образующихся за счет налоговых и неналоговых видов доходов, ведущее положение занимает налоговый вид дохода, что обусловлено наличием большого количества налогов и величиной налоговых ставок, а также постоянством и стабильностью поступления денежных средств в бюджетную систему Российской Федерации.

7. *Форма взимания* налога с налогоплательщиков – отчуждение принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств. Взимание налогов в иной (неденежной) форме не допускается.

С понятием «налог» тесно связано понятие «сбор». В учебной и научной литературе ведется дискуссия по поводу определения данных категорий¹.

В соответствии с п. 2 ст. 8 НК РФ под *сбором* понимается обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий), либо уплата которого обусловлена

¹ Финансовое право : учебник / под общ. ред. Э. Д. Соколовой ; отв. ред. А. Ю. Ильин. М. : Проспект, 2019 ; Пансков В. Г. О некоторых проблемных вопросах понятийного аппарата в теории налогообложения // Известия Иркутской государственной экономической академии. 2015. Т. 25. № 3. С. 450–456 ; Напсо М. Б. Теоретические подходы к определению налога и сбора: экономико-правовой аспект // Журнал российского права. 2017. № 4. С. 91–100.

осуществлением в пределах территории, на которой введен сбор, отдельных видов предпринимательской деятельности.

Конституция Российской Федерации и НК РФ понятием «сбор» охватывают как собственно сборы (платежи за обладание специальным правом), так и пошлины (государственные, регистрационные, таможенные). Пошлины и сборы не имеют финансового значения, присущего налогам, что обусловлено следующими обстоятельствами¹: во-первых, наличием специальной цели и специальных интересов при уплате пошлины или сбора – цель взыскания пошлины или сбора состоит лишь в покрытии безубытка и без чистого дохода издержек учреждения, в связи с деятельностью которого взимается пошлина; во-вторых, пошлина или сбор взимаются в индивидуальном порядке в связи с услугой публично-правового характера.

Налоги можно *классифицировать* по различным основаниям.

По субъектам (налогоплательщикам) выделяют:

- налоги с организаций (налог на добавленную стоимость, акцизы, налог на прибыль организаций, налог на добычу полезных ископаемых, налог на имущество организаций, налог на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья);
- налоги с физических лиц (налог на доходы физических лиц, налог на имущество физических лиц);
- налоги, уплачиваемые как физическими, так и юридическими лицами (водный, транспортный, земельный налог).

В зависимости от *формы возложения налогового бремени* выделяют:

- прямые налоги, которые взимаются непосредственно с имущества или дохода налогоплательщика. Юридический и фактический плательщик в этом случае совпадают в одном

¹ Финансовое право в вопросах и ответах : учебное пособие / отв. ред. Е. Ю. Грачева. М. : Проспект, 2016. С. 120.

лице (например, налог на имущество организаций, налог на имущество физических лиц, налог на доходы физических лиц, налог на прибыль организаций).

Прямые налоги в свою очередь делятся на:

а) личные налоги, которые уплачиваются с действительно полученного налогоплательщиком дохода (прибыли);

б) реальные налоги, которыми облагается не действительный, а предполагаемый средний доход налогоплательщика, получаемый в данных экономических условиях от того или иного предмета налогообложения (например, недвижимой собственности). Реальными налогами облагается, прежде всего, имущество (от англ. real – имущество);

в) косвенные налоги, которые включаются в цену товара или услуг, вследствие чего окончательным плательщиком таких налогов является потребитель товара (например, акцизы, налог на добавленную стоимость).

По степени компетенции органов власти различных уровней по установлению и введению налогов (с учетом федеративного государственного устройства и организации в России местного самоуправления) выделяют:

- государственные (федеральные и региональные) налоги;
- местные налоги.

Указанные виды налогов более подробно будут рассмотрены при характеристике системы налогов и сборов в России.

Существуют и другие основания деления налогов на виды.

Элементы налогообложения. Налог считается установленным лишь в том случае, когда определены:

- налогоплательщики;
- элементы налогообложения, а именно: объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога;

— в необходимых случаях — налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиками.

В соответствии со ст. 19 НК РФ *налогоплательщиками (плательщиками сборов, страховых взносов)* признаются организации и физические лица, на которых возложена обязанность уплачивать налоги, сборы, страховые взносы. В данном случае речь идет о потенциально возможной обязанности организаций и физических лиц, признаваемых законодателем плательщиками тех или иных налогов и сборов, а не об обязанности по уплате конкретной суммы налога или сбора, которая в соответствии со ст. 44 НК РФ возлагается на налогоплательщика с момента возникновения установленных законодательством о налогах и сборах обстоятельств, предусматривающих уплату данного налога или сбора.

Права и обязанности налогоплательщиков установлены соответственно в ст.ст. 21 и 23 НК РФ. За невыполнение или ненадлежащее выполнение возложенных на них обязанностей указанные лица несут ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Глава 4 НК РФ предусматривает возможность участия налогоплательщика в налоговых правоотношениях через законного или уполномоченного представителя.

Понятие *объекта налогообложения* закреплено в п. 1 ст. 38 НК РФ. Так, объектом налогообложения является реализация товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, расход или иное обстоятельство, имеющее стоимостную, количественную или физическую характеристики, с наличием которого у налогоплательщика законодательство о налогах и сборах связывает возникновение обязанности по уплате налога.

Налоговая база как стоимостная, физическая или иная характеристика объекта налогообложения (п. 1 ст. 53 НК РФ)

необходима для исчисления налога. Налоговая база и порядок ее определения по федеральным налогам устанавливаются НК РФ. Особенности определения налоговой базы по региональным налогам могут устанавливаться законодательными (представительными) органами государственной власти субъектов Российской Федерации, по местным налогам – представительными органами муниципальных образований (законодательными (представительными) органами государственной власти городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя).

Налоговая ставка представляет собой величину налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы (п. 1 ст. 53 НК РФ).

Налоговые ставки по федеральным налогам устанавливаются НК РФ; по региональным и местным налогам – соответственно законами субъектов Российской Федерации, нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований в пределах, установленных НК РФ.

Под *налоговым периодом* понимается календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате. Налоговый период может состоять из одного или нескольких отчетных периодов (п. 1 ст. 55 НК РФ).

НК РФ устанавливает общие правила определения налогового периода для случаев создания, реорганизации или ликвидации организаций (пп. 2–4 ст. 55 НК РФ).

Порядок исчисления налога представляет собой определение суммы налога, подлежащей уплате за налоговый период, исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот. В соответствии со ст. 52 НК РФ обязанность по исчислению

суммы налога возлагается как на налогоплательщика (по общему правилу), так и на налоговый орган или налогового агента (в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах).

Сроки уплаты налогов, сборов, страховых взносов устанавливаются применительно к каждому из указанных платежей (ст. 57 НК РФ). Законом предусмотрены следующие способы указания сроков уплаты налогов и сборов:

- определение календарной датой;
- истечение периода времени, исчисляемого годами, кварталами, месяцами и днями;
- указание на событие, которое должно наступить или произойти, либо действие, которое должно быть совершено. Сроки совершения действий участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, устанавливаются НК РФ применительно к каждому такому действию;
- указание срока в налоговом уведомлении, в случаях, когда расчет налоговой базы производится налоговым органом.

В установленном порядке сроки уплаты налога (сбора) могут быть изменены. Нарушение указанных сроков является основанием для начисления пени.

Порядок уплаты налогов, сборов, страховых взносов установлен ст. 58 НК РФ. Уплата налога производится в наличной или безналичной форме разовой уплатой всей суммы налога либо в ином порядке, предусмотренном НК РФ и другими актами законодательства о налогах и сборах, налогоплательщиком или налоговым агентом в установленные сроки.

Конкретный порядок уплаты налога устанавливается применительно к каждому налогу. Порядок уплаты федеральных налогов устанавливается НК РФ; региональных и местных налогов – соответственно законами субъектов Российской Фе-

дерации и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований в соответствии с НК РФ.

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

Льготы по федеральным налогам и сборам устанавливаются и отменяются НК РФ; по региональным налогам – НК РФ и (или) законами субъектов Российской Федерации о налогах; по местным налогам – НК РФ и (или) нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя о налогах).

Не допускается установление индивидуальных льгот. При этом запрет на индивидуальный характер касается норм законодательства о налогах и сборах, определяющих и основания, и порядок, и условия применения льгот по налогам и сборам.

Налогоплательщик вправе отказаться от использования льготы либо приостановить ее использование на один или несколько налоговых периодов.

2. Исполнение обязанности по уплате налогов и сборов

Обязанность по уплате налога (сбора, страховых взносов) возлагается на налогоплательщика (плательщика сбора, страховых взносов) с момента возникновения установленных законодательством о налогах и сборах обстоятельств, предусматривающих уплату данного налога (сбора, страховых взносов).

Обязанность по уплате налога (сбора, страховых взносов) прекращается:

- с уплатой указанных платежей;
- со смертью физического лица – налогоплательщика или с объявлением его умершим в порядке, установленном ГПК РФ. Задолженность по поимущественным налогам умершего лица либо лица, объявленного умершим, погашается наследниками в пределах стоимости наследственного имущества;
- с ликвидацией организации-налогоплательщика после проведения всех расчетов с бюджетной системой Российской Федерации в соответствии со ст. 49 НК РФ;
- с возникновением иных обстоятельств, с которыми законодательство о налогах и сборах связывает прекращение обязанности по уплате соответствующего налога или сбора.

Выделяют добровольный и принудительный способы уплаты налога. Налогоплательщик самостоятельно исполняет обязанность по уплате налога.

Пункт 3 ст. 45 НК РФ устанавливает правила определения момента исполнения данной обязанности. *Обязанность по уплате налога считается исполненной налогоплательщиком:*

- 1) с момента предъявления в банк поручения на перечисление в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства (далее – перечисление в бюджетную систему) денежных средств со счета налогоплательщика (со счета иного лица в случае уплаты им налога за налогоплательщика) в банке при наличии на нем достаточного денежного остатка¹ на день платежа;

¹ В соответствии с п. 7 ст. 8 Федерального закона от 27 июня 2011 г. № 161-ФЗ «О национальной платежной системе» при недостаточности денежных средств распоряжение клиента о переводе денежных средств без открытия банковского счета, включая перевод электронных денежных средств, не принимается к исполнению оператором по переводу денежных средств, и клиенту незамедлительно направляется уведомление об этом.

2) с момента передачи физическим лицом в банк поручения на перечисление в бюджетную систему без открытия счета в банке денежных средств, предоставленных банку физическим лицом, при условии их достаточности для перечисления;

3) с момента отражения на лицевом счете организации, которой открыт лицевой счет, операции по перечислению соответствующих денежных средств в бюджетную систему;

4) со дня внесения физическим лицом в банк, кассу местной администрации, организацию федеральной почтовой связи либо в многофункциональный центр (МФЦ) наличных денежных средств для их перечисления в бюджетную систему;

5) со дня вынесения налоговым органом решения о зачете сумм излишне уплаченных или сумм излишне взысканных налогов, пеней, штрафов в счет исполнения обязанности по уплате соответствующего налога;

6) со дня удержания сумм налога налоговым агентом, если такая обязанность возложена на налогового агента;

7) со дня уплаты декларационного платежа¹;

8) со дня предъявления в банк поручения на перечисление в бюджетную систему денежных средств со счета налогоплательщика или со счета иного лица в банке при наличии на нем достаточного денежного остатка на день платежа в счет возмещения ущерба, причиненного бюджетной системе в результате преступлений, за совершение которых ст.ст. 198–199.2 УК РФ предусмотрена уголовная ответственность;

9) со дня принятия налоговым органом решения о зачете суммы единого налогового платежа физического лица в счет исполнения обязанности налогоплательщика – физического ли-

¹ В соответствии с Федеральным законом от 30 декабря 2006 г. № 269-ФЗ «Об упрощенном порядке декларирования доходов физическими лицами».

ца по уплате транспортного налога, земельного налога и (или) налога на имущество физических лиц;

10) со дня предъявления налоговым агентом в банк поручения на перечисление в бюджетную систему денежных средств в счет уплаты налога по результатам налоговой проверки в случае неправомерного неудержания (неполного удержания) соответствующих сумм налога налоговым агентом со счета налогового агента в банке при наличии на нем достаточного денежного остатка на день платежа.

Налоговый кодекс Российской Федерации предусматривает правила исполнения обязанности по уплате налогов (сборов, страховых взносов) при ликвидации или реорганизации юридического лица, а также безвестно отсутствующего или недееспособного физического лица (ст.ст. 49, 50, 51 НК РФ).

Обязанность по уплате налога исполняется в валюте Российской Федерации.

Принудительный порядок исполнения обязанности по уплате налога заключается в следующем.

Если налогоплательщиком (налоговым агентом) являются организация или индивидуальный предприниматель, то данная обязанность исполняется:

- путем обращения взыскания на их денежные средства – на счетах в банках, а также их электронные денежные средства;
- за счет их имущества, в том числе за счет наличных денежных средств налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя в пределах сумм, указанных в требовании об уплате налога, и с учетом сумм, в отношении которых произведено взыскание в соответствии со ст. 46 НК РФ;
- в судебном порядке в случаях, установленных ч. 2 ст. 45 НК РФ.

Если налогоплательщик – физическое лицо, не являющееся индивидуальным предпринимателем (ИП), рассматриваемая обязанность исполняется в судебном порядке за счет его имущества, в том числе денежных средств на счетах в банке, электронных денежных средств, переводы которых осуществляются с использованием персонифицированных электронных средств платежа, драгоценных металлов на счетах (во вкладах) в банке и наличных денежных средств данного физического лица в пределах сумм, указанных в требовании об уплате налога, сбора, страховых взносов, пеней, штрафов.

Обязанность по уплате налога должна быть выполнена в установленный срок. Возможно изменение срока уплаты налога (сбора), т. е. перенос установленного срока уплаты налога (сбора) на более поздний срок. *Органами, в компетенцию которых входит принятие решений об изменении сроков уплаты налогов (сборов, страховых взносов), являются:*

1) по федеральным налогам, сборам, страховым взносам – Федеральная налоговая служба;

2) по региональным и местным налогам – налоговые органы по месту нахождения (жительства) заинтересованного лица по согласованию с соответствующими финансовыми органами субъектов Российской Федерации, муниципальных образований;

3) по налогам, подлежащим уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза – Федеральная таможенная служба или уполномоченные ей таможенные органы;

4) по государственной пошлине – органы (должностные лица), уполномоченные в соответствии с гл. 25.3 НК РФ совершать юридически значимые действия, за которые подлежит уплате государственная пошлина;

5) по налогу на доходы физических лиц, подлежащему уплате физическими лицами, не являющимися ИП, в части доходов, при получении которых налог не удерживается налоговыми агентами, – налоговые органы по месту жительства этих лиц;

6) по налогу на прибыль организаций по налоговой ставке, установленной для зачисления указанного налога в бюджеты субъектов Российской Федерации, и региональным налогам в части решений об изменении сроков уплаты указанных налогов в форме инвестиционного налогового кредита – органы, уполномоченные на это законодательством субъектов Российской Федерации.

Срок уплаты налога (сбора, страховых взносов) не может быть изменен, если в отношении заинтересованного лица:

1) возбуждено уголовное дело по признакам преступления, связанного с нарушением законодательства о налогах и сборах;

2) проводится производство по делу о налоговом правонарушении либо по делу об административном правонарушении в области налогов, сборов, страховых взносов, таможенного дела в части налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза;

3) имеются достаточные основания полагать, что это лицо воспользуется таким изменением для сокрытия своих денежных средств или иного имущества, подлежащего налогообложению, либо это лицо собирается выехать за пределы Российской Федерации на постоянное жительство;

4) в течение трех лет, предшествующих дню подачи этим лицом заявления об изменении срока уплаты налога (сбора, страховых взносов), уполномоченным органом было вынесено

решение о прекращении действия ранее предоставленной отсрочки, рассрочки или инвестиционного налогового кредита в связи с нарушением условий соответствующего изменения срока уплаты налога (сбора, страховых взносов).

Закреплены следующие *формы изменения срока уплаты налога (сбора)*: отсрочка, рассрочка, инвестиционный налоговый кредит.

Отсрочка или рассрочка по уплате налога представляет собой изменение срока уплаты налога следующим образом:

- на срок, не превышающий один год, соответственно с единовременной или поэтапной уплатой суммы задолженности;

- на срок более одного года, но не превышающий трех лет, – по уплате федеральных налогов в части, зачисляемой в федеральный бюджет, а также страховых взносов.

Основаниями для предоставления отсрочки или рассрочки по уплате налога заинтересованному лицу являются:

- 1) причинение этому лицу ущерба в результате стихийного бедствия, технологической катастрофы или иных обстоятельств непреодолимой силы;

- 2) задержка этому лицу финансирования из бюджета или оплаты выполненного этим лицом государственного заказа;

- 3) угроза банкротства этого лица в случае единовременной выплаты им налога;

- 4) если имущественное положение физического лица исключает возможность единовременной уплаты налога;

- 5) если производство и (или) реализация товаров, работ или услуг лицом носит сезонный характер. Перечень отраслей и видов деятельности, имеющих сезонный характер, утверждается Правительством Российской Федерации;

6) основания для предоставления отсрочки или рассрочки по уплате налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза¹;

7) невозможность единовременной уплаты сумм налогов, сборов, страховых взносов, пеней и штрафов, подлежащих уплате в бюджетную систему по результатам налоговой проверки, до истечения срока исполнения требования об уплате налога, сбора, страховых взносов, пени, штрафа, процентов.

Инвестиционный налоговый кредит представляет собой такое изменение срока уплаты налога, при котором организации предоставляется возможность в течение определенного срока и в определенных пределах уменьшать свои платежи по налогу с последующей поэтапной уплатой суммы кредита и начисленных процентов при наличии таких оснований, как:

1) проведение научно-исследовательских или опытно-конструкторских работ либо технического перевооружения собственного производства;

2) осуществление внедренческой или инновационной деятельности;

3) выполнение особо важного заказа по социально-экономическому развитию региона или предоставление ею особо важных услуг населению, а также государственного оборонного заказа;

4) осуществление инвестиций в создание объектов, имеющих наивысший класс энергетической эффективности¹;

¹ Таможенный кодекс Евразийского экономического союза, а также ст. 50 «Основания для предоставления отсрочки или рассрочки уплаты налогов» Федерального закона от 3 августа 2018 г. № 289-ФЗ «О таможенном регулировании в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации».

5) включение в реестр резидентов зоны территориального развития².

Инвестиционный налоговый кредит может быть предоставлен по налогу на прибыль организации, а также по региональным и местным налогам. Срок предоставления кредита – от 1 года до 5 лет; до 10 лет – в случае включения организации в реестр резидентов зоны территориального развития.

Неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанности по уплате налога является основанием для направления налоговым органом или таможенным органом налогоплательщику *требования об уплате налога*, т. е. извещения налогоплательщика о неуплаченной сумме налога, а также об обязанности уплатить в установленный срок неуплаченную сумму налога.

Законодательство Российской Федерации о налогах и сборах устанавливает *способы обеспечения исполнения обязанности по уплате налога*, среди которых: залог имущества, поручительство, пеня, приостановление операций по счетам в банке, наложение ареста на имущество налогоплательщика, банковская гарантия (ст.ст. 72–77 НК РФ).

Порядок изменения срока уплаты налога, сбора, страховых взносов, а также пени и штрафа устанавливается приказом ФНС России от 16 декабря 2016 г. № ММВ-7-8/683@ «Об утверждении Порядка изменения срока уплаты налога, сбора, страховых взносов, а также пени и штрафа налоговыми органами».

¹ Постановление Правительства Российской Федерации от 17 июня 2015 г. № 600 «Об утверждении перечня объектов и технологий, которые относятся к объектам и технологиям высокой энергетической эффективности».

² Федеральный закон от 3 декабря 2011 г. № 392-ФЗ «О зонах территориального развития в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации».

Исполнение налогоплательщиками своих обязанностей обеспечивается и применением установленных законодательством санкций как мер ответственности за налоговые правонарушения. Подробнее данный вопрос будет освещен в дальнейшем.

3. Требование об уплате налогов (сборов, страховых взносов): понятие, сроки направления налогоплательщику

В соответствии с п. 1 ст. 69 НК РФ требованием об уплате налога признается письменное извещение налогоплательщика о неуплаченной сумме налога, а также об обязанности уплатить в установленный срок неуплаченную сумму налога.

Данный документ направляется налогоплательщику налоговым органом, в котором налогоплательщик состоит на учете, при наличии у него недоимки независимо от привлечения его к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах. Таким образом, неисполнение обязанности по уплате налогов и сборов является основанием образования недоимки.

В требовании об уплате налога указываются:

– сумма задолженности по налогу. Налоговая задолженность представляет собой объект налогового правоотношения, возникшего вследствие неуплаты обязанным лицом в предусмотренные законом сроки налога (сбора), пеней, штрафа¹. Существуют такие виды налоговой задолженности, как урегулированная и неурегулированная²;

¹ Галкин А. В. Понятие налоговой задолженности по российскому законодательству // Финансовое право. 2009. № 10. С. 75–78.

² Боташева Ф. Б. Проблемы урегулирования налоговой задолженности // Вестник евразийской науки. 2019. Т. 11. № 3. С. 20–26. URL: <https://esj.today/> (дата обращения: 28.09.2019) ; Троянская М. А. Теоретические основы возникновения налоговой задолженности // Известия Дальневосточного федерального университета. Экономика и управление. 2018. № 2. С. 30.

- размер пеней, начисленных на момент направления требования;
- срок уплаты налога, установленного законодательством о налогах и сборах;
- срок исполнения требования (составляет 8 дней с даты получения указанного требования, если не указан более продолжительный период времени для уплаты налога);
- меры по взысканию налога и обеспечению исполнения обязанности по уплате налога, которые применяются в случае неисполнения требования;
- основания взимания налога;
- ссылка на положения законодательства о налогах и сборах, устанавливающих обязанность налогоплательщика уплатить налог;
- предупреждение об обязанности налогового органа в случае неуплаты сумм недоимки, пеней и штрафов в полном объеме в установленный срок направить материалы в следственные органы для решения вопроса о возбуждении уголовного дела.

Форма требования утверждена приказом ФНС России от 13 февраля 2017 г. № ММВ-7-8/179@ «Об утверждении форм документа о выявлении недоимки, требования об уплате налога, сбора, страховых взносов, пени, штрафа, процентов, а также документов, используемых налоговыми органами при применении обеспечительных мер и мер взыскания задолженности по указанным платежам».

Данные правила применяются также в отношении требований об уплате сборов, страховых взносов, пеней, штрафов и распространяются на требования, направляемые плательщикам сборов, страховых взносов и налоговым агентам.

Требование об уплате налога должно быть направлено налогоплательщику не позднее 3 месяцев со дня выявления недоимки, а по результатам налоговой проверки – в течение 20 дней с даты вступления в силу соответствующего решения.

4. Налоговая система Российской Федерации. Федеральные, региональные и местные налоги

В научной литературе понятие «налоговая система» относится к дискуссионным вопросам.

Так, И. И. Кучеров определяет налоговую систему как основанную на определенных принципах систему урегулированных нормами права общественных отношений, складывающихся в связи с установлением и взиманием налогов и сборов. В структуре налоговой системы им выделены «определенные обособленные подсистемы (составы)»: состав налогооблагающих субъектов (налогооблагающий состав); система налогов и сборов; состав налогоплательщиков (налогооблагаемый состав); система органов налогового администрирования; система органов, обеспечивающих налоговую безопасность¹.

С. Г. Пепеляев рассматривает налоговую систему как совокупность установленных в государстве существенных условий налогообложения, среди которых: принципы налогообложения; порядок установления и введения налогов; система налогов; порядок распределения налоговых поступлений между бюджетами различных уровней; права и обязанности участников налоговых отношений; формы и методы налогового контроля; ответственность участников налоговых отношений; способы защиты прав и интересов участников налоговых

¹ Кучеров И. И. Налоговое право России. М. : Центр ЮрИнфоР, 2006. С. 71.

отношений. Понятие «налоговая система» характеризует налоговый правопорядок в целом¹.

При этом К. С. Бельский исключает из понятия «налоговая система» принципы налогообложения. По его мнению, элементы налоговой системы имеют предметный характер, конкретны и в определенной степени материальны, а принципы налогообложения – это основополагающие и руководящие идеи, которые осмысливаются и обосновываются учеными – финансистами и юристами в процессе исторического формирования налоговой системы. Они относятся к политико-правовой среде, «питающей» налоговую систему, способствующей одновременно как ее устойчивости, так и ее эволюционному развитию. Позиция Конституционного Суда по данному вопросу аналогична².

По мнению Э. Д. Соколовой, налоговая система является составной частью публичного сектора финансовой системы и включает все налоги и сборы, а также органы, осуществляющие организацию их уплаты и налоговый контроль³. Автор дает следующее определение: налоговая система государства – это правовая форма налогообложения, определяемого экономическими условиями развития общества, функционирующего в условиях действия рыночных отношений, т. е. налоговая система опосредует налогообложение, систему налогообложения⁴.

В ст. 2 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Феде-

¹ Финансовое право : учебник / под ред. Е. Ю. Грачевой, Г. П. Толстопятенко. М. : Проспект, 2009. С. 238.

² Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 30 января 2001 г. № 2-П // Вестник Конституционного Суда Российской Федерации. 2001. № 3. С. 93.

³ Соколова Э. Д. Теоретические и правовые основы финансовой деятельности государства и муниципальных образований. М. : Юриспруденция, 2007. С. 29.

⁴ Соколова Э. Д. К вопросу о понятии налоговой системы // Финансовое право. 2011. № 1. С. 28–31.

рации» было установлено, что совокупность налогов, сборов, пошлин и других платежей, взимаемых в установленном порядке, образует налоговую систему.

В дальнейшем в принятом НК РФ применено выражение «система налогов и сборов». Прежде всего, это связано с тем, что удачнее стало наименование самой системы данных платежей в целом: вместо условного термина «налоговая система» (который может толковаться и более широко, чем совокупность платежей, – как система налоговых органов), применено выражение «система налогов и сборов». Системе налогов и сборов в Российской Федерации посвящена гл. 2 НК РФ.

В экономической литературе отмечается, что *налоговая система* должна отвечать следующим *принципам*, которые сформулированы А. Смитом: нейтральности, справедливости, простоты расчета¹.

Нейтральность налоговой системы заключается в обеспечении равных налоговых стандартов для равных налоговых плательщиков.

Принцип справедливости обеспечивает возможность равноценного изъятия налоговых средств у различных категорий физических и юридических лиц, не ущемляющего интересов каждого плательщика и в то же время обеспечивающего достаточными средствами бюджетную систему.

Принцип простоты предполагает построение налоговой системы с учетом потребностей общества, возможностей государства и имеющейся базы налогообложения. При этом следует учитывать внутренние и внешние интересы государства и интересы предприятий, отраслей, регионов и граждан. Это предполагает использование набора функциональных инструментов

¹ Экономическая теория / под общ. ред. В. И. Видяпина, А. И. Добрынина, Г. П. Журавлевой, Л. С. Тарасевича. М., 2000. С. 574–576.

определения облагаемого дохода, налоговой ставки и величины налога, понятных налогоплательщикам и налогоплательщикам.

В странах с федеративным устройством при проектировании налоговой системы широко используется принцип равномерного распределения налогового бремени по отдельным регионам и субъектам.

Налоговые системы развитых стран, построенные с учетом рассматриваемых принципов, являются одними из самых эффективных инструментов воздействия на экономические процессы и предполагают широкое применение налоговых льгот приоритетным отраслям промышленности и крупным экономическим проектам.

В учебной и научной литературе выделяют и другие принципы налоговой системы, среди которых: принципы стабильности, оптимальности, единства, подвижности (эластичности) и др.¹

В Российской Федерации устанавливаются следующие виды налогов и сборов: федеральные, региональные, местные.

Федеральные налоги устанавливаются НК РФ и обязательны к уплате на всей территории Российской Федерации. Исключение составляет положение об установлении специальных налоговых режимов, которыми могут предусматриваться особый порядок определения элементов налогообложения, а также освобождение от обязанности по уплате отдельных налогов и сборов, предусмотренных ст.ст. 13–15 НК РФ.

К федеральным налогам и сборам относятся: налог на добавленную стоимость; акцизы; налог на доходы физических лиц; налог на прибыль организаций; налог на добычу полезных ископаемых; водный налог; сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологи-

¹ См., например: *Налоги и налогообложение : учебное пособие* / под общ. ред. О. М. Лазуриной. Ярославль : МФЮА, 2014. С. 49–50.

ческих ресурсов; государственная пошлина; налог на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья.

Региональными признаются налоги, установленные НК РФ и законами субъектов Российской Федерации о налогах и обязательные к уплате на территории соответствующих субъектов Российской Федерации. При установлении региональных налогов законодательными (представительными) органами государственной власти субъектов Российской Федерации определяются следующие элементы налогообложения: налоговые ставки, порядок и сроки уплаты налога, особенности определения налоговой базы, а также устанавливаются налоговые льготы, основания и порядок их применения. Иные элементы налогообложения устанавливаются НК РФ.

К региональным налогам относятся: налог на имущество организаций; налог на игорный бизнес; транспортный налог.

Местными признаются налоги, установленные НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах и обязательные к уплате на территориях соответствующих муниципальных образований. Местные налоги в городах федерального значения Москве, Санкт-Петербурге и Севастополе устанавливаются, вводятся в действие и прекращают действовать в соответствии с НК РФ и законами указанных субъектов Российской Федерации о налогах, кроме того, они обязательны к уплате на территориях этих субъектов. При установлении местных налогов представительными органами муниципальных образований определяются следующие элементы налогообложения: налоговые ставки, порядок и сроки уплаты налогов, особенности определения налоговой базы, а также могут устанавливаться налоговые льготы, основания и порядок их применения. Иные элементы налогообложения по местным налогам и налогоплательщики определяются НК РФ.

К местным налогам и сборам относятся: земельный налог; налог на имущество физических лиц; торговый сбор.

Не могут устанавливаться федеральные, региональные или местные налоги и сборы, не предусмотренные НК РФ.

Вопросы для самоконтроля

1. В чем состоят функции налогов?
2. Каково понятие налога и сбора?
3. Каковы признаки налога? В чем его отличие от сбора?
4. Какие виды налогов предусмотрены законодательством?
5. Назовите основные элементы налогообложения.
6. Перечислите основания для возникновения и прекращения обязанности по уплате налога.
7. Как осуществляется принудительный порядок исполнения обязанности по уплате налога?
8. Назовите органы, в компетенцию которых входит принятие решений об изменении сроков уплаты налогов.
9. Какие способы изменения срока уплаты налога вы можете назвать? Дайте их характеристику.
10. Назовите способы обеспечения исполнения обязанности по уплате налога. Дайте их характеристику.
11. Опишите все составляющие требования об уплате налога: понятие, содержание, порядок направления налогоплательщику.
12. Вспомните понятие и элементы налоговой системы.
13. Перечислите принципы налоговой системы.
14. Какие виды налогов и сборов вам известны?
15. Опишите полномочия законодательных (представительных) органов государственной власти субъектов Российской Федерации и представительных органов муниципальных образований по установлению налогов и сборов.

ТЕМА 3

НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ

1. Понятие и виды налогового контроля.
2. Налоговая проверка как основная форма налогового контроля.
3. Оформление результатов налоговой проверки.
4. Органы, осуществляющие налоговый контроль, их правовой статус.

1. Понятие и виды налогового контроля

Государственный контроль в налоговой сфере, являясь составной частью единого механизма государственного контроля, осуществляется всеми органами государственной власти. Президент России, органы законодательной власти, органы исполнительной власти, органы прокуратуры, судебные органы, взаимодействуя между собой и образуя единый контрольно-надзорный механизм государства в сфере налогообложения, вносят весомый вклад в укрепление налоговой дисциплины и повышение собираемости налогов и сборов.

В систему государственного контроля в налоговой сфере входит налоговый контроль, который осуществляется специально созданными для этого налоговыми органами. В связи с этим представляется, что понятие «государственный контроль в сфере налогообложения» и понятие «налоговый контроль» соотносятся между собой как общее и частное.

Налоговый контроль – одно из важных направлений государственного финансового контроля. Налоговый контроль относится к типу финансово-хозяйственного контроля; от других направлений государственного финансового контроля отличается по своему объекту (предмету), содержанию, формам

и методам, составу контролирующих органов и контролируемых лиц. Кроме того, данное направление имеет специфические цели и задачи.

В широком смысле налоговый контроль – это неотъемлемая часть системы мер государственного регулирования, направленных на обеспечение эффективной финансовой политики и экономической безопасности Российской Федерации, на достижение баланса прав налогоплательщиков и законных требований государства.

В узком смысле налоговый контроль – это установленная НК РФ система мероприятий налоговых органов и их должностных лиц по проверке соблюдения требований законодательства о налогах и сборах налогоплательщиками (плательщиками сборов, страховых взносов), налоговыми агентами, направленных на предотвращение налоговых правонарушений и восстановление нарушенных прав как налогоплательщиков, так и государства.

Конституция Российской Федерации, закрепляя обязанность каждого платить законно установленные налоги и сборы, непосредственно не предусматривает обеспечительный механизм ее исполнения. Конституционные положения конкретизируются в НК РФ, который является основным законодательным актом в сфере налогового контроля. Нормы, закрепляющие процедуры налогового контроля, объединены в гл. 14 «Налоговый контроль» НК РФ. К нормативным правовым актам, регламентирующим правовой статус и полномочия налоговых органов, относятся Закон Российской Федерации от 21 марта 1991 г. № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации», Положение о ФНС России¹.

¹ Утверждено постановлением Правительства Российской Федерации от 30 сентября 2004 г. № 506.

Легальное определение налогового контроля дано в п. 1 ст. 82 НК РФ: налоговым контролем признается деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением законодательства о налогах и сборах в установленном НК РФ порядке.

Целями налогового контроля являются:

1) обеспечение своевременного и полного поступления налогов и других обязательных платежей в бюджет;

2) создание совершенной системы налогообложения и достижение такого уровня исполнительности (налоговой дисциплины) среди налогоплательщиков, налоговых агентов и иных лиц, при котором исключаются нарушения налогового законодательства или их число незначительно.

Наряду с основными целями налогового контроля выделяются также цели отдельных его направлений. Так, целью контроля над расходами физических лиц является установление соответствия осуществляемых ими крупных расходов получаемым доходам, а контроля за соблюдением правил использования контрольно-кассовых машин – обеспечение полноты учета выручки денежных средств в организациях.

Задачами налогового контроля являются: наблюдение за подконтрольными объектами; прогнозирование, планирование, учет и анализ тенденций в налоговой сфере; принятие мер по предотвращению и пресечению налоговых нарушений; выявление виновных и привлечение их к ответственности. Реализация задач налогового контроля способствует укреплению налоговой дисциплины¹.

Функции налогового контроля позволяют ему выступать средством «обратной связи», дающим информацию о необходи-

¹ Селиванов А. С. Налоговый контроль как вид государственного финансового контроля // Пробелы в российском законодательстве. 2012. № 1. С. 277 ; Рыбакова С. В. Институт современного налогового контроля // Вестник ТГУ. Серия: Политические науки и право. 2015. № 1. С. 110.

мости изменения законодательства, правоприменительной практики, информационной работы и т. д. В процессе налогового контроля контролирующие органы осуществляют реализацию следующих функций: фискальной (формирование государственного денежного фонда), контрольной (контроль правильности исчисления, полноты уплаты налогов и сборов), а также стимулирующей (обеспечение надлежащего исполнения налогового законодательства на основе комплекса предупредительных мероприятий).

В качестве *предметов* налогового контроля выступают документальные, вещественные и цифровые носители информации о совершенных налогоплательщиком операциях, его действиях (бездействии) – договоры, документы бухгалтерского учета, отчеты, сметы, платежные документы, декларации, счета-фактуры, компьютерная информация и т. д.

Содержание налогового контроля включает:

1) проверку: выполнения физическими лицами и организациями обязанностей по исчислению и уплате налогов; постановки на налоговый учет и исполнения налогоплательщиками связанных с ним обязанностей; правильности ведения бухгалтерского (налогового) учета, своевременности представления налоговых деклараций и достоверности содержащихся в них сведений; исполнения налоговыми агентами обязанностей по исчислению, удержанию у налогоплательщиков и перечислению в соответствующий бюджет налогов и сборов; соблюдения налогоплательщиками и иными лицами процессуального порядка, предусмотренного налоговым законодательством; соблюдения банками обязанностей, предусмотренных налоговым законодательством;

2) предупреждение и пресечение нарушений законодательства о налогах и сборах;

3) выявление проблемных категорий налогоплательщиков, нарушителей налогового законодательства и привлечение их к ответственности;

4) возмещение материального ущерба, причиненного государству в результате неисполнения налогоплательщиками (налоговыми агентами) и иными лицами обязанностей, предусмотренных налоговым законодательством.

Под *формой* налогового контроля понимаются способы конкретного выражения и организации контрольных действий, осуществляемых субъектами налогового контроля на постоянной основе в отношении всех подлежащих контролю субъектов¹. Выделяют следующие формы налогового контроля: 1) учет налогоплательщиков; 2) налоговые проверки; 3) контроль налоговых поступлений (оперативный налоговый контроль); 4) контроль за соответствием расходов налогоплательщиков их доходам; 5) проверка данных учета и отчетности.

Основной, наиболее эффективной формой налогового контроля является документальная проверка налогоплательщиков. Ревизия возможна в рамках соответствующей контрольной деятельности.

Кроме того, в целях совершенствования контроля за правильностью исчисления, своевременностью и полнотой уплаты налогов и иных обязательных платежей в российском законодательстве о налогах и сборах появился новый институт – налоговый мониторинг. Соответствующий раздел введен в НК РФ Федеральным законом от 4 ноября 2014 г. № 348-ФЗ. Согласно внесенным изменениям, налогоплательщикам-организациям, отвечающим установленным в законе критериям, предоставля-

¹ Горелов А. А. Формы и методы, используемые налоговыми органами при осуществлении мероприятий налогового контроля // Административное и муниципальное право. 2008. № 8. С. 65.

ется возможность перейти на особую форму налогового контроля – налоговый мониторинг.

Классификация налогового контроля по видам может быть осуществлена по различным основаниям.

По объекту выделяют комплексный и тематический налоговый контроль.

Комплексной является проверка, которая охватывает вопросы правильности исчисления, удержания, уплаты и перечисления всех видов налогов, в отношении которых у налогоплательщика имеются соответствующие обязанности.

Тематическая проверка, как правило, охватывает вопросы правильности исчисления, удержания, уплаты и перечисления отдельных видов налогов. Например, тематической является проверка налоговыми органами организации по вопросу правомерности применения льготы по освобождению от уплаты земельного налога.

Исходя из метода проверки документов налоговый контроль подразделяется на сплошной и выборочный. Сплошной налоговый контроль основывается на проверке всех документов и записей в регистрах бухгалтерского учета, а выборочный предусматривает проверку части первичных документов в каждом месяце проверяемого периода или за несколько месяцев. Если выборочной проверкой устанавливаются серьезные нарушения законодательства о налогах и сборах или злоупотребления, это является основанием для проведения сплошной проверки.

По месту проведения выделяют камеральный и выездной налоговый контроль. Так, согласно ст.ст. 88, 89 НК РФ, камеральными именуются проверки, проводимые по месту нахождения налогового органа, а выездными – проверки с выездом к месту нахождения налогоплательщика. Выездные проверки позволяют налоговому органу использовать разнообразные ме-

тоды контрольной деятельности для получения большей информации о финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика. Такие проверки способствуют повышению уровня организации бухгалтерского учета и платежной дисциплины плательщиков налогов. Преимущество камерального контроля в том, что он позволяет с наименьшими затратами времени и усилий налогового органа проверить большее число налогоплательщиков на основе представленных ими налоговых деклараций и других документов.

С учетом источников данных налоговый контроль классифицируется на документальный и фактический. Документальный контроль основан на изучении данных о проверяемом объекте, содержащихся в первичных документах. Всестороннее исследование деятельности предприятия и полноценности первичных документов достигается приемами фактического контроля, такими как учет налогоплательщиков, исследование документов, получение объяснений (допрос свидетелей), осмотр помещений (территорий), обследование, инвентаризация, экспертиза.

В зависимости от субъектов налогового контроля выделяют контроль налоговых органов, контроль таможенных органов, контроль правоохранительных органов.

По периодичности проведения различаются первоначальный и повторный налоговый контроль. Первоначальными признаются контрольные мероприятия, проводимые в отношении налогоплательщика впервые за год. О повторном мероприятии речь идет в том случае, когда в течение календарного года осуществляется две и более выездные налоговые проверки по одним и тем же налогам, подлежащим уплате или уплаченным налогоплательщиком за один и тот же период. Действующее законодательство о налогах и сборах ограничивает

налоговые органы в праве осуществления повторных выездных проверок. Согласно п. 10 ст. 89 НК РФ при проведении повторной выездной налоговой проверки может быть проверен период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении данной проверки.

Выделяют *внутренний* налоговый контроль, осуществляемый руководителем или налоговым экспертом организации-налогоплательщика. Его целями являются: аккуратное ведение финансовых документов; своевременное и правильное заполнение всех регистров налоговой отчетности, деклараций и промежуточных расчетов налоговых платежей, книг покупок-продаж для расчетов налога на добавленную стоимость, справок по авансовым платежам налога на прибыль и т. п.; защищенность активов предприятия; обеспечение достоверности бухгалтерского учета.

В целях проведения налогового контроля организации и физические лица подлежат *постановке на учет* в налоговых органах соответственно:

- по месту нахождения организации;
- по месту нахождения обособленных подразделений организации;
- по месту жительства физического лица;
- по месту нахождения принадлежащего им недвижимого имущества и транспортных средств;
- по иным основаниям, предусмотренным НК РФ.

Постановка на учет в налоговом органе организаций и индивидуальных предпринимателей осуществляется независимо от наличия обстоятельств, с которыми НК РФ связывает возникновение обязанности по уплате того или иного налога или сбора.

Налоговые органы на основе имеющихся данных и сведений о налогоплательщиках обязаны обеспечить постановку их на учет.

Постановка на учет организации по месту нахождения ее обособленного подразделения осуществляется на основании заявления. Одновременно с заявлением представляются копии заверенных в установленном порядке свидетельства о постановке на учет в налоговом органе организации по месту ее нахождения, документов, подтверждающих создание обособленного подразделения¹.

При постановке на учет физических лиц в состав сведений об указанных лицах включаются также их персональные данные: Ф. И. О.; дата и место рождения; пол; место жительства; данные паспорта или иного удостоверяющего личность налогоплательщика документа; данные о гражданстве.

Налоговый орган обязан осуществить постановку на учет организации по месту нахождения обособленного подразделения, а также организаций и физических лиц в течение пяти дней со дня представления ими всех необходимых документов и в тот же срок выдать им уведомления о постановке на учет в налоговом органе.

Налоговый орган, осуществивший постановку на учет вновь созданной организации или индивидуального предпринимателя, обязан выдать им свидетельство о постановке на учет в налоговом органе.

¹ Приказ Минфина России от 5 ноября 2009 г. № 114н «Об утверждении Порядка постановки на учет, снятия с учета в налоговых органах российских организаций по месту нахождения их обособленных подразделений, принадлежащих им недвижимого имущества и (или) транспортных средств, физических лиц – граждан Российской Федерации, а также индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения на основе патента» // Российская газета. 2010. 10 февр.

Постановка на учет, снятие с учета осуществляются бесплатно. Это означает, что за осуществление действий по постановке на учет и снятию с учета не взимается государственная пошлина и не установлена уплата каких-либо сумм налоговым органам. Каждому налогоплательщику присваивается единый на всей территории Российской Федерации по всем видам налогов и сборов идентификационный номер налогоплательщика (ИНН). Налоговый орган указывает этот номер во всех направляемых ему уведомлениях.

Каждый налогоплательщик указывает свой идентификационный номер в подаваемых в налоговый орган декларации, отчете, заявлении или ином документе, а также в иных случаях, предусмотренных законодательством.

Структура ИНН представляет собой¹:

- для организации – десятизначный цифровой код:

N N N N X X X X X C

- для физического лица – двенадцатизначный цифровой код:

N N N N X X X X X X C C

ИНН формируется как цифровой код, состоящий из последовательности цифр.

На основе данных учета ФНС России ведет *Единый государственный реестр налогоплательщиков*².

¹ Приказ ФНС России от 29 июня 2012 г. № ММВ-7-6/435@ «Об утверждении Порядка и условий присвоения, применения, а также изменения идентификационного номера налогоплательщика» // Российская газета. 2012. 22 авг.

² Приказ Минфина России от 22 июня 2017 г. № 99н «Об утверждении Порядка ведения Единого государственного реестра налогоплательщиков и о признании утратившими силу приказов Министерства финансов Российской Федерации от 30 сентября 2010 г. № 116н и от 7 сентября 2011 г. № 106н» // Официальный интернет-портал правовой информации. URL: <http://www.pravo.gov.ru> (дата обращения: 01.09.2017).

Сведения о налогоплательщике с момента постановки на учет в соответствии с п. 1 ст. 102 НК РФ являются налоговой тайной.

Метод налогового контроля можно определить как совокупность приемов, применяемых уполномоченными органами для установления объективных данных о полноте и своевременности уплаты налогов и сборов в соответствующий бюджет или внебюджетный фонд, а также об исполнении возложенных на лиц иных налоговых обязанностей, т. е. при помощи методов налогового контроля происходит изучение состояния объектов и предметов налогового контроля.

Существуют различные методы налогового контроля, среди которых¹:

1) общенаучные методы, такие как статистический, логический, сравнительный и др.;

2) специальные методы исследования, такие как проверка документов; экономический анализ; исследование предметов и документов; осмотр помещений (территорий) и предметов; инвентаризация; экспертиза и т. д., применение которых характерно именно для определенных видов деятельности, в частности таких, как контрольная деятельность;

3) методы воздействия на поведение проверяемых лиц в ходе осуществления налогового контроля, такие как убеждение, поощрение, принуждение и др.

Также методы налогового контроля можно разделить на следующие группы:

1) методы документального контроля (истребование и выемка документов, проверка соблюдения правил составления, достоверности и подлинности документов; арифметическая

¹ Кормилицын А. С. Формы и методы налогового контроля // Административное и муниципальное право. 2008. № 6. С. 52.

(счетная) проверка документов и учетных регистров; сличение документов с учетными записями; изучение обоснованности бухгалтерских проверок);

2) методы фактического контроля (инвентаризация имущества, экспертиза, проверка объемов выполненных работ и др.);

3) расчетно-аналитические методы (нормативное (контрольное) сличение; технико-экономические расчеты; группировка и обобщение; логическая оценка сведений, содержащихся в документах; экономический анализ плановых, фактических и отчетных данных и др.);

4) информативные методы (истребование письменных справок и объяснений налогоплательщика; инструктирование налогоплательщиков; разъяснение действующего законодательства)¹.

Налоговые проверки осуществляются с помощью следующих методов: 1) опрос свидетелей (ст. 90 НК РФ); 2) осмотр территорий, помещений налогоплательщика, документов, предметов (ст.ст. 91, 92 НК РФ); 3) истребование документов (ст.ст. 93, 93.1 НК РФ); 4) выемка документов и предметов (ст. 94 НК РФ); 5) экспертиза (ст. 95 НК РФ); 6) привлечение специалиста (ст. 96 НК РФ).

В случаях, предусмотренных НК РФ, при проведении действий по осуществлению налогового контроля составляются протоколы (ст. 99 НК РФ). Составление протоколов предусмотрено при: получении показаний свидетеля (п. 1 ст. 90); производстве осмотра (п. 5 ст. 92); производстве выемки, изъятия документов и предметов (п. 6 ст. 94); ознакомлении проверяемого лица с постановлением о назначении экспертизы (п. 6 ст. 95).

¹ Украинцева А. И. Сущность, формы и методы налогового контроля // Административное и муниципальное право. 2011. № 6. С. 79–84.

2. Налоговая проверка как основная форма налогового контроля

Процесс проведения налоговых проверок – это регламентированная нормативными правовыми актами о налогах и сборах совокупность всех действий налоговых органов, имеющих целью проверку соблюдения норм законодательства о налогах и сборах, а также возникающие в связи с этой деятельностью правоотношения между налоговыми органами и лицами, участвующими в проверке. Налоговым кодексом Российской Федерации предусмотрены камеральные и выездные налоговые проверки.

2.1. Камеральная налоговая проверка (ст. 88 НК РФ)

Место проведения: место нахождения налогового органа.

Проводится на основе налоговых деклараций (расчетов) и документов, представленных налогоплательщиком, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа.

Кем проводится: уполномоченными должностными лицами налогового органа в соответствии с их служебными обязанностями без какого-либо специального решения руководителя налогового органа.

Сроки проведения: в течение трех месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации (расчета).

Особенности проведения:

– в случае выявления ошибок в заполнении налоговой декларации (расчете) и (или) противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, либо выявления несоответствия сведений, представленных налогоплательщиком, сведениям, содержащимся в документах, имеющихся у налогового органа и полученных им в ходе налогового кон-

троля, об этом сообщается налогоплательщику с требованием представить в течение пяти дней необходимые пояснения или внести соответствующие исправления в установленный срок;

- налоговые органы вправе также истребовать в установленном порядке у налогоплательщиков, использующих налоговые льготы, документы, подтверждающие право этих налогоплательщиков на эти налоговые льготы;

- налоговый орган не вправе истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения и документы, если иное не предусмотрено ст. 88 НК РФ или если представление таких документов вместе с налоговой декларацией (расчетом) не предусмотрено НК РФ;

- лицо, проводящее камеральную налоговую проверку, обязано рассмотреть представленные налогоплательщиком пояснения и документы. Если налоговый орган установит факт совершения налогового правонарушения или иного нарушения законодательства о налогах и сборах после рассмотрения представленных пояснений и документов (либо при отсутствии пояснений налогоплательщика), должностные лица налогового органа обязаны составить акт проверки в порядке, предусмотренном ст. 100 НК РФ.

Рассмотрение материалов проверки и вынесение решения по результатам проверки проводятся в соответствии со ст. 101 НК РФ.

2.2. Выездная налоговая проверка (ст. 89 НК РФ)

Место проведения: территория (помещение) налогоплательщика. В случае, если у налогоплательщика отсутствует возможность предоставить помещение для проведения выездной налоговой проверки, выездная налоговая проверка может проводиться по месту нахождения налогового органа.

Основания проведения: решение руководителя (его заместителя) налогового органа 1) по месту нахождения организации; 2) по месту жительства физического лица; 3) по месту нахождения налогового органа, осуществившего постановку организации на учет в качестве крупнейшего налогоплательщика; 4) по месту нахождения обособленного подразделения.

Кем проводится: уполномоченными должностными лицами налоговых органов.

Сроки проведения:

– по общему правилу – не более двух месяцев. Указанный срок может быть продлен до четырех месяцев; в исключительных случаях – до шести месяцев. Основания и порядок продления срока проведения выездной налоговой проверки устанавливаются ФНС России;

– один месяц – при проведении самостоятельной выездной налоговой проверки филиалов и представительств налогоплательщика.

Указанный срок исчисляется со дня вынесения решения о назначении проверки и до дня составления справки о проведенной проверке.

Особенности проведения:

1) в рамках выездной налоговой проверки может быть проверен период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки;

2) налоговые органы не вправе:

а) проводить две и более выездные налоговые проверки по одним и тем же налогам за один и тот же период;

б) проводить в отношении одного налогоплательщика более двух выездных налоговых проверок в течение календарного года, за исключением случаев принятия решения руково-

дителем ФНС России о необходимости проведения выездной налоговой проверки налогоплательщика сверх указанного ограничения;

3) при определении количества выездных налоговых проверок налогоплательщика не учитывается количество проведенных самостоятельных выездных налоговых проверок его филиалов и представительств;

4) в рамках выездной налоговой проверки налоговый орган вправе:

а) проверять деятельность филиалов и представительств налогоплательщика;

б) проводить самостоятельную выездную налоговую проверку филиалов и представительств по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты региональных и (или) местных налогов;

5) проверка в отношении одного налогоплательщика может проводиться по одному или нескольким налогам;

6) проверка, осуществляемая в связи с реорганизацией или ликвидацией организации-налогоплательщика, может проводиться независимо от времени проведения и предмета предыдущей проверки. При этом проверяется период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки;

7) при необходимости уполномоченные должностные лица налоговых органов, осуществляющие проверку, могут проводить инвентаризацию имущества налогоплательщика, производить осмотр (обследование) производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения в установленном ст. 92 НК РФ порядке;

8) при наличии у осуществляющих проверку должностных лиц достаточных оснований полагать, что документы, свидетельствующие о совершении правонарушений, могут быть уничтожены, скрыты, изменены или заменены, производится выемка этих документов в установленном ст. 94 НК РФ порядке.

Приостановление проведения выездной налоговой проверки:

1) руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе приостановить проведение выездной налоговой проверки:

а) для истребования документов (информации). В этом случае приостановление проведения выездной налоговой проверки допускается не более одного раза по каждому лицу, у которого истребуются документы;

б) для получения информации от иностранных государственных органов в рамках международных договоров Российской Федерации. В случае, если в течение шести месяцев налоговый орган не смог получить запрашиваемую информацию, срок приостановления указанной проверки может быть увеличен на три месяца;

в) для проведения экспертиз;

г) для перевода на русский язык документов, представленных налогоплательщиком на иностранном языке;

2) общий срок приостановления проведения выездной налоговой проверки не может превышать шести месяцев;

3) приостановление и возобновление проведения выездной налоговой проверки оформляются соответствующим решением руководителя (заместителя руководителя) налогового органа, проводящего указанную проверку;

4) на период действия срока приостановления проведения выездной налоговой проверки приостанавливаются действия налогового органа по истребованию документов у налогопла-

тельщика, которому в этом случае возвращаются все подлинники, истребованные при проведении проверки, за исключением документов, полученных в ходе проведения выемки, а также приостанавливаются действия налогового органа на территории (в помещении) налогоплательщика, связанные с указанной проверкой.

Повторная выездная налоговая проверка:

1) при проведении повторной выездной налоговой проверки (т. е. выездной налоговой проверки, проводимой независимо от времени проведения предыдущей проверки по тем же налогам и за тот же период) может быть проверен период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении повторной выездной налоговой проверки;

2) повторная выездная налоговая проверка налогоплательщика может проводиться:

а) вышестоящим налоговым органом – в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку;

б) налоговым органом, ранее проводившим проверку, на основании решения его руководителя (заместителя руководителя) – в случае представления налогоплательщиком уточненной налоговой декларации, в которой указана сумма налога в размере, меньшем ранее заявленного.

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

3. Оформление результатов налоговой проверки

Оформление результатов выездной налоговой проверки (ст. 100 НК РФ):

- по окончании проверки проверяющий составляет справку о проведенной проверке, в которой фиксируются предмет проверки и сроки ее проведения;

- не позднее двух месяцев после составления справки о проведенной проверке уполномоченными должностными лицами налоговых органов должен быть составлен акт налоговой проверки, подписываемый этими лицами и лицом, в отношении которого проводилась проверка (его представителем).

Оформление результатов камеральной налоговой проверки (ст. 100 НК РФ): в случае выявления нарушений законодательства о налогах и сборах в ходе проведения проверки должностными лицами налогового органа, проводящими указанную проверку, должен быть составлен акт налоговой проверки в течение 10 дней после окончания камеральной налоговой проверки.

Акт налоговой проверки – документ, содержащий систематизированное изложение документально подтвержденных фактов нарушений законодательства о налогах и сборах и иных имеющих значение обстоятельствах, выявленных в процессе проверки, или указание на отсутствие таковых, а также выводы и предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений и ссылки на статьи НК РФ, предусматривающие ответственность за выявленные налоговые правонарушения.

Акт налоговой проверки составляется по установленной форме и подписывается лицами, проводившими соответствующую налоговую проверку, и лицом, в отношении которого про-

водилась эта проверка (его представителем)¹. Об отказе лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка (его представителя), подписать акт делается соответствующая запись в акте налоговой проверки.

До вручения лицу, в отношении которого проводилась проверка (его представителю), акт выездной (повторной выездной) налоговой проверки подлежит регистрации в налоговом органе.

В акте налоговой проверки должны быть указаны:

1) дата акта налоговой проверки (дата подписания акта лицами, проводившими эту проверку);

2) полное и сокращенное наименования либо Ф. И. О. проверяемого лица; в случае проведения проверки организации по месту нахождения ее обособленного подразделения также указываются полное и сокращенное наименования проверяемого обособленного подразделения и место его нахождения;

3) Ф. И. О. лиц, проводивших проверку, их должности с указанием наименования налогового органа, который они представляют;

4) для выездной налоговой проверки – дата и номер решения руководителя (его заместителя) налогового органа о прове-

¹ Приказ ФНС России от 7 ноября 2018 г. № ММВ-7-2/628@ «Об утверждении форм документов, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации и используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, оснований и порядка продления срока проведения выездной налоговой проверки, требований к документам, представляемым в налоговый орган на бумажном носителе, порядка взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов, требований к составлению акта налоговой проверки, требований к составлению акта об обнаружении фактов, свидетельствующих о предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации налоговых правонарушениях (за исключением налоговых правонарушений, дела о выявлении которых рассматриваются в порядке, установленном статьей 101 Налогового кодекса Российской Федерации)» // Официальный интернет-портал правовой информации. URL: <http://www.pravo.gov.ru> (дата обращения: 24.12.2018).

дении проверки; для камеральной налоговой проверки – дата представления в налоговый орган налоговой декларации и иных документов;

5) перечень документов, представленных проверяемым лицом в ходе налоговой проверки;

6) период, за который проведена проверка;

7) наименование налога, в отношении которого проводилась налоговая проверка;

8) даты начала и окончания налоговой проверки;

9) адрес места нахождения организации или места жительства физ. лица;

10) сведения о мероприятиях налогового контроля, проведенных при осуществлении налоговой проверки;

11) документально подтвержденные факты налоговых правонарушений, выявленных в ходе проверки, или запись об отсутствии таковых;

12) выводы и предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений;

13) ссылки на статьи НК РФ, предусматривающие ответственность за данные нарушения законодательства о налогах и сборах.

К акту налоговой проверки прилагаются документы:

– подтверждающие факты нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленные в ходе проверки;

– содержащие не подлежащие разглашению налоговым органом сведения, составляющие банковскую, налоговую или иную охраняемую законом тайну третьих лиц, а также персональные данные физических лиц (в виде заверенных налоговым органом выписок).

Акт налоговой проверки должен составляться на бумажном носителе или в электронной форме.

Ко всем стоимостным показателям в иностранной валюте обязательно должны быть приведены рублевые эквиваленты по курсу Центрального банка Российской Федерации.

Акт налоговой проверки составляется:

- в двух экземплярах, один из которых остается на хранении в налоговом органе, другой вручается проверяемому лицу;
- в трех экземплярах в случае участия в проведении выездной (повторной выездной) налоговой проверки сотрудников органа внутренних дел, а также при проведении повторной выездной налоговой проверки в порядке контроля за деятельностью налогового органа проверяющими (при участии сотрудников органа внутренних дел – в четырех экземплярах). При этом один экземпляр акта повторной выездной налоговой проверки остается в вышестоящем налоговом органе, один экземпляр передается проверяемому лицу, один экземпляр – в инспекцию по месту постановки на учет проверяемого лица, один экземпляр – в орган внутренних дел, сотрудники которого участвовали в проверке.

4. Органы, осуществляющие налоговый контроль, их правовой статус

В системе органов, осуществляющих государственный контроль в сфере налогообложения, ФНС России занимает особое место.

В силу ст. 1 Закона о налоговых органах, ст. 30 НК РФ налоговые органы Российской Федерации составляют единую систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в бюджетную систему Российской Федерации налогов, сборов, страховых взносов, соответствующих пеней, штрафов, процентов, а также других обязательных платежей

(в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации).

Единая централизованная система налоговых органов состоит из федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, и его территориальных органов.

Возглавляет систему налоговых органов ФНС России – федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов, сборов, страховых взносов.

ФНС России является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по контролю и надзору:

- за соблюдением законодательства о налогах и сборах;
- за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов, сборов, страховых взносов, а также в установленных случаях – иных обязательных платежей;
- за производством и оборотом табачной продукции;
- за применением контрольно-кассовой техники;
- за валютой в пределах компетенции налоговых органов.

ФНС России является уполномоченным федеральным органом исполнительной власти:

- осуществляющим государственную регистрацию юридических лиц, физических лиц в качестве ИП и крестьянских (фермерских) хозяйств;
- осуществляющим аккредитацию филиалов, представительств иностранных юридических лиц (за исключением представительств иностранных кредитных организаций);
- обеспечивающим представление в делах о банкротстве и в процедурах банкротства требований об уплате обязательных

платежей и требований Российской Федерации по денежным обязательствам.

ФНС России находится в ведении Министерства финансов Российской Федерации.

ФНС России руководствуется в своей деятельности Конституцией Российской Федерации, федеральными конституционными законами, федеральными законами, нормативными актами Президента Российской Федерации и Правительства Российской Федерации, международными договорами Российской Федерации, нормативными правовыми актами Министерства финансов Российской Федерации, а также Положением о ФНС России.

Определение компетенции налоговых органов является одной из главных проблем государства¹. Многие авторы обращают внимание на тесную связь прав и обязанностей налоговых органов. М. В. Карасева подчеркивает, что для государственного органа все права не есть права в классическом понимании, органу не дозволяется, а вменяется в обязанность требовать определенного поведения².

Налоговый кодекс Российской Федерации использует термины «компетенция», «полномочия», «права», «обязанности». Однако соотношение между ними не всегда четко определяется. Иногда законодатель отождествляет понятия «полномочия» и «права», а иногда «полномочия» используется как термин, охватывающий права и обязанности налоговых органов.

В Положении о ФНС России зафиксированы его полномочия, которые могут быть сведены к следующим основным группам.

¹ Кузнеченкова В. Е. Процессуальные права налоговых органов // Финансовое право. 2009. № 2. С. 39–40.

² Карасева М. В. Финансовое правоотношение. М., 2001. С. 207.

Осуществляет контроль и надзор за:	соблюдением законодательства о налогах и сборах, а также принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения налогов и сборов, страховых взносов, а также иных обязательных платежей
	соблюдением резидентами и нерезидентами валютного законодательства Российской Федерации и требований органов валютного регулирования и валютного контроля
	соблюдением требований к контрольно-кассовой технике, порядком и условиями ее регистрации и применения
	полнотой учета выручки денежных средств в организациях и у индивидуальных предпринимателей
	исполнением организациями, содержащими тотализаторы и букмекерские конторы, а также организующими и проводящими лотереи, тотализаторы (взаимное пари) и иные основанные на риске игры, в том числе в электронной форме, Федерального закона от 7 августа 2001 г. № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» в части фиксирования, хранения и представления информации об операциях, подлежащих обязательному контролю, а также за организацией и осуществлением внутреннего контроля
Выдает в установленном порядке:	свидетельства о регистрации лица, совершающего операции с прямотонным бензином; о регистрации организации, совершающей операции с денатурированным этиловым спиртом, и др.
	разрешения на обработку фискальных данных
Осуществляет:	гос. регистрацию юридических лиц, физических лиц в качестве ИП и крестьянских (фермерских) хозяйств
	выдачу специальных марок для маркировки табака и табачных изделий, производимых на территории Российской Федерации
	федеральный гос. надзор в области организации и проведения азартных игр, а также за проведением лотерей
	гос. надзор за деятельностью саморегулируемых организаций организаторов азартных игр в букмекерских конторах и саморегулируемых организаций организаторов азартных игр в тотализаторах
	аккредитацию филиалов, представительств иностранных юридических лиц (за искл. представительств иностранных кредитных организаций)

Осуществляет:	функции удостоверяющего центра для обеспечения участников электронного взаимодействия сертификатами ключей проверки электронных подписей в установленных законодательством Российской Федерации случаях
Регистрирует:	в установленном порядке контрольно-кассовую технику, используемую организациями и индивидуальными предпринимателями в соответствии с законодательством Российской Федерации
Ведет в установленном порядке:	учет организаций и физических лиц в целях проведения налогового контроля Единый государственный реестр юридических лиц (ЕГРЮЛ), Единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей (ЕГРИП) и Единый государственный реестр налогоплательщиков (ЕГРН) реестр дисквалифицированных лиц государственный реестр саморегулируемых организаций организаторов азартных игр в букмекерских конторах и государственный реестр саморегулируемых организаций организаторов азартных игр в тотализаторах государственный реестр аккредитованных филиалов, представительств иностранных юридических лиц реестр контрольно-кассовой техники реестр фискальных накопителей реестр экспертных организаций государственный информационный ресурс бухгалтерской (финансовой) отчетности
Бесплатно информирует (в том числе в письменной форме)	налогоплательщиков, плательщиков сборов (страховых взносов) о действующих налогах, сборах и страховых взносах, законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов (сборов, страховых взносов), правах и обязанностях налогоплательщиков (плательщиков сборов, страховых взносов), полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также предоставляет формы налоговой отчетности и разъясняет порядок их заполнения в установленном порядке о выявлении фактов нарушения организатором азартных игр в букмекерской конторе установленных законом требований саморегулируемую организацию организаторов азартных игр в букмекерских конторах
Осуществляет:	в установленном законодательством Российской Федерации порядке возврат или зачет излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов, сборов, страховых взносов, а также пеней и штрафов

Принимает:	в установленном законодательством Российской Федерации порядке решения об изменении сроков уплаты налогов, сборов, страховых взносов и пеней
	акты о прекращении действия выданных резидентам в сфере валютного законодательства разрешений
	решения об аннулировании разрешения на обработку фискальных данных
Устанавливает (утверждает) формы:	налогового уведомления
	требования об уплате налога, сбора, страховых взносов
	заявлений о постановке на учет и снятии с учета в налоговом органе
	уведомлений о постановке на учет и снятии с учета в налоговом органе
	свидетельства о постановке на учет в налоговом органе
	решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о проведении выездной налоговой проверки
	акта об обнаружении фактов, свидетельствующих о предусмотренных НК РФ налоговых правонарушениях (за искл. налоговых правонарушений, предусмотренных ст.ст. 120, 122, 123), и требования к его составлению
	представления налоговыми агентами в налоговый орган сведений о доходах физических лиц и суммах начисленных и удержанных налогов за налоговый период
	справки о полученных физическими лицами доходах и удержанных суммах налога
	представления в налоговый орган налоговым агентом информации о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов за прошедший отчетный (налоговый) период
	заявления о возврате удержанного налога по выплаченным иностранным организациям доходам
	представления в налоговый орган органами, выдающими в установленном порядке лицензии (разрешения) на пользование объектами животного мира, на пользование объектами водных биологических ресурсов, сведений о выданных лицензиях (разрешениях), сумме сбора, подлежащей уплате по каждой лицензии (разрешению), а также сведений о сроках уплаты сбора
	представления организациями и ИП, осуществляющими пользование объектами животного мира на основании лицензии (разрешения) на пользование объектами животного мира, в налоговые органы сведений о полученных лицензиях (разрешениях) на пользование данными объектами, суммах сбора, подлежащих уплате, и суммах фактически уплаченных сборов

Устанавливает (утверждает) формы:	представления в налоговые органы организациями и ИП, осуществляющими пользование объектами водных биологических ресурсов на основании лицензии (разрешения) на пользование объектами водных биологических ресурсов, сведений о полученных лицензиях (разрешениях) на пользование данными объектами, суммах сбора, подлежащих уплате в виде разового и регулярных взносов
	заявления и свидетельства о постановке на учет в налоговом органе налогоплательщика при выполнении соглашения о разделе продукции
	представления органами, осуществляющими государственную регистрацию транспортных средств (ТС), сведений о ТС, зарегистрированных или снятых с регистрации в этих органах, а также о лицах, на которых зарегистрированы ТС
	уведомлений об открытии (закрытии) счетов (вкладов) в иностранной валюте (в валюте Российской Федерации) и об изменении реквизитов счетов (вкладов) в иностранной валюте (в валюте Российской Федерации) в банках за пределами территории Российской Федерации
	уведомления о наличии счетов в банках за пределами территории Российской Федерации, открытых в соответствии с разрешениями, действие которых прекратилось
	квитанции, подтверждающей прием средств в счет уплаты налогов, сборов, страховых взносов, выдаваемой местной администрацией налогоплательщикам (налоговым агентам), плательщикам сборов, плательщикам страховых взносов
	документа, составляемого при выявлении недоимки
	акта совместной сверки расчетов по налогам, сборам, страховым взносам, пеням и штрафам
	сообщения банка налоговому органу об открытии или о закрытии счета, об изменении реквизитов счета
	предусмотренных НК РФ документов, которые используются налоговыми органами при реализации их полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, а также порядок их заполнения, если иной порядок их утверждения не предусмотрен НК РФ
	заявлений, уведомлений, сообщений, представляемых при государственной регистрации юридических лиц, крестьянских (фермерских) хозяйств и физических лиц в качестве ИП и др.

Устанавливает (утверждает): перечень	документов, представляемых организациями и ИП в налоговый орган для зачета или возврата сумм сбора по нереализованным лицензиям (разрешениям) на пользование объектами животного мира
Устанавливает (утверждает): форму и требования	к составлению акта налоговой проверки
Устанавливает (утверждает): порядок	доведения до налогоплательщиков (налоговых агентов, плательщиков сборов, страховых взносов) сведений об изменении реквизитов соответствующих счетов Федерального казначейства и иных сведений, необходимых для заполнения поручений на перечисление налогов, сборов, страховых взносов, пеней и штрафов в бюджетную систему Российской Федерации
	взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов
	по согласованию с Центральным банком Российской Федерации порядок контроля выполнения кредитными организациями обязанностей, установленных НК РФ
	изменения налоговыми органами срока уплаты налога, сбора, страховых взносов
	направления в регистрирующий орган документов с использованием информационно-телекоммуникационных сетей общего пользования, в том числе сети «Интернет», включая федеральную государственную информационную систему «Единый портал государственных и муниципальных услуг»
Устанавливает (утверждает): форму и порядок направления	в банк решения о приостановлении (об отмене приостановления) операций по счетам в банке на бумажном носителе
	налоговым органом запроса в банк
Устанавливает (утверждает): форму и порядок представления	банками информации по запросам налоговых органов (по согласованию с Центральным банком Российской Федерации)
Устанавливает (утверждает): основания и порядок продления	срока проведения выездной налоговой проверки
Устанавливает (утверждает): форматы	представления налоговых деклараций (расчетов) в электронном виде

Устанавливает (утверждает): требования	к оформлению документов, представляемых в регистрирующий орган
Устанавливает (утверждает): содержание и форму	документа, подтверждающего факт внесения записи в ЕГРЮЛ или ЕГРИП

ФНС России не вправе осуществлять в установленной сфере деятельности нормативно-правовое регулирование, кроме случаев, устанавливаемых федеральными законами, указами Президента Российской Федерации и постановлениями Правительства Российской Федерации, а также управление государственным имуществом и оказание платных услуг. Данные ограничения не распространяются на полномочия руководителя Службы по управлению имуществом, закрепленным за Службой на праве оперативного управления, решению кадровых вопросов и вопросов организации деятельности Службы.

ФНС России возглавляет руководитель, назначаемый на должность и освобождаемый от должности Правительством Российской Федерации по представлению Министра финансов Российской Федерации. Руководитель ФНС России имеет заместителей, назначаемых на должность и освобождаемых от должности Правительством Российской Федерации по представлению Министра финансов Российской Федерации.

Территориальными органами ФНС России являются управления Службы по субъектам Российской Федерации, межрегиональные инспекции Службы, инспекции Службы по районам, районам в городах, городам без районного деления, инспекции Службы межрайонного уровня.

Полномочия *Министерства финансов Российской Федерации* в области налогового контроля сводятся к контролю деятельности находящейся в его ведении Федеральной налоговой службы¹.

К полномочиям Минфина России относятся, среди прочего, разработка и принятие форм налоговых деклараций, расчетов по налогам и порядка заполнения налоговых деклараций (подп. 5.2.4 Положения о Министерстве финансов Российской Федерации, утв. постановлением Правительства Российской Федерации от 30 июня 2004 г. № 329).

На региональном и муниципальном уровнях финансовые органы (органы исполнительной власти субъектов Российской Федерации и органы местного самоуправления, уполномоченные в области финансов) дают письменные разъяснения по вопросам соответственно законодательства субъектов Российской Федерации о налогах и сборах и нормативных правовых актов органов местного самоуправления о местных налогах и сборах.

Таможенные органы пользуются правами и несут обязанности налоговых органов по взиманию налогов при перемещении товаров через таможенную границу Таможенного союза. Должностные лица таможенных органов несут обязанности, предусмотренные ст. 33 НК РФ, а также другие обязанности в соответствии с Таможенным кодексом Евразийского экономического союза и Федеральным законом от 3 августа 2018 г. № 289-ФЗ «О таможенном регулировании в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации».

¹ Пункт 2 Положения о Министерстве финансов Российской Федерации, утв. постановлением Правительства Российской Федерации от 30 июня 2004 г. № 329.

В современных условиях возникает необходимость в совершенствовании порядка организации и проведения налоговыми органами с участием органов внутренних дел выездных налоговых проверок налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, оформления и реализации результатов этих проверок. По запросу налоговых органов органы внутренних дел участвуют вместе с налоговыми органами в проводимых налоговыми органами выездных налоговых проверках.

Порядок взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов по предупреждению, выявлению и пресечению налоговых правонарушений и преступлений установлен приказом МВД России № 495, ФНС России № ММ-7-2-347 от 30 июня 2009 г.¹

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

Вопросы для самоконтроля

1. Дайте понятие налогового контроля (в широком смысле, в узком смысле, в соответствии с действующим законодательством).

¹ Вместе с «Инструкцией о порядке взаимодействия ОВД и налоговых органов при организации и проведении выездных налоговых проверок», «Инструкцией о порядке направления ОВД материалов в налоговые органы при выявлении обстоятельств, требующих совершения действий, отнесенных к полномочиям налоговых органов, для принятия по ним решения», «Инструкцией о порядке направления материалов налоговыми органами в ОВД при выявлении обстоятельств, позволяющих предполагать совершение нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления» // Российская газета. 2009. 16 сент. С. 203–220.

2. Каковы цели и задачи налогового контроля?
3. Каковы функции налогового контроля?
4. В чем состоит содержание налогового контроля?
5. Какие формы налогового контроля вам известны?
6. Воспроизведите классификацию налогового контроля.
7. Расскажите о порядке постановки на учет организаций и физических лиц в налоговом органе.
8. Опишите структуру ИФНС.
9. Назовите известные вам методы налогового контроля.
10. Каков порядок проведения и оформления камеральной налоговой проверки?
11. Каков порядок проведения и оформления выездной налоговой проверки?
12. Опишите акт налоговой проверки: понятие, содержание, порядок составления.
13. Как устроена система налоговых органов?
14. Каков правовой статус ФНС России?
15. Каков порядок взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов по предупреждению, выявлению и пресечению налоговых правонарушений и преступлений?

ТЕМА 4

ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА НАРУШЕНИЕ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА

1. Понятие и признаки налогового правонарушения.
2. Принципы налоговой ответственности.
3. Элементы состава нарушения налогового законодательства.
4. Виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение.
5. Общие положения об ответственности за совершение налоговых правонарушений.

1. Понятие и признаки налогового правонарушения

Впервые определение понятию «налоговое правонарушение» дал Конституционный Суд Российской Федерации в своем постановлении от 17 декабря 1996 г. № 20-П «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 г. “О федеральных органах налоговой полиции”». В п. 5 Постановления установлено, что налоговое правонарушение представляет собой «...предусмотренное законом противоправное виновное деяние, совершенное умышленно либо по неосторожности. При производстве по делу о налоговом правонарушении подлежат доказыванию как сам факт совершения такого правонарушения, так и степень вины налогоплательщика».

В дальнейшем это понятие Конституционного Суда Российской Федерации нашло свое отражение в части первой Налогового кодекса Российской Федерации. Согласно нормам налогового законодательства, налоговое правонарушение опре-

деляется как виновно совершенное противоправное деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, за которое установлена ответственность.

В соответствии со ст. 106 НК РФ налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое НК РФ установлена ответственность.

Следует иметь в виду, что не всякое нарушение налогового законодательства может быть основанием для привлечения лица к юридической ответственности. Основанием является такое поведение, которое имеет все предусмотренные законом признаки наказуемого деяния и все предусмотренные законом элементы состава правонарушения.

Не являются правонарушениями действия либо бездействие, хотя и причиняющие определенный ущерб защищаемым общественным отношениям, но не сопряженные с нарушением законодательства.

Например, сокращение сумм налоговых платежей с использованием несовершенства налогового законодательства, хотя и не поощряется, но не может преследоваться как противоправное деяние.

Разработка и построение любой «схемы», направленной на уклонение от уплаты налогов, ненаказуемы в порядке, предусмотренном НК РФ, до тех пор, пока участниками налоговых правоотношений не совершены конкретные деяния – неуплата налога, неподдача декларации, непостановка на налоговый учет и т. п.

Все налоговые правонарушения можно разделить на группы:

1) связанные с нарушением порядка постановки на учет в налоговом органе:

а) ст. 116 «Нарушение порядка постановки на учет в налоговом органе»;

б) ст. 129.2 «Нарушение порядка регистрации объектов игорного бизнеса»;

2) связанные с нарушением порядка и способа представления налоговой декларации и иных сведений:

а) ст. 119 «Непредставление налоговой декларации (расчета финансового результата инвестиционного товарищества)»;

б) ст. 119.1 «Нарушение установленного способа представления налоговой декларации (расчета)»;

в) ст. 129.8 «Нарушение организацией финансового рынка порядка установления налогового резидентства клиентов организаций финансового рынка, выгодоприобретателей и лиц, прямо или косвенно их контролирующих»;

3) связанные с представлением в налоговый орган (налоговому агенту) недостоверных финансовых сведений либо непредставлением необходимых сведений:

а) ст. 119.2 «Представление в налоговый орган управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета, расчета финансового результата инвестиционного товарищества, содержащего недостоверные сведения»;

б) ст. 120 «Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения»;

в) ст. 122.1 «Сообщение участником консолидированной группы налогоплательщиков ответственному участнику этой группы недостоверных данных (несообщение данных), приведшее к неуплате или неполной уплате налога на прибыль организаций ответственным участником»;

г) ст. 126 «Непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля»;

- д) ст. 128 «Ответственность свидетеля»;
- е) ст. 129 «Отказ эксперта, переводчика или специалиста от участия в проведении налоговой проверки, дача заведомо ложного заключения или осуществление заведомо ложного перевода»;
- ж) ст. 129.1 «Неправомерное несообщение сведений налоговому органу»;
- з) ст. 129.4 «Неправомерное непредставление уведомления о контролируемых сделках, представление недостоверных сведений в уведомлении о контролируемых сделках; связанные с неуплатой или неполной уплатой сумм налогов (сборов), в том числе налоговым агентом»;
- и) ст. 129.6 «Неправомерное непредставление уведомления о контролируемых иностранных компаниях, уведомления об участии в иностранных организациях, представление недостоверных сведений в уведомлении о контролируемых иностранных компаниях, уведомлении об участии в иностранных организациях»;
- к) ст. 129.7 «Ненаправление (невключение) организацией финансового рынка финансовой информации о клиентах организации финансового рынка, выгодоприобретателях и (или) лицах, их контролирующих»;
- л) ст. 129.9 «Непредставление уведомления об участии в международной группе компаний, представление уведомления об участии в международной группе компаний, содержащего недостоверные сведения»;
- м) ст. 129.10 «Непредставление странового отчета, представление странового отчета, содержащего недостоверные сведения»;
- н) ст. 129.11 «Непредставление документации по международной группе компаний»;

о) ст. 129.13 «Нарушение порядка и (или) сроков передачи налогоплательщиками сведений о произведенных расчетах при реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав)»;

п) ст. 129.14 «Нарушение порядка и (или) сроков передачи сведений о произведенных расчетах операторами электронных площадок и кредитными организациями»;

4) статьи, устанавливающие ответственность за неуплату или неполную уплату сумм налогов, а также за невыполнение обязанностей по удержанию налогов:

а) ст. 122 «Неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора)»;

б) ст. 123 «Невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов»;

в) ст. 129.3 «Неуплата или неполная уплата сумм налога в результате применения в целях налогообложения в контролируемых сделках коммерческих и (или) финансовых условий, не сопоставимых с коммерческими и (или) финансовыми условиями сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми»;

г) ст. 129.5 «Неуплата или неполная уплата сумм налога в результате невключения в налоговую базу доли прибыли контролируемой иностранной компании»;

д) ст. 129.12 «Нарушение срока перечисления налога местной администрацией, организацией федеральной почтовой связи или многофункциональным центром предоставления государственных и муниципальных услуг»;

5) особо выделяется ст. 125 «Несоблюдение порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест или в отношении которого налоговым органом приняты обеспечительные меры в виде залога».

2. Принципы налоговой ответственности

Принципы налоговой ответственности – это общие условия привлечения к ответственности за совершение налоговых правонарушений, т. е. основополагающие начала, исходные идеи, отражающие ее объективную сущность, природу и назначение, в соответствии с которыми осуществляется деятельность законодателей по реализации охранительных налоговых правоотношений.

Большое значение имеет принцип законности. В соответствии с ним никто не может быть привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения иначе как по основаниям и в порядке, предусмотренными НК РФ и КоАП РФ.

В соответствии с принципом однократности привлечения к ответственности никто не может быть привлечен повторно к ответственности за совершение одного и того же налогового правонарушения. Налоговая ответственность за деяние, совершенное физическим лицом, наступает, если это деяние не содержит признаков состава преступления, предусмотренного уголовным законодательством. Привлечение организации к налоговой ответственности не освобождает ее должностных лиц от административной, уголовной или иной ответственности, предусмотренной законодательством. В данном случае принцип однократности наказания не нарушается, поскольку к ответственности привлекаются разные субъекты – организация и ее должностные лица.

На основании принципа презумпции невиновности лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке и установлена вступившим в силу решением суда. Лицо, привлекаемое к ответственности,

не обязано доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения. Обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности лица в его совершении, возлагается на налоговые органы. Неустранимые сомнения в виновности лица, привлекаемого к ответственности, толкуются в его пользу.

Индивидуализация наказания является принципом налоговой ответственности. Заключается она в том, что на личность правонарушителя возлагается ответственность и ее недопустимо переносить на другое лицо. При назначении наказания учитываются существенные обстоятельства дела. Кроме того, принимаются во внимание характер и тяжесть совершенного правонарушения, характеристика виновного лица, форма вины, поведение правонарушителя до и после правонарушения, а также обстоятельства, смягчающие и отягчающие ответственность.

Принцип справедливости предполагает дифференцированное установление санкций с учетом характера правонарушения, степени его общественной опасности. Большинство нарушений налогового законодательства связано с неуплатой или несвоевременной уплатой налога. Наказание за налоговое правонарушение должно быть соразмерно содеянному, т. е. должно налагаться с учетом причиненного вреда.

При назначении меры ответственности должна учитываться величина ущерба, нанесенного общественным отношениям. Меры ответственности должны применяться с учетом личности виновного, характера вины, обстоятельств, смягчающих и отягчающих наказание.

Согласно принципу ответственности за вину, 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.

При совершении одним лицом двух и более налоговых правонарушений налоговые санкции взыскиваются за каждое правонарушение в отдельности без поглощения менее строгой санкции более строгой.

3. Элементы состава нарушения налогового законодательства

Элементами состава нарушения налогового законодательства являются: объект, объективная сторона, субъект, субъективная сторона.

1. *Объектом налогового правонарушения* являются 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.

2. *Объективная сторона налогового правонарушения* как элемент состава налогового правонарушения образует его внешнюю сторону, т. е. то противоправное деяние (действие или бездействие), посредством которого совершено налоговое правонарушение. Это само противоправное деяние, его вредные последствия и причинная связь между ними.

Объективная сторона предусматривает два признака: обязательный и факультативный. Например, к обязательному признаку относятся общественно опасное деяние, общественно опасные последствия, причинная связь между деянием и наступившими последствиями, а факультативный признак тесно свя-

зан с дополнительными условиями, при наличии которых применяются налоговые санкции.

Налоговые правонарушения бывают повторными, а также неоднократными. Так, в ст. 120 НК РФ установлено, что грубым нарушением правил учета доходов и расходов считается систематическое (два раза и более в течение календарного года) несвоевременное или неправильное отражение в учете хозяйственных операций.

Любое налоговое правонарушение всегда наносит вред ценностям. Вред может быть имущественным и неимущественным. Так, например, в соответствии с п. 1 ст. 122 НК РФ неуплата или неполная уплата сумм налога в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога или других неправильных действий (бездействия) влечет взыскание штрафа в размере 20 % от неуплаченных сумм налога.

3. В соответствии со ст. 107 НК РФ *субъектом налогового правонарушения*, т. е. лицом, совершившим его и подлежащим налоговой ответственности, может быть как физическое лицо, так и организация.

В соответствии с п. 2 ст. 107 НК РФ физическое лицо может быть привлечено к налоговой ответственности с шестнадцатилетнего возраста.

Правонарушения можно поделить в зависимости от вида субъектов. Следующие субъекты несут ответственность, установленную статьями НК РФ:

- налогоплательщики: ст.ст. 116, 119, 120, 122, 125, 126 (п. 1), 129.2–129.5, 129.6 (п. 2), 129.9–129.10, 129.11–129.13;
- налоговые агенты: ст.ст. 123, 126 (п. 1);
- свидетели: ст. 128;
- эксперт, переводчик, специалист: ст. 129;
- банки: ст.ст. 132–135.2;

– иные лица: ст.ст. 119.2, 122.1, 126 (п. 2), 129.1, 129.6 (п. 1), 129.7, 129.8, 129.14.

4. *Субъективная сторона налогового правонарушения* представляет собой совокупность признаков, характеризующих внутренние психические процессы, происходящие в сознании правонарушителя. Она отражает внутреннюю сторону противоправного деяния.

Налоговое законодательство выделяет две формы вины правонарушителя: умысел и неосторожность. Правонарушения, совершенные умышленно, наиболее опасны, поэтому налоговое законодательство устанавливает повышенные размеры взысканий именно за умышленные правонарушения.

Так, в силу ст. 122 НК РФ неуплата или неполная уплата налога в результате занижения налогооблагаемой базы или не правильного исчисления сумм налога по итогам налогового периода, выявленных при выездной налоговой проверке, влечет взыскание штрафа в размере 20 % неуплаченной суммы налога. Те же действия, совершенные умышленно, влекут штраф в размере 40 % неуплаченных сумм налога.

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

4. Виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение

Глава 16 НК РФ устанавливает виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение.

Статья 116. Нарушение порядка постановки на учет в налоговом органе.

1. Нарушение налогоплательщиком установленного настоящим Кодексом срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе по основаниям, предусмотренным настоящим Кодексом, влечет взыскание штрафа в размере 10 000 рублей.

2. Ведение деятельности организацией или индивидуальным предпринимателем без постановки на учет в налоговом органе по основаниям, предусмотренным настоящим Кодексом, влечет взыскание штрафа в размере 10 % от доходов, полученных в течение указанного времени в результате такой деятельности, но не менее 40 000 рублей.

Элементы состава правонарушения.

Субъект данного правонарушения – налогоплательщик.

Установленный порядок учета налогоплательщиков является объектом данного налогового правонарушения.

Субъективной стороной является вина в форме умысла или неосторожности.

В данном правонарушении объективная сторона чаще всего выражается в бездействии, а именно в несвоевременной подаче заявления о постановке на налоговый учет.

Статья 119. Непредставление налоговой декларации (расчета финансового результата инвестиционного товарищества, расчета по страховым взносам).

1. Непредставление в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации (расчета по страховым взносам) в налоговый орган по месту учета влечет взыскание штрафа в размере 5 % не уплаченной в установленный законодательством о налогах и сборах срок суммы налога (страховых взносов), подлежащей уплате (доплате) на основа-

нии этой декларации (расчета по страховым взносам), за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления, но не более 30 % указанной суммы и не менее 1 000 рублей.

2. Непредставление управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета, расчета финансового результата инвестиционного товарищества в налоговый орган по месту учета в установленный законодательством о налогах и сборах срок влечет взыскание штрафа в размере 1 000 рублей за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для его представления.

Элементы состава правонарушения.

Субъект правонарушения – налогоплательщик.

Объектом налогового правонарушения является нарушение установленных сроков представления налоговых деклараций.

Субъективная сторона – вина, как в форме умысла, так и по неосторожности.

Объективной стороной являются действия налогоплательщика, связанные с несвоевременным представлением налоговой декларации в инспекцию.

Статья 119.1. Нарушение установленного способа представления налоговой декларации (расчета).

Несоблюдение порядка представления налоговой декларации (расчета) в электронной форме в случаях, предусмотренных настоящим Кодексом, влечет взыскание штрафа в размере 200 рублей.

Элементы состава правонарушения.

Субъект данного правонарушения – налогоплательщик.

Объект – обязанность налогоплательщика предоставлять налоговую отчетность на электронном носителе (а не на бумажном).

Субъективная сторона – вина в форме умысла или неосторожности.

В непредставлении налоговой декларации или расчета в электронной форме выражается объективная сторона, даже в том случае, если налогоплательщик представил установленную отчетность на бумажном носителе.

Статья 119.2. Представление в налоговый орган управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета, расчета финансового результата инвестиционного товарищества, содержащего недостоверные сведения.

1. Представление в налоговый орган управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета, расчета финансового результата инвестиционного товарищества, содержащего недостоверные сведения, влечет взыскание штрафа в размере 40 000 рублей.

2. Те же деяния, совершенные умышленно, влекут взыскание штрафа в размере 80 000 рублей.

Элементы состава правонарушения.

Субъект – управляющий товарищ, ответственный за ведение налогового учета, расчета финансового результата инвестиционного товарищества.

Объект – обязанность управляющего товарища предоставлять в налоговые органы достоверные сведения.

Субъективная сторона – вина, как в форме умысла, так и по неосторожности.

Объективная сторона заключается в предоставлении заведомо недостоверных сведений.

Статья 120. Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения (базы для исчисления страховых взносов).

1. Грубое нарушение правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения, если эти деяния совершены в течение одного налогового периода, при отсутствии признаков налогового правонарушения, предусмотренного п. 2 указанной статьи, влечет взыскание штрафа в размере 10 000 рублей.

2. Те же деяния, если они совершены в течение более чем одного налогового периода, влекут взыскание штрафа в размере 30 000 рублей.

3. Те же деяния, если они повлекли занижение налоговой базы (базы для исчисления страховых взносов), влекут взыскание штрафа в размере 20 % от суммы неуплаченного налога (страховых взносов), но не менее 40 000 рублей.

Под грубым нарушением правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения для целей настоящей статьи понимается отсутствие первичных документов или отсутствие счетов-фактур, или регистров бухгалтерского учета или налогового учета, систематическое (два раза и более в течение календарного года) несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета, в регистрах налогового учета и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений.

Элементы состава правонарушения.

Субъект правонарушения – налогоплательщик.

Объект правонарушения – обязанность налогоплательщика осуществлять учет доходов и расходов.

Субъективная сторона – вина в форме умысла или неосторожности.

Объективная сторона правонарушения – грубое нарушение правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения.

Статья 122. Неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора, страховых взносов).

1. Неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора, страховых взносов) в результате занижения налоговой базы (базы для исчисления страховых взносов), иного неправильного исчисления налога (сбора, страховых взносов) или других неправомерных действий (бездействия), если такое деяние не содержит признаков налоговых правонарушений, предусмотренных ст.ст. 129.3 и 129.5 НК РФ, влечет взыскание штрафа в размере 20 % от неуплаченной суммы налога (сбора, страховых взносов).

2. Деяния, предусмотренные п. 1 указанной статьи, совершенные умышленно, влекут взыскание штрафа в размере 40 % от неуплаченной суммы налога (сбора, страховых взносов).

3. Не признается правонарушением неуплата или неполная уплата ответственным участником консолидированной группы налогоплательщиков сумм налога на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков или других неправомерных действий (бездействия), если они вызваны сообщением недостоверных данных (несообщением данных), повлиявших на полноту уплаты налога, иным участником консолидированной группы налогоплательщиков, привлеченным к ответственности в соответствии со ст. 122.1 НК РФ.

Элементы состава правонарушения.

Субъектом правонарушения является налогоплательщик.

Субъективной стороной является вина в форме умысла или неосторожности.

Объектом налогового правонарушения является обязанность по уплате законно установленных налогов и сборов.

Объективная сторона в этом нарушении заключается в неуплате или неполной уплате сумм налога (сбора, страховых взносов) в результате занижения налоговой базы (базы для исчисления страховых взносов), иного неправильного исчисления налога (сбора, страховых взносов) или других неправомерных действий (бездействия).

Статья 122.1. Сообщение участником консолидированной группы налогоплательщиков ответственному участнику этой группы недостоверных данных (несообщение данных), приведшее к неуплате или неполной уплате налога на прибыль организаций ответственным участником.

1. Сообщение участником консолидированной группы налогоплательщиков ответственному участнику этой группы недостоверных данных (несообщение данных), приведшее к неуплате или неполной уплате налога на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков ее ответственным участником, влечет взыскание штрафа в размере 20 % от неуплаченной суммы налога.

2. Деяния, предусмотренные п. 1 настоящей статьи, совершенные умышленно, влекут взыскание штрафа в размере 40 % от неуплаченной суммы налога.

Элементы состава правонарушения.

Субъектом правонарушения является участник консолидированной группы налогоплательщиков.

Объектом правонарушения является обязанность участника консолидированной группы налогоплательщиков сообщать ответственному участнику этой группы достоверные данные.

Субъективная сторона – вина, как в форме умысла, так и по неосторожности.

Объективная сторона заключается в предоставлении заведомо недостоверных сведений.

Статья 123. Невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов.

1. Неправомерное неудержание и (или) неперечисление (неполное удержание и (или) перечисление) в установленный настоящим Кодексом срок сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом, влечет взыскание штрафа в размере 20 % от суммы, подлежащей удержанию и (или) перечислению.

2. Налоговый агент освобождается от ответственности, предусмотренной настоящей статьей, при одновременном выполнении следующих условий:

- налоговый расчет (расчет по налогу) представлен в налоговый орган в установленный срок;

- в налоговом расчете (расчете по налогу) отсутствуют факты неотражения или неполноты отражения сведений и (или) ошибки, приводящие к занижению суммы налога, подлежащей перечислению в бюджетную систему Российской Федерации;

- налоговым агентом самостоятельно перечислены в бюджетную систему Российской Федерации сумма налога, не перечисленная в установленный срок, и соответствующие пени до момента, когда ему стало известно об обнаружении налоговым органом факта несвоевременного перечисления суммы налога или о назначении выездной налоговой проверки по такому налогу за соответствующий налоговый период.

Элементы состава правонарушения.

Налоговый агент является субъектом правонарушения.

Объектом в указанном налоговом правонарушении является обязанность налогового агента удерживать налоги за налогоплательщиков.

Субъективная сторона – вина в форме умысла или неосторожности.

Объективная сторона выражается в неправомерном удержании и (или) неперечислении (неполное удержание и (или) перечисление) в установленный НК РФ срок сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом.

Статья 125. Несоблюдение порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест или в отношении которого налоговым органом приняты обеспечительные меры в виде залога.

Несоблюдение установленного настоящим Кодексом порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест или в отношении которого налоговым органом приняты обеспечительные меры в виде залога, влечет взыскание штрафа в размере 30 000 рублей.

Элементы состава правонарушения.

Субъектами указанного правонарушения являются: налоговый агент, налогоплательщик, а также лица, указанные в ст. 51 НК РФ.

Отношения, складывающиеся в сфере, обеспечивающей исполнение решения о взыскании налога, являются объектом правонарушения.

Субъективная сторона – вина в форме умысла или неосторожности.

Объективная сторона правонарушения заключается в нарушении ограничений, установленных налоговым органом в отношении определенного имущества.

Статья 126. Непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля.

1. Непредставление в установленный срок налогоплательщиком (плательщиком сбора, плательщиком страховых взносов, налоговым агентом) в налоговые органы документов и (или) иных сведений, предусмотренных настоящим Кодексом

и иными актами законодательства о налогах и сборах, если такое деяние не содержит признаков налоговых правонарушений, предусмотренных ст.ст. 119, 129.4, 129.6, 129.9–129.11 Кодекса, а также пп. 1.1 и 1.2 указанной статьи, влечет взыскание штрафа в размере 200 рублей за каждый непредставленный документ.

1.1. Непредставление налоговому органу документов, предусмотренных п. 5 ст. 25.15 Кодекса, выразившееся в отказе контролирующего лица представить имеющиеся у него документы, а равно иное уклонение от представления таких документов либо представление документов с заведомо недостоверными сведениями влечет взыскание штрафа с контролирующего лица в размере 100 000 рублей.

1.2. Непредставление налоговым агентом в установленный срок расчета сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом, в налоговый орган по месту учета влечет взыскание штрафа с налогового агента в размере 1 000 рублей за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для его представления.

2. Непредставление в установленный срок налоговому органу сведений о налогоплательщике (плательщике страховых взносов), отказ лица представить имеющиеся у него документы, предусмотренные настоящим Кодексом, со сведениями о налогоплательщике (плательщике страховых взносов) по запросу налогового органа либо представление документов с заведомо недостоверными сведениями, если такое деяние не содержит признаков нарушений законодательства о налогах и сборах, предусмотренных ст.ст. 126.1 и 135.1 Кодекса, влечет взыскание штрафа с организации или индивидуального предпринимателя в размере 10 000 рублей, с физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, – в размере 1 000 рублей.

Элементы состава правонарушения.

Налоговые агенты, налогоплательщики, а также организации, за исключением банков, у которых налоговый орган затребовал сведения для проведения налогового контроля, считаются субъектами этого правонарушения.

Объектом правонарушения считается правомочие налогового органа осуществлять налоговый контроль.

Субъективной стороной является вина в форме умысла или неосторожности.

Непредставление сведений или предоставление заведомо недостоверных сведений составляет объективную сторону правонарушения.

Статья 126.1. Представление налоговым агентом налоговому органу документов, содержащих недостоверные сведения.

1. Представление налоговым агентом налоговому органу документов, предусмотренных настоящим Кодексом, содержащих недостоверные сведения, влечет взыскание штрафа в размере 500 рублей за каждый представленный документ, содержащий недостоверные сведения.

2. Налоговый агент освобождается от ответственности, предусмотренной настоящей статьей, в случае, если им самостоятельно выявлены ошибки и представлены налоговому органу уточненные документы до момента, когда налоговый агент узнал об обнаружении налоговым органом недостоверности содержащихся в представленных им документах сведений.

Элементы состава правонарушения.

Налоговый агент считается субъектом правонарушения.

Объект – обязанность налогового агента представлять налоговому органу документы, содержащие достоверные сведения.

Субъективной стороной является вина в форме умысла или неосторожности.

Представление налоговым агентом налоговому органу документов, содержащих недостоверные сведения, составляет объективную сторону правонарушения.

Статья 128. Ответственность свидетеля.

Неявка либо уклонение от явки без уважительных причин лица, вызываемого по делу о налоговом правонарушении в качестве свидетеля, влечет взыскание штрафа в размере 1 000 рублей.

Неправомерный отказ свидетеля от дачи показаний, а равно дача заведомо ложных показаний влечет взыскание штрафа в размере 3 000 рублей.

Статья 129. Отказ эксперта, переводчика или специалиста от участия в проведении налоговой проверки, дача заведомо ложного заключения или осуществление заведомо ложного перевода.

1. Отказ эксперта, переводчика или специалиста от участия в проведении налоговой проверки влечет взыскание штрафа в размере 500 рублей.

2. Дача экспертом заведомо ложного заключения или осуществление переводчиком заведомо ложного перевода влечет взыскание штрафа в размере 5 000 рублей.

Элементы состава правонарушения.

Свидетели, эксперты, переводчики являются субъектами указанных правонарушений.

Процессуальные обязанности (у названной категории лиц), которые могут быть не исполнены или исполнены ненадлежащим образом, будут считаться объектом правонарушения.

Субъективная сторона – вина в форме умысла или неосторожности.

Неисполнение вышеназванными участниками налоговых процессуальных обязанностей, установленных НК РФ, является объективной стороной правонарушения.

Статья 129.1. Неправомерное несообщение сведений налоговому органу.

1. Неправомерное несообщение (несвоевременное сообщение) лицом сведений, которые в соответствии с настоящим Кодексом это лицо должно сообщить налоговому органу, в том числе непредставление (несвоевременное представление) лицом в налоговый орган предусмотренных п. 3 ст. 88 Кодекса пояснений в случае непредставления в установленный срок уточненной налоговой декларации, при отсутствии признаков налогового правонарушения, предусмотренного ст. 126 Кодекса, влечет взыскание штрафа в размере 5 000 рублей.

2. Те же деяния, совершенные повторно в течение календарного года, влекут взыскание штрафа в размере 20 000 рублей.

2.1. Неправомерное непредставление (несвоевременное представление) налогоплательщиком – иностранной организацией (иностранной структурой без образования юридического лица) налоговому органу сведений, предусмотренных п. 3.2 ст. 23 Кодекса, влечет взыскание штрафа в размере 100 % от суммы налога на имущество организаций, исчисленного в отношении объекта недвижимого имущества, принадлежащего этой иностранной организации (иностранной структуре без образования юридического лица), которая не представила (несвоеременно представила) сведения, предусмотренные п. 3.2 ст. 23 Кодекса. При этом сумма штрафа исчисляется пропорционально доле участия в организации, сведения о которой не представлены (представлены несвоеременно), либо в случае невозможности определения доли участия лица в организации (иностранной структуре без образования юридического лица) пропорционально количеству участников.

3. Неправомерное непредставление (несвоевременное представление) налогоплательщиком – физическим лицом

налоговому органу сообщения, предусмотренного п. 2.1 ст. 23 Кодекса, влечет взыскание штрафа в размере 20 % от неуплаченной суммы налога в отношении объекта недвижимого имущества и (или) транспортного средства, по которым не представлено (несвоевременно представлено) сообщение, предусмотренное п. 2.1 ст. 23 Кодекса.

Элементы состава правонарушения.

Субъектами данного правонарушения являются лица, обязанные сообщить (предоставить) сведения в налоговый орган.

Обязанность сообщения (предоставления) сведений налоговому органу является объектом правонарушения.

Субъективной стороной является вина в форме умысла или неосторожности.

Несообщение (непредставление) сведений, необходимых для осуществления налогового контроля в установленной форме, является объективной стороной правонарушения.

Статья 129.2. Нарушение порядка регистрации объектов игорного бизнеса.

1. Нарушение установленного настоящим Кодексом порядка регистрации в налоговом органе объекта налогообложения налогом на игорный бизнес либо порядка регистрации изменений количества объектов налогообложения влечет взыскание штрафа в трехкратном размере ставки налога на игорный бизнес, установленной для соответствующего объекта налогообложения.

2. Те же деяния, совершенные более одного раза, влекут взыскание штрафа в шестикратном размере ставки налога на игорный бизнес, установленной для соответствующего объекта налогообложения.

Элементы состава правонарушения.

Субъектом налогового правонарушения является налогоплательщик в сфере игорного бизнеса.

Объектом налогового правонарушения – порядок регистрации в налоговом органе.

Субъективная сторона – вина в форме умысла или неосторожности.

Объективной стороной налогового правонарушения является нарушение порядка регистрации в налоговом органе объекта налогообложения.

Статья 129.3. Неуплата или неполная уплата сумм налога в результате применения в целях налогообложения в контролируемых сделках коммерческих и (или) финансовых условий, не сопоставимых с коммерческими и (или) финансовыми условиями сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми.

1. Неуплата или неполная уплата налогоплательщиком сумм налога в результате применения в целях налогообложения в контролируемых сделках коммерческих и (или) финансовых условий, не сопоставимых с коммерческими и (или) финансовыми условиями сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми, влечет взыскание штрафа в размере 40 % от неуплаченной суммы налога, но не менее 30 000 рублей.

2. Налогоплательщик освобождается от ответственности, предусмотренной настоящей статьей, при условии представления им федеральному органу исполнительной власти, уполномоченному по контролю и надзору в области налогов и сборов, документации, обосновывающей рыночный уровень примененных цен по контролируемым сделкам, в соответствии с порядком, установленным ст. 105.15 настоящего Кодекса, или в соответствии с порядком, установленным соглашением о ценообразовании для целей налогообложения.

Элементы состава правонарушения.

Субъект правонарушения – налогоплательщик.

Объект правонарушения – обязанности по уплате установленных законом налогов и сборов.

Субъективная сторона – вина в форме умысла или неосторожности.

Объективная сторона – в неисполнении обязанности по уплате налога любым способом, установленным ст. 45 НК РФ.

Статья 129.4. Неправомерное непредставление уведомления о контролируемых сделках, представление недостоверных сведений в уведомлении о контролируемых сделках.

Неправомерное непредставление в установленный срок налогоплательщиком в налоговый орган уведомления о контролируемых сделках, совершенных в календарном году, или представление налогоплательщиком в налоговый орган уведомления о контролируемых сделках, содержащего недостоверные сведения, влечет взыскание штрафа в размере 5 000 рублей.

Элементы состава правонарушения.

Субъект правонарушения – налогоплательщик.

Объектом правонарушения является обязанность налогоплательщика предоставлять в срок уведомления о контролируемых сделках и предоставлять достоверные сведения о сделках.

Субъективной стороной может быть вина в форме умысла или неосторожности.

Объективная сторона заключается в непредставлении в срок в налоговый орган уведомления о контролируемых сделках, а также представлении налогоплательщиком в налоговый орган уведомления о контролируемых сделках, содержащего недостоверные сведения.

Статья 129.5. Неуплата или неполная уплата сумм налога в результате невключения в налоговую базу доли прибыли контролируемой иностранной компании.

Неуплата или неполная уплата контролирующим лицом, являющимся налогоплательщиком – физическим лицом или организацией, сумм налога в результате невключения в налоговую базу доли прибыли контролируемой иностранной компании влечет взыскание штрафа в размере 20 % от суммы неуплаченного налога в отношении прибыли контролируемой иностранной компании, подлежащей включению в налоговую базу по налогу на доходы физических лиц для контролирующих лиц, являющихся налогоплательщиками – физическими лицами, налоговую базу по налогу на прибыль организаций для контролирующих лиц, являющихся налогоплательщиками – организациями, но не менее 100 000 рублей.

Элементы состава правонарушения.

Субъектом налогового правонарушения является налогоплательщик.

Объектом правонарушения считается обязанность налогоплательщика включить в налоговую базу долю прибыли.

Субъективная сторона – вина в форме умысла или неосторожности.

Объективная сторона заключается в невключении в налоговую базу по налогу на доходы физических лиц и по налогу на прибыль организаций доли прибыли контролируемой иностранной компании.

Статья 129.6. Неправомерное непредставление уведомления о контролируемых иностранных компаниях, уведомления об участии в иностранных организациях, представление недостоверных сведений в уведомлении о контролируемых иностранных компаниях, уведомлении об участии в иностранных организациях.

1. Неправомерное непредставление в установленный срок контролирующим лицом в налоговый орган уведомле-

ния о контролируемых иностранных компаниях за календарный год или представление контролирующим лицом в налоговый орган уведомления о контролируемых иностранных компаниях, содержащего недостоверные сведения, влечет взыскание штрафа в размере 100 000 рублей по каждой контролируемой иностранной компании, сведения о которой не представлены либо в отношении которой представлены недостоверные сведения.

2. Неправомерное непредставление в установленный срок налогоплательщиком в налоговый орган уведомления об участии в иностранных организациях или представление уведомления об участии в иностранных организациях, содержащего недостоверные сведения, влечет взыскание штрафа в размере 50 000 рублей в отношении каждой иностранной организации, сведения о которой не представлены либо в отношении которой представлены недостоверные сведения.

Элементы состава правонарушения.

Субъектом правонарушения является контролирующее лицо либо налогоплательщик.

Объектом является обязанность предоставлять в установленный срок контролирующим лицом в налоговый орган уведомления о контролируемых иностранных компаниях за календарный год или представление контролирующим лицом в налоговый орган уведомления о контролируемых иностранных компаниях, содержащего недостоверные сведения.

Субъективная сторона – вина в форме умысла или неосторожности.

Объективная сторона выражается в неправомерном непредставлении в установленный срок контролирующим лицом в налоговый орган уведомления о контролируемых иностранных компаниях за календарный год или представление кон-

тролирующим лицом в налоговый орган уведомления о контролируемых иностранных компаниях, содержащего недостоверные сведения.

Статья 129.7. Ненаправление (невключение) организацией финансового рынка финансовой информации о клиентах организации финансового рынка, выгодоприобретателях и (или) лицах, их контролирующих.

1. Ненаправление в установленный срок организацией финансового рынка финансовой информации в соответствии с гл. 20.1 Кодекса влечет взыскание штрафа в размере 500 000 рублей.

2. Невключение организацией финансового рынка финансовой информации о клиенте организации финансового рынка, выгодоприобретателе и (или) лицах, прямо или косвенно их контролирующих, в соответствии с гл. 20.1 Кодекса влечет взыскание штрафа в размере 50 000 рублей за каждый факт такого нарушения.

Элементы состава правонарушения.

Субъект данного правонарушения – организация финансового рынка.

Объект – обязанность организации финансового рынка включить информацию о клиентах организации финансового рынка, выгодоприобретателях и (или) лицах, их контролирующих.

Субъективная сторона – вина, как в форме умысла, так и по неосторожности.

Объективная сторона выражается в ненаправлении (невключении) в документы организацией финансового рынка финансовой информации о клиентах организации финансового рынка, выгодоприобретателях и (или) лицах, их контролирующих.

Статья 129.8. Нарушение организацией финансового рынка порядка установления налогового резидентства клиентов ор-

ганизаций финансового рынка, выгодоприобретателей и лиц, прямо или косвенно их контролирующих.

Нарушение организацией финансового рынка порядка установления налогового резидентства клиентов организации финансового рынка, выгодоприобретателей и лиц, прямо или косвенно их контролирующих, путем непринятия мер, установленных ст. 142.4 Кодекса, влечет взыскание штрафа в размере 50 000 рублей за непринятие мер в отношении каждого клиента, выгодоприобретателя либо лица, прямо или косвенно их контролирующего.

Элементы состава правонарушения.

Субъект правонарушения – организация финансового рынка.

Объект – обязанность организации финансового рынка соблюдать порядок установления налогового резидентства клиентов организаций финансового рынка, выгодоприобретателей и лиц, прямо или косвенно их контролирующих.

Субъективная сторона – вина, как в форме умысла, так и по неосторожности.

Объективная сторона выражается в нарушении организацией финансового рынка порядка установления налогового резидентства клиентов организаций финансового рынка, выгодоприобретателей и лиц, прямо или косвенно их контролирующих.

Статья 129.9. Непредставление уведомления об участии в международной группе компаний, представление уведомления об участии в международной группе компаний, содержащего недостоверные сведения.

Неправомерное непредставление в установленный срок уведомления об участии в международной группе компаний или представление уведомления об участии в международной группе компаний, содержащего недостоверные сведения, влечет взыскание штрафа в размере 50 000 рублей.

Элементы состава правонарушения.

Субъектом названного правонарушения является налогоплательщик.

Объектом является обязанность налогоплательщика представлять уведомления об участии в международной группе компаний, содержащие достоверные сведения.

Субъективная сторона – вина, как в форме умысла, так и по неосторожности.

Объективная сторона заключается в непредставлении уведомления об участии в международной группе компаний, также в представлении уведомления об участии в международной группе компаний, содержащего недостоверные сведения.

Статья 129.10. Непредставление странового отчета, представление странового отчета, содержащего недостоверные сведения.

Неправомерное непредставление в установленный срок странового отчета или представление странового отчета, содержащего недостоверные сведения, влечет взыскание штрафа в размере 100 000 рублей.

Элементы состава правонарушения.

Субъект данного правонарушения – налогоплательщик.

Объект – обязанность налогоплательщика предоставлять в установленный срок в налоговый орган страновой отчет, содержащий достоверные сведения.

Субъективная сторона – вина, как в форме умысла, так и по неосторожности.

Объективная сторона выражается в неправомерном непредставлении в установленный срок странового отчета или представлении странового отчета, содержащего недостоверные сведения.

Статья 129.11. Непредставление документации по международной группе компаний.

1. Непредставление в установленный срок налогоплательщиком национальной документации влечет взыскание штрафа в размере 100 000 рублей.

2. Непредставление в установленный срок налогоплательщиком глобальной документации влечет взыскание штрафа в размере 100 000 рублей.

Элементы состава правонарушения.

Субъект данного правонарушения – налогоплательщик.

Объект – обязанность налогоплательщика предоставлять в установленный срок в налоговый орган национальную документацию либо глобальную документацию.

Субъективная сторона – вина, как в форме умысла, так и по неосторожности.

Объективная сторона выражается в непредставлении в установленный срок в налоговый орган национальной документации либо глобальной документации.

Статья 129.12. Нарушение срока перечисления налога (сбора, страховых взносов, авансового платежа, единого налогового платежа физического лица, пеней, штрафа).

Нарушение местной администрацией, организацией федеральной почтовой связи или многофункциональным центром предоставления государственных и муниципальных услуг срока перечисления в бюджетную систему Российской Федерации денежных средств, принятых в счет уплаты налога (сбора), влечет взыскание штрафа в размере одной стопятидесятой ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, но не более 0,2 % за каждый календарный день просрочки.

Элементы состава правонарушения.

Субъектами названного правонарушения являются выше-названные в статье органы.

Объект – обязанность в установленный НК РФ срок перечислять в бюджетную систему Российской Федерации денежные средства.

Субъективная сторона – вина, как в форме умысла, так и по неосторожности.

Объективной стороной является нарушение срока перечисления налога (сбора) указанными в статье органами.

Статья 129.13. Нарушение порядка и (или) сроков передачи налогоплательщиками сведений о произведенных расчетах при реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав).

1. Нарушение налогоплательщиком установленных Федеральным законом от 27 ноября 2018 г. № 422-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима “Налог на профессиональный доход”» порядка и (или) сроков передачи в налоговый орган сведений о произведенном расчете, связанном с получением дохода от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав), являющегося объектом налогообложения налогом на профессиональный доход, влечет взыскание штрафа в размере 20 % от суммы такого расчета.

2. Те же деяния, совершенные повторно в течение шести месяцев, влекут взыскание штрафа в размере суммы такого расчета.

Элементы состава правонарушения.

Субъект данного правонарушения – налогоплательщик.

Объект – обязанность налогоплательщика соблюдать порядок и (или) сроки передачи сведений о произведенных расчетах при реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав).

Субъективная сторона – вина, как в форме умысла, так и по неосторожности.

Объективная сторона выражается в нарушении налогоплательщиком порядка и (или) сроков передачи сведений о произ-

веденных расчетах при реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав).

Статья 129.14. Нарушение порядка и (или) сроков передачи сведений о произведенных расчетах операторами электронных площадок и кредитными организациями.

Нарушение установленных Федеральным законом от 27 ноября 2018 г. № 422-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима “Налог на профессиональный доход”» порядка и (или) сроков передачи в налоговый орган уполномоченным оператором электронной площадки или уполномоченной кредитной организацией сведений о произведенном расчете, связанном с получением дохода от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав), являющегося объектом налогообложения налогом на профессиональный доход, влечет взыскание штрафа в размере 20 % от суммы такого расчета, но не менее 200 рублей за каждый расчет, сведения о котором не переданы в налоговый орган.

Элементы состава правонарушения.

Субъект данного правонарушения – операторы электронных площадок и кредитные организации.

Объект – обязанность субъекта передать сведения о произведенных расчетах операторами электронных площадок и кредитными организациями.

Субъективная сторона – вина, как в форме умысла, так и по неосторожности.

Объективная сторона выражается в нарушении операторами электронных площадок и кредитными организациями порядка и (или) сроков передачи в налоговый орган сведений о произведенном расчете, связанном с получением дохода от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав).

5. Общие положения об ответственности за совершение налоговых правонарушений

НК РФ установлены общие условия привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

В соответствии со ст. 108 НК РФ установлено:

- никто не может быть привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения иначе как по основаниям и в порядке, которые предусмотрены НК РФ;
- никто не может быть привлечен повторно к ответственности за совершение одного и того же налогового правонарушения.

Основанием для привлечения лица к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах является установление факта совершения данного нарушения решением налогового органа, вступившим в силу.

Привлечение организации к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает ее должностных лиц при наличии соответствующих оснований от административной (гл. 15 КоАП РФ), уголовной или иной ответственности, предусмотренной законами Российской Федерации.

Привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает его от обязанности уплатить (перечислить) причитающиеся суммы налога (сбора, страховых взносов) и пени.

Лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке. Лицо, привлекаемое к ответственности, не обязано доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения. Обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих

о факте налогового правонарушения и виновности лица в его совершении, возлагается на налоговые органы. Неустранимые сомнения в виновности лица, привлекаемого к ответственности, толкуются в пользу этого лица.

В соответствии со ст. 109 НК РФ установлены обстоятельства, исключающие привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения.

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

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

Статьей 110 НК РФ виновным в совершении налогового правонарушения признается лицо, совершившее противоправное деяние умышленно или по неосторожности.

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

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

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

На основании ст. 111 НК РФ определены обстоятельства, исключающие вину лица в совершении налогового правонарушения. Такими обстоятельствами, исключающими вину лица в совершении налогового правонарушения, признаются:

- совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, вследствие стихийного бедствия или других чрезвычайных и непреодолимых обстоятельств;

- совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, налогоплательщиком – физическим лицом, 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 (указанные обстоятельства доказываются предоставлением в налоговый орган документов, которые по смыслу, содержанию и дате относятся к тому налоговому периоду, в котором совершено налоговое правонарушение);

- выполнение налогоплательщиком (плательщиком сбора, плательщиком страховых взносов, налоговым агентом) письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты налога (сбора, страховых взносов) или по иным вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти (уполномоченным должностным лицом этого органа) в пределах его компетенции (указанные обстоятельства устанавливаются при наличии соответствующего документа этого органа, по смыслу и содержанию относящегося к налоговым (расчетным) перио-

дам, в которых совершено налоговое правонарушение, независимо от даты издания такого документа), и (или) выполнение налогоплательщиком (плательщиком сбора, плательщиком страховых взносов, налоговым агентом) мотивированного мнения налогового органа, направленного ему в ходе проведения налогового мониторинга.

На основании ст. 112 НК РФ обстоятельствами, смягчающими ответственность за совершение налогового правонарушения, признаются:

- совершение правонарушения вследствие стечения тяжелых личных или семейных обстоятельств;
- совершение правонарушения под влиянием угрозы или принуждения либо в силу материальной, служебной или иной зависимости;
- тяжелое материальное положение физического лица, привлекаемого к ответственности за совершение налогового правонарушения;
- иные обстоятельства, которые судом или налоговым органом, рассматривающим дело, могут быть признаны смягчающими ответственность.

Обстоятельством, отягчающим ответственность, признается совершение налогового правонарушения лицом, ранее привлекавшимся к ответственности за аналогичное правонарушение.

Лицо, с которого взыскана налоговая санкция, считается подвергнутым этой санкции в течение 12 месяцев с момента вступления в силу решения суда или налогового органа.

Обстоятельства, смягчающие или отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения, устанавливаются судом или налоговым органом, рассматривающим дело, и учитываются при применении налоговых санкций.

Статья 113 НК РФ установила срок давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения, если со дня его совершения либо со следующего дня после окончания налогового (расчетного) периода, в течение которого было совершено это правонарушение, и до момента вынесения решения о привлечении к ответственности истекли три года (срок давности).

Течение срока давности привлечения к ответственности приостанавливается, если лицо, привлекаемое к ответственности за налоговое правонарушение, активно противодействовало проведению выездной налоговой проверки, что стало непреодолимым препятствием для ее проведения и определения налоговыми органами сумм налогов (страховых взносов), подлежащих уплате в бюджетную систему Российской Федерации.

В соответствии со ст. 114 НК РФ налоговая санкция является мерой ответственности за совершение налогового правонарушения.

Налоговые санкции устанавливаются и применяются в виде денежных взысканий (штрафов).

При наличии хотя бы одного смягчающего ответственность обстоятельства размер штрафа подлежит уменьшению не меньше, чем в два раза по сравнению с размером, установленным соответствующей статьей НК РФ.

При совершении одним лицом двух и более налоговых правонарушений налоговые санкции взыскиваются за каждое правонарушение в отдельности без поглощения менее строгой санкции более строгой.

Сумма штрафа, взыскиваемого с налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента за налоговое правонарушение, повлекшее задолженность по налогу (сбору), подле-

жит перечислению со счетов соответственно налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента только после перечисления в полном объеме этой суммы задолженности и соответствующих пеней в очередности, установленной гражданским законодательством Российской Федерации.

Вопросы для самоконтроля

1. Какие существуют виды юридической ответственности за нарушения налогового законодательства?
2. Что включает в себя понятие налогового правонарушения?
3. Каковы условия привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения?
4. Какие обстоятельства исключают привлечение лица к ответственности?
5. Каковы условия признания того факта, что правонарушение совершено умышленно?
6. Каково содержание санкций за налоговые правонарушения?
7. Назовите виды налоговых правонарушений.
8. Каков порядок производства по делам о налоговых правонарушениях?

ТЕМА 5

ФЕДЕРАЛЬНЫЕ НАЛОГИ И СБОРЫ

1. Федеральные налоги и сборы: понятие, виды.
2. Характеристика отдельных федеральных налогов и сборов.

1. Федеральные налоги и сборы: понятие, виды

Налогообложение в целом является наиболее важным источником формирования бюджета почти во всех странах. Общие налоговые поступления составляют более 80 % от общего объема государственных доходов примерно в половине стран мира.

Налоги являются одним из наиболее эффективных инструментов государственного регулирования как экономики, так и социальной сферы. Посредством налогов формируются централизованные финансовые ресурсы государства, используемые в дальнейшем для целей развития общественного производства. В зависимости от объема аккумулированных посредством налогов ресурсов и масштабов их инвестирования, а также эффективного использования финансовых ресурсов, направленных на решение задач социальной сферы, в области науки, образования, экологии и т. д., обеспечивается развитие национальной экономики в целом.

Кроме того, в целях оказания стимулирующего воздействия на интересы отдельных хозяйствующих субъектов, направленного на их развитие, государство разрабатывает различные системы мер. Такие меры государственного воздействия на производство реализуются посредством не только установления предельных объемов налоговых изъятий, но и предоставления налоговых льгот.

Федеральным законодательством установлена трехуровневая система налогов и сборов в Российской Федерации, включающая федеральные налоги и сборы, региональные налоги и сборы и местные налоги и сборы. Значительную часть доходов государственного бюджета составляют доходы, полученные от федеральных налогов и сборов.

Виды федеральных налогов и сборов определены Налоговым кодексом Российской Федерации и принимаемыми в соответствии с ним федеральными законами. Действие данных актов законодательства распространяется на всю территорию Российской Федерации, соответственно федеральные налоги обязательны к уплате на всей территории Российской Федерации. Элементы налогообложения по каждому налогу и сбору устанавливаются высшим законодательным органом власти и не могут быть изменены иначе как в порядке, определяемом федеральным законом.

К числу *федеральных налогов* относятся:

- налог на добавленную стоимость;
- акцизы;
- налог на доходы физических лиц;
- налог на прибыль организаций;
- налог на добычу полезных ископаемых;
- сборы за право пользования объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов;
- водный налог;
- государственная пошлина;
- налог на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья.

Собранные федеральные налоги поступают в консолидированный бюджет Российской Федерации, в бюджеты государ-

ственных внебюджетных фондов. К основным элементам, позволяющим различить федеральные налоги и сборы, относятся: цель налогообложения, круг плательщиков, налоговые ставки, объект обложения, налоговый период и налоговая база.

2. Характеристика отдельных федеральных налогов и сборов

2.1. Налог на добавленную стоимость

Налог на добавленную стоимость (НДС) является одним из наиболее важных платежей, формирующих бюджет государства. Сумма НДС представляет собой разницу между суммой НДС, полученной от покупателей за реализованные товары, работы и услуги, и суммой НДС, фактически уплаченной поставщикам приобретенных товаров, стоимость которых относится на себестоимость продукции. По сути, он выполняет две функции: пополнение казны и удержание выпуска товаров на уровне платежеспособного спроса.

Важно понимать, что НДС изымает средства не из дохода и прибыли, а до завершения производства из оборотных средств. Налоги с дохода и с прибыли безрисковые: если товар не продан, то платить не с чего. НДС же ограничивает процесс производства, изымая деньги в начале воспроизводственного цикла. Таким образом, необходимые средства, затраченные на закупку предметов труда, и сам труд приходится восполнять за счет заемных средств.

Налог на добавленную стоимость – форма изъятия в бюджет части добавленной стоимости, создаваемой на всех стадиях производства.

Правовую базу, регулирующую взимание НДС, составляет Налоговый кодекс Российской Федерации (гл. 21).

Плательщиками НДС, согласно ст. 143 НК РФ, являются: российские и иностранные организации, применяющие общую систему налогообложения (ОСН); индивидуальные предприниматели, лица, ввозящие товары в Россию, а также в некоторых случаях – те, кто применяет спецрежимы.

В том случае, если суммарная выручка организации (предприятия) за три последних календарных месяца не превышает 2 млн рублей (если их деятельность не связана с реализацией подакцизных товаров либо если обязанность по уплате налога не возникла из перемещения товаров через таможенную границу), НДС не уплачивается. В этом случае налогоплательщик предоставляет в налоговый орган по месту учета не позднее 20-го числа месяца, начиная с которого он вправе использовать данную льготу, письменное уведомление и выписку из бухгалтерского баланса (книги учета доходов и расходов и хозяйственных операций); выписку из книги продаж; копию журнала полученных и выписанных счетов-фактур. Для организаций и ИП, применяющих ЕСХН, освобождение от НДС возможно только в случае, если за предшествующий налоговый период сумма дохода, без учета налога, не превысила в совокупности: 80 млн рублей за 2020 г., 70 млн рублей за 2021 г., 60 млн рублей за 2022 г. и последующие годы.

Освобождение от НДС действует в течение 12 месяцев подряд. В это время не нужно: исчислять и уплачивать НДС, сдавать декларации, вести книгу покупок. При этом необходимо выставлять счета-фактуры без НДС, вести книгу продаж и соблюдать лимит выручки. По истечении 12-месячного срока (ст. 145 НК РФ) освобождение можно продлить или отказаться от него.

В случае превышения установленной суммы выручки от реализации товаров (работ, услуг) в 2 млн рублей за каждые

3 последовательных календарных месяца либо осуществление налогоплательщиком реализации подакцизных товаров, последний начиная с 1-го числа месяца, в котором имело место указанное превышение либо реализация подакцизных товаров, и до окончания срока освобождения утрачивает на него право.

Плательщики НДС обязательно должны встать на учет в налоговом органе по месту своего нахождения, либо по месту нахождения обособленных подразделений предприятия, либо по месту нахождения принадлежащего предприятию (организации) налогооблагаемого недвижимого имущества и транспортных средств (ст. 83 НК РФ). Порядок постановки на учет закреплен в ст. 84 НК РФ.

Операции, которые являются *объектом налогообложения*, закреплены ст. 146 НК РФ. В их числе реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, передача на территории Российской Федерации товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету, выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления, ввоз товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией.

Отметим, что НК РФ предусматривает значительные изъятия из перечня операций, которые являются объектом налогообложения при расчете НДС. В первую очередь, это операции, которые согласно ст. 149 НК РФ освобождены от НДС у всех организаций и ИП. Например: предоставление займов (подп. 15 п. 3 ст. 149 НК РФ); передача в рекламных целях товаров (работ, услуг) стоимостью не свыше 100 рублей (подп. 25 п. 3 ст. 149 НК РФ); безвозмездная передача в благотворительных целях товаров (кроме подакцизных), работ, услуг, имущественных прав (подп. 12 п. 3 ст. 149 НК РФ); оказание услуг по стра-

хованию и перестрахованию страховщиками, а также оказание услуг по негосударственному пенсионному обеспечению негосударственными пенсионными фондами (подп. 7 п. 3 ст. 149 НК РФ). Вторую группу составляют операции, которые не признаются объектом налогообложения: на основании п. 2 ст. 146 НК РФ (например, реализация земельных участков и долей в них (подп. 6 п. 2 ст. 146 НК РФ); в силу того, что территория Российской Федерации не признается местом их реализации (ст.ст. 147, 148 НК РФ); операции по ввозу товаров в Российской Федерации, не облагаемые НДС согласно ст. 150, подп. 1.1 п. 1 ст. 151 НК РФ.

Если налогоплательщиком осуществляются операции, подлежащие налогообложению, и операции, не подлежащие налогообложению в соответствии со ст. 149 НК РФ, необходимо вести раздельный учет таких операций.

В настоящее время в соответствии со ст. 164 НК РФ для расчета НДС действуют несколько основных *ставок* – 20 %, 10 % и 0 %, и несколько расчетных ставок – 20/120, 10/110 и 16,67 %, которые используются в зависимости от вида операции:

- 20 % – общая ставка, которая применяется к большинству операций (п. 3 ст. 164 НК РФ). По этой ставке облагаются операции, которые не указаны в НК РФ как основания для применения других ставок;

- 10 % – ставка, по которой налог начисляется при ввозе и реализации отдельных товаров, а также при реализации отдельных услуг. В п. 2 ст. 164 НК РФ указаны товары и услуги, а в перечнях, утвержденных Правительством Российской Федерации, – коды товаров. Например, реализация продовольственных товаров первой необходимости, реализация товаров для детей, реализация периодических печатных изданий (за исключением периодических печатных изданий и книжной продук-

ции рекламного или эротического характера), реализация некоторых медицинских товаров отечественного и зарубежного производства (ч. 2 ст. 164 НК РФ);

- 0 % – применяется при экспорте, международных перевозках и других операциях, перечисленных в п. 1 ст. 164 НК РФ. Для налогоплательщика сохраняются все соответствующие обязанности налогоплательщика НДС, в том числе и подачи в налоговые органы соответствующих форм налоговой отчетности по НДС;

- 20/120 или 10/110 – расчетные ставки, которые используются в случаях, когда налоговая база включает НДС. Основные случаи перечислены в п. 4 ст. 164 НК РФ. Например, получение авансов, удержание НДС налоговым агентом. Расчетная ставка 20/120 либо 10/110 применяется в зависимости от того, по какой ставке облагается основная операция;

- 16,67 % – особая расчетная ставка, которая применяется только в двух случаях: при реализации предприятия в целом как имущественного комплекса и при оказании иностранными компаниями услуг в электронной форме (п. 4 ст. 158, п. 5 ст. 174.2 НК РФ).

Налоговый период в соответствии со ст. 163 НК РФ составляет один квартал (в том числе для налоговых агентов, в целях упрощения процедуры проведения налогового контроля).

Уплата налога по операциям, предусмотренным подп. 1–3 п. 1 ст. 146 НК РФ, производится по итогам каждого налогового периода исходя из фактической реализации равными долями не позднее 25 числа каждого из трех месяцев, следующего за истекшим налоговым периодом. Налогоплательщик обязан представить в налоговый орган по месту своего учета налоговую декларацию, формы которой утверждены приказом ФНС России от 29 октября 2014 г. № ММВ-7-3/558@ «Об утверждении

формы налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость в электронной форме». Отдельная декларация по налоговым вычетам по операциям, облагаемым налогом по ставке 0 %, не требуется.

2.2. Акцизы

Акциз – это косвенный налог, включаемый в цену товара. Он устанавливается с целью изъятия в доход бюджета сверхприбыли, полученной от производства высокорентабельной продукции.

В зарубежных государствах основной целью акцизного сбора является получение прибыли с так называемых «предметов роскоши». Однако, затрагивая определенную группу населения, они в свою очередь служат инструментом, при помощи которого государство достигает определенные политические цели. Например, в Канаде государство пытается посредством обложения табачной продукции высокими акцизами снизить количество курящих.

Уплачивать акциз обязаны организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие деятельность по производству и реализации товаров, признаваемых налоговым законодательством подакцизными, а также лица, которые перемещают данные товары через таможенную границу Евразийского экономического союза. Интересно, что плательщиками акцизов признаются лица, занимающиеся реализацией произведенных ими нефтепродуктов. Лица, занимающиеся оптовой, оптово-розничной и розничной реализацией нефтепродуктов, плательщиками акцизов не являются. Статья 179.1 НК РФ, предусматривавшая выдачу свидетельств на совершение операций с нефтепродуктами, отменена. При этом в налоговое законода-

тельство введен институт свидетельств о регистрации лица, совершающего операции по переработке средних дистиллятов: гл. 22 НК РФ дополнена ст. 179.6 (изменения вступили в силу с 1 января 2018 г.).

Перечень *товаров, признаваемых подакцизными*, содержится в ст. 181 НК РФ. К ним относятся: спирт этиловый из всех видов сырья; спиртосодержащая продукция с объемной долей этилового спирта более 9 %; алкогольная продукция с объемной долей этилового спирта более 0,5 %; табачная продукция; автомобили легковые; мотоциклы с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л. с.); автомобильный бензин; дизельное топливо и др. Не рассматриваются как подакцизные следующие товары: лекарственные средства и препараты ветеринарного назначения (разлитые в емкости не более 100 мл), прошедшие соответствующую государственную регистрацию в уполномоченном федеральном органе исполнительной власти и внесенные в Государственный реестр; спиртосодержащая парфюмерно-косметическая продукция в металлической аэрозольной упаковке, а также в упаковке малой емкости; пивное сусло.

Объектом налогообложения признаются операции по реализации на территории Российской Федерации произведенной подакцизной продукции ее производителями, включая передачу прав собственности и ее использование при натуральной оплате, передача на территории Российской Федерации производителями подакцизных товаров для собственных нужд, а также ряд иных операций по передаче и продаже подакцизных товаров и подакцизного минерального сырья (ст. 182 НК РФ). При этом к производству подакцизных товаров приравнивается их разлив, а также любые виды смешения товаров в местах их хра-

нения и реализации, в результате которого получается подакцизный товар.

Законом приведен перечень освобождаемых от налогообложения акцизами операций с подакцизными товарами (ст. 183 НК РФ). Данные операции освобождаются от обложения акцизами при наличии и ведении отдельного учета указанных операций.

Налогообложение подакцизных товаров осуществляется по единым на территории Российской Федерации *налоговым ставкам*, закрепленным в НК РФ. В связи с тем, что ставки установлены в твердой сумме (в рублях за единицу измерения в натуральном выражении), предусмотрена их ежегодная индексация с учетом прогнозируемого уровня инфляции. При этом установлены дифференцированные ставки акцизов на автомобили легковые в зависимости от мощности двигателя: введено семь уровней налоговых ставок. Ранее для всех автомобилей мощностью более 150 л. с. существовала единая налоговая ставка 437 рублей за 0,75 кВт (1 л. с.).

Акциз по подакцизным товарам уплачивается по месту производства таких товаров в сроки, установленные ст. 204 НК РФ в зависимости от объекта налогообложения.

Налогоплательщики обязаны представлять в налоговые органы по месту своего нахождения, а также по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения *налоговую декларацию* в срок не позднее 25-го числа месяца, следующего за отчетным.

2.3. Налог на доходы физических лиц

НДФЛ – это налог, непосредственно удерживаемый из доходов налогоплательщиков. *Уплачивают его* физические лица, являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации

и получающие доход от источников в Российской Федерации, либо лица, получающие доход от источников в Российской Федерации, но налоговыми резидентами не являющиеся. Напомним, что для признания налоговым резидентом в соответствии со ст. 207 НК РФ лицу необходимо находиться на территории Российской Федерации не менее 183 дней в календарном году в течение 12 месяцев подряд (т. е. в расчет будут приниматься и месяцы проживания, предшествующие текущему календарному году), этот период не прерывается на время выезда за пределы Российской Федерации для краткосрочного (менее 6 месяцев) лечения или обучения. Кроме того, налоговыми резидентами Российской Федерации являются российские военнослужащие, проходящие службу за границей, а также сотрудники госорганов, командированные на работу за пределы Российской Федерации (п. 3 ст. 207 НК РФ).

Объектом налогообложения по данному налогу является доход от любого источника, полученного налоговым резидентом или нерезидентом на территории Российской Федерации, а также доход, полученный резидентом Российской Федерации за пределами государства (полный перечень содержится в ст. 208 НК РФ). Исключение составляют доходы от операций, связанных с имущественными и неимущественными отношениями физических лиц, признаваемых членами семьи и (или) близкими родственниками в соответствии с Семейным кодексом Российской Федерации, за исключением доходов, полученных указанными физическими лицами в результате заключения между этими лицами договоров гражданско-правового характера или трудовых соглашений.

К числу объектов, подлежащих обложению данным налогом, также отнесено получение наследства или подарка.

Наследники первой очереди и те, кто получает подарок от близких родственников, освобождаются от уплаты налога.

Отметим, что к доходам, полученным от источников в Российской Федерации, не относятся доходы физического лица, полученные им в результате проведения внешнеторговых операций (включая товарообменные), совершаемых исключительно от имени и в интересах этого физического лица и связанных исключительно с закупкой (приобретением) товара (выполнением работ, оказанием услуг) в Российской Федерации, а также с ввозом товара на территорию Российской Федерации. Данное положение применяется в отношении операций, связанных с ввозом товара на территорию Российской Федерации в таможенной процедуре выпуска для внутреннего потребления, только в том случае, если соблюдается ряд условий: во-первых, поставка товара осуществляется физическим лицом не из мест хранения (в том числе таможенных складов), находящихся на территории Российской Федерации; во-вторых, товар не должен продаваться через обособленное подразделение иностранной организации в Российской Федерации.

Если нельзя однозначно отнести полученные налогоплательщиком доходы к доходам, полученным от источников в Российской Федерации, либо к доходам от источников за пределами Российской Федерации, то отнесение дохода к тому или иному источнику осуществляется Министерством финансов Российской Федерации.

Налоговая база включает в себя все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды. Если из дохода налогоплательщика по его распоряжению, по решению суда

или иных органов производятся какие-либо удержания, такие удержания не уменьшают налоговую базу.

Законом предусмотрены значительные изъятия из перечня доходов, не подлежащих налогообложению. Среди них различные государственные пособия, пенсии, компенсационные выплаты, алименты, суммы, получаемые налогоплательщиками в виде грантов (безвозмездной помощи), суммы единовременной материальной помощи, стипендии учащихся, студентов, аспирантов, ординаторов, адъюнктов или докторантов, призы в денежной и (или) натуральной формах, полученные спортсменами и т. д. (ст. 217 НК РФ). С 1 января 2020 г. в перечень необлагаемых доходов вошли: оплата проезда к месту отпуска и обратно работникам, проживающим в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, а также оплата дополнительных выходных дней для ухода за ребенком-инвалидом. Кроме того, налог не удерживается со стимулирующей выплаты из федерального бюджета за особые условия труда и дополнительную нагрузку медработникам, которые оказывают помощь гражданам с выявленной коронавирусной инфекцией.

Для налога на доход физических лиц предусмотрена специфическая форма предоставления налоговой льготы – налоговый вычет. НК РФ предусмотрено семь видов налоговых вычетов, которые позволяют уменьшить сумму облагаемого дохода, что в свою очередь ведет к уменьшению уплачиваемого налога:

- 1) стандартные вычеты для льготных категорий физлиц, а также лиц, на обеспечении которых находятся дети (ст. 218 НК РФ);
- 2) социальные вычеты для тех, кто понес расходы на лечение, обучение, на дополнительные меры по пенсионному обеспечению и на другие социально значимые цели (ст. 219 НК РФ);
- 3) инвестиционные вычеты для физических лиц, которые от-

крывают инвестиционные счета, а также получают доходы от продажи (погашения) ценных бумаг, обращающихся на рынке ценных бумаг (ст. 219.1 НК РФ); 4) имущественные вычеты при приобретении жилья и земельных участков, при продаже некоторых видов имущества, а также в случае изъятия у налогоплательщика недвижимости для государственных или муниципальных нужд (ст. 220 НК РФ); 5) профессиональные вычеты для физических лиц, которые оказывают услуги, выполняют работы по гражданско-правовым договорам или получают авторское вознаграждение (ст. 221 НК РФ); 6) вычеты при переносе на будущее убытков от операций с ценными бумагами и операций с производными финансовыми инструментами, обращающимися на организованном рынке (ст. 220.1 НК РФ); 7) вычеты при переносе на будущее убытков от участия в инвестиционном товариществе (ст. 220.2 НК РФ).

Почти все вычеты могут предоставить налоговые агенты по заявлению налогоплательщиков, кроме некоторых исключений, когда вычет физическое лицо может получить только через налоговую инспекцию.

Налоговый период по налогу на доходы физических лиц составляет календарный год.

Налоговые ставки устанавливаются в размерах: 35 % (например, от стоимости любых выигрышей и призов, получаемых в проводимых конкурсах, играх и других мероприятиях в целях рекламы товаров, работ и услуг в сумме, превышающей 4 000 рублей); 30 % (в отношении доходов, получаемых физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации); 9 % (в отношении доходов в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 1 января 2007 г.), 13 % (в отношении всех остальных доходов).

Сумма налога исчисляется налоговыми агентами (в установленных случаях – самим физическим лицом) как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. *Налоговая декларация* представляется налогоплательщиками не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом, если иное не предусмотрено законом.

2.4. Налог на прибыль организаций

Налогоплательщиками налога на прибыль организаций являются российские и иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства и (или) получающие доходы от источников в Российской Федерации (п. 1 ст. 246 НК РФ).

Право на освобождение от налога на прибыль имеют: участники проекта «Сколково» (п. 1 ст. 246.1 НК РФ); участники инновационных научно-технологических проектов. В обоих случаях право на освобождение от налога ограничено по времени – 10 лет со дня получения статуса участника проекта.

Объектом налогообложения признается прибыль, полученная налогоплательщиком. Для российских организаций прибылью будут являться полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов; для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, – полученные через эти постоянные представительства доходы, уменьшенные на величину произведенных этими постоянными представительствами расходов; для иных иностранных организаций – доходы, полученные от источников в Российской Федерации; для организаций – участников консолидированной группы налогоплательщиков – величина совокупной прибыли участников консолидированной группы.

Доходом признается экономическая выгода, полученная налогоплательщиком в денежной или натуральной форме (п. 1 ст. 41 НК РФ). К доходам в целях налогообложения прибыли относятся (п. 1 ст. 248 НК РФ): выручка от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав; внереализационные доходы. Доходы определяются на основании первичных документов, других документов, подтверждающих полученные налогоплательщиком доходы, и документов налогового учета.

Расходами для целей налогообложения прибыли признаются экономически оправданные и документально подтвержденные затраты, которые понес налогоплательщик (п. 1 ст. 252 НК РФ). Как и доходы, они подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией (которые включают в себя материальные расходы, расходы на оплату труда, суммы начисленной амортизации и прочие расходы (п. 2 ст. 253 НК РФ), и внереализационные расходы (п. 2 ст. 252 НК РФ).

Налоговой базой является денежное выражение полученных доходов. Полученные в натуральной форме в результате реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав (включая товарообменные операции) доходы учитываются, если иное не предусмотрено законодательством, исходя из рыночной стоимости (цены) сделки с учетом положений ст. 105.3 НК РФ.

Доходы, предусмотренные ст. 251 НК РФ, не учитываются при определении налоговой базы.

Налоговая ставка устанавливается в размере 20 %, за исключением случаев, предусмотренных пп. 2–6 ст. 284 НК РФ:

- сумма налога, исчисленная по налоговой ставке в размере 2 % (3 % в 2017–2024 гг.), зачисляется в федеральный бюджет;
- сумма налога, исчисленная по налоговой ставке в размере 18 % (17 % в 2017–2024 гг.), зачисляется в бюджеты субъектов Российской Федерации.

Для отдельных категорий налогоплательщиков ставка налога, подлежащего зачислению в бюджеты субъектов Российской Федерации, законами субъектов Российской Федерации может быть понижена.

Для организаций – резидентов Особой экономической зоны, а также организаций – участников Особой экономической зоны в Магаданской области региональным законом может устанавливаться пониженная налоговая ставка налога на прибыль, подлежащего зачислению в бюджет данной области, от видов деятельности, осуществляемых на территории указанной особой экономической зоны, при условии ведения раздельного учета таких доходов (расходов). При этом размер указанной налоговой ставки не может быть выше 13,5 %.

Ставку 0 % вправе применять организации, осуществляющие образовательную, медицинскую деятельность (за исключением налоговой базы, налоговые ставки по которой установлены пп. 3 и 4 ст. 284 НК РФ и с учетом особенностей, установленных ст. 284.1 НК РФ); сельскохозяйственные товаропроизводители (с учетом п. 2 ст. 346.2 НК РФ) и рыбохозяйственные организации (с учетом подп. 1 или 1.1 п. 2.1 ст. 346.2 НК РФ); организации, осуществляющие социальное обслуживание граждан, а также музеи, театры и библиотеки, учредителями которых являются субъекты Российской Федерации или муниципальные образования (с учетом особенностей, предусмотренных НК РФ).

Налоговые ставки на доходы иностранных организаций, не связанные с деятельностью в Российской Федерации через постоянное представительство, устанавливаются в следующих размерах:

- 20 % – со всех доходов, за исключением указанных в подп. 2 п. 2 и пп. 3 и 4 ст. 284 НК РФ с учетом положений ст. 310 НК РФ;

– 10 % – от использования, содержания или сдачи в аренду (фрахта) судов, самолетов или других подвижных транспортных средств или контейнеров (включая трейлеры и вспомогательное оборудование, необходимое для транспортировки) в связи с осуществлением международных перевозок.

Иные особенности определения налоговой базы, а также исчисления суммы налога в зависимости от категории налогоплательщиков и объекта налогообложения предусмотрены ст.ст. 275–282.1 НК РФ.

Налоговым периодом по налогу признается календарный год, отчетными периодами – 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 т. д. до окончания календарного года.

Налог рассчитывается налогоплательщиками самостоятельно как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. По итогам каждого отчетного периода налогоплательщики исчисляют сумму авансового платежа, исходя из ставки налога и прибыли, подлежащей налогообложению, рассчитанной нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания отчетного периода.

Налог уплачивается не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом. Этот же срок установлен для подачи налоговых деклараций. Авансовые платежи по итогам отчетного периода уплачиваются не позднее 28 календарных дней со дня окончания соответствующего отчетного периода.

2.5. Государственная пошлина

Государственная пошлина – сбор, взимаемый с лиц при обращении в государственные органы, органы местного

самоуправления, иные органы и (или) к должностным лицам, которые уполномочены в соответствии с законодательными актами Российской Федерации, законодательными актами субъектов Российской Федерации и нормативными правовыми актами органов местного самоуправления, за совершением в отношении этих лиц юридически значимых действий, предусмотренных гл. 25.3 НК РФ, за исключением действий, совершаемых консульскими учреждениями Российской Федерации. Выдача документов (их копий, дубликатов) приравнивается к юридически значимым действиям.

Плательщиками являются организации и физические лица, обращающиеся за совершением юридически значимых действий либо выступающие 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. Иностранные граждане и лица без гражданства платят государственную пошлину на общих основаниях.

Объектом налогообложения является совершение определенных юридически значимых действий. В соответствии с письмом ФНС России от 13 января 2005 г. № ШС-6-09/5@ государственная пошлина не взимается за предоставление сведений из государственных реестров. Кроме того, государственная пошлина не уплачивается в случаях, предусмотренных ст. 333.35 НК РФ: 1) за выдачу приглашения на въезд в Российскую Федерацию иностранного гражданина или лица без гражданства в целях его обучения по образовательным программам, имеющим государственную аккредитацию; 2) за выдачу заключения (разрешительного документа) на вывоз культурных ценностей, истребованных из чужого незаконного владения и возвращаемых собственнику; 3) за государственную регистрацию арестов,

прекращения арестов недвижимого имущества; 4) за государственную регистрацию ипотеки, возникающей на основании закона, а также за погашение регистрационной записи об ипотеке; 5) за выдачу паспорта гражданина Российской Федерации детям-сиротам и детям, оставшимся без попечения родителей, и др. Помимо этого, льготы по уплате государственной пошлины могут предоставляться различным категориям плательщиков (ст. 333.35 НК РФ), среди которых: органы государственной власти и органы местного самоуправления, органы управления внебюджетными фондами, Центральный банк Российской Федерации, государственные и негосударственные музеи, ветераны Великой Отечественной войны, Герои России, лица, пострадавшие в результате чрезвычайных ситуаций, и т. д.

Порядок и сроки уплаты госпошлины определены в ст. 333.18 НК РФ. По общему правилу уплата осуществляется до совершения юридически значимого действия либо до подачи документов на совершение юридически значимых действий. По ходатайству заинтересованного лица сроки уплаты государственной пошлины могут быть изменены органом, совершающим юридически значимое действие, путем предоставления отсрочки или рассрочки в порядке, установленном ст. 333.41 НК РФ.

Государственная пошлина может быть уплачена как в наличной, так и безналичной форме. *Размер госпошлины* зависит от того, предъявляются ли требования имущественного или неимущественного характера. Иски имущественного характера — это иски, по которым заявлены имущественные требования (например, о взыскании денег или истребовании вещей). По имущественным искам, подлежащим оценке, размер пошлины будет зависеть от цены иска (чем она меньше, тем меньше сумма пошлины). Иски неимущественного характера направлены на защиту неимущественных прав, поэтому оценивать их

не нужно. К таким искам принято относить любые требования, не связанные с взысканием с ответчика денег и имущества (например, иски о расторжении договора). По неимущественным или имущественным искам, не подлежащим оценке, установлен фиксированный размер пошлины.

Особенности уплаты государственной пошлины в зависимости от вида совершаемых юридически значимых действий, категории плательщиков либо от иных обстоятельств устанавливаются ст.ст. 333.20, 333.22, 333.25, 333.27, 333.29, 333.32 и 333.34 НК РФ.

В случае излишне уплаченной (взысканной) госпошлины она может быть полностью (п. 1 ст. 333.40 НК РФ) или частично (подп. 1, 3 п. 1, п. 4 ст. 333.40 НК РФ) либо возвращена, либо зачтена в счет суммы госпошлины, подлежащей уплате за совершение аналогичного действия на счет того же уполномоченного органа.

Возврат излишне уплаченной (взысканной) суммы государственной пошлины производится по заявлению плательщика государственной пошлины, поданному в налоговый орган по месту совершения действия, за которое уплачена (взыскана) государственная пошлина. Заявление может быть подано в течение трех лет со дня уплаты излишне уплаченной (взысканной) суммы государственной пошлины или с момента принятия решения суда о возврате госпошлины. К заявлению прилагаются подлинные платежные документы (в случае, если государственная пошлина уплачена в наличной форме) или копии платежных документов (в случае, если государственная пошлина уплачена в безналичной форме). Кроме того, к заявлению необходимо приложить (п. 3 ст. 333.40 НК РФ) решения, определения или справки судов, органов и (или) должностных лиц, осуществляющих действия, за которые уплачивается (взимается)

госпошлина, об обстоятельствах, являющихся основанием для полного или частичного возврата пошлины, – в случае возврата госпошлины по делам, рассматриваемым судами; платежные документы, подтверждающие уплату государственной пошлины, – в случае полного возврата госпошлины; копии платежных документов – в случае частичного возврата госпошлины.

Принятие решения о зачете (возврате) уполномоченным органом (должностным лицом) осуществляется в течение 10 дней со дня получения заявления. О принятом решении о возврате (зачете) излишне уплаченной госпошлины или об отказе в ее возврате (зачете) плательщик уведомляется в письменной форме в течение пяти дней со дня принятия решения.

Возврат излишне уплаченной (взысканной) суммы государственной пошлины осуществляется органом Федерального казначейства в течение одного месяца со дня подачи заявления.

2.6. Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов

Данные сборы введены гл. 25.1 НК РФ.

Плательщиками сбора за пользование объектами животного мира и объектами водных биологических ресурсов признаются организации и физические лица, в том числе индивидуальные предприниматели, получившие в установленном порядке лицензию (разрешение) на пользование соответственно объектами животного мира на территории Российской Федерации и 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 являются:

- объекты животного мира, изъятие которых из среды их обитания осуществляется на основании лицензии (разрешения) на пользование объектами животного мира, выдаваемой в соответствии с законодательством Российской Федерации, например медведи бурые и белогрудые, благородные олени, косули, рыси, россомахи;

- объекты водных биологических ресурсов, изъятие которых из среды их обитания осуществляется на основании лицензии (разрешения) на пользование объектами водных биологических ресурсов, выдаваемой в соответствии с законодательством Российской Федерации, например горбуша, серый морской еж, синий краб.

Исключение сделано для представителей коренных малочисленных народов Севера, Сибири и Дальнего Востока Российской Федерации (по Перечню, утвержденному Распоряжением Правительства Российской Федерации от 17 апреля 2006 г. № 536-р) и граждан, не относящихся к коренным малочисленным народам, но постоянно проживающих в местах их традиционного проживания и традиционной хозяйственной деятельности (по Перечню, утвержденному распоряжением Правительства Российской Федерации от 8 мая 2009 г. № 631-р), для которых охота и рыболовство являются основой существования. При этом не признается объектом обложения сбором только такое количество добытых животных, которое необходимо исключительно для удовлетворения личных нужд (в соответствии с лимитами, устанавливаемыми органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации по согласованию с уполномоченными федеральными органами исполнительной власти).

Налоговая база определяется по количеству добытых объектов водных биологических ресурсов и объектов животного мира.

Ставка налога устанавливается в зависимости от объекта налогообложения. При изъятии молодняка (в возрасте до одного года) диких копытных животных ставки сбора за пользование объектами животного мира устанавливаются в размере 50 % от обычного размера ставок. Кроме того, может быть установлена ставка в размере 0 рублей в случаях, если пользование объектами животного мира осуществляется в целях охраны здоровья населения, устранения угрозы для жизни человека, предохранения от заболеваний сельскохозяйственных и домашних животных, регулирования видового состава объектов животного мира, предотвращения нанесения ущерба экономике, животному миру и среде его обитания, а также в целях воспроизводства объектов животного мира, осуществляемого в соответствии с разрешением уполномоченного органа исполнительной власти, или для изучения запасов и промышленной экспертизы, а также в научных целях в соответствии с российским законодательством.

Сбор за пользование объектами животного мира уплачивают при получении лицензии (разрешения) на пользование объектами животного мира; сбор за пользование объектами водных биологических ресурсов уплачивают в виде разового и регулярных взносов, а в установленных случаях – в виде единовременного взноса. Сумма разового взноса определяется как доля исчисленной суммы сбора, размер которой равен 10 %. Оставшаяся сумма сбора уплачивается равными долями в виде регулярных взносов в течение всего срока действия разрешения на добычу (вылов) водных биологических ресурсов ежемесячно не позднее 20-го числа.

2.7. Водный налог

Водный налог *уплачивают* организации и физические лица, в том числе индивидуальные предприниматели, осуществляющие

пользование водными объектами, подлежащее лицензированию в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Объектами налогообложения признаются следующие виды пользования водными объектами: забор воды из водных объектов; использование акватории водных объектов, за исключением лесосплава в плотках и кошелях; использование водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики; использование водных объектов для целей лесосплава в плотках и кошелях.

Часть 2 ст. 333.9 предусматривает виды водопользования, не признаваемые объектом налогообложения. В их перечень включен забор воды: из подземных водных объектов воды, содержащей полезные ископаемые и (или) природные лечебные ресурсы, а также термальных вод; из водных объектов для обеспечения пожарной безопасности, а также для ликвидации стихийных бедствий и последствий аварий; из водных объектов для санитарных, экологических и судоходных попусков, а также использование акватории водных объектов: для плавания на судах; для размещения и стоянки плавательных средств, размещения коммуникаций, зданий, сооружений, установок и оборудования для осуществления деятельности, связанной с охраной вод и водных биологических ресурсов, защитой окружающей среды от вредного воздействия вод, а также осуществление такой деятельности на водных объектах; для размещения и строительства гидротехнических сооружений гидроэнергетического, мелиоративного, рыбохозяйственного, воднотранспортного, водопроводного назначения и для целей водоотведения и др.

Налоговая база определяется по каждому виду водопользования, признаваемому объектом налогообложения. При заборе воды налоговая база определяется как объем воды, забранной из водного объекта за налоговый период. При этом объем воды,

забранной из водного объекта, определяется на основании показаний водоизмерительных приборов, отражаемых в журнале первичного учета использования воды. Если водоизмерительных приборов нет, то 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.

При определении налоговой базы с использования акватории водных объектов, за исключением лесосплава в плотях и кошелях, будет использована информация о площади предоставленного водного пространства. Площадь предоставленного водного пространства будет рассчитываться по данным лицензии на водопользование (договора на водопользование), а в случае отсутствия в лицензии (договоре) таких данных – по материалам соответствующей технической и проектной документации.

Если объектом налогообложения является использование водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики, налоговая база определяется как количество произведенной за налоговый период электроэнергии.

Наконец, при использовании водных объектов для целей лесосплава в плотях и кошелях налоговая база определяется как произведение объема древесины, сплаваемой в плотях и кошелях за налоговый период, выраженного в тысячах кубических метров, и расстояния сплава, выраженного в километрах, деленного на 100.

Ставки налога зависят не только от объекта налогообложения, но и от экономического района, бассейна рек, озер, морей, где производится водопользование. Исключение составляет ставка водного налога при заборе воды из водных объектов для водо-

снабжения населения – она (согласно п. 3 ст. 333.12 НК РФ) установлена в рублях за 1 000 м³ воды, забранной из водного объекта, в следующих размерах: с 1 января 2019 г. по 31 декабря 2019 г. включительно – 141 рублей, с 1 января 2020 г. по 31 декабря 2020 г. включительно – 162 рублей, с 1 января 2021 г. по 31 декабря 2021 г. включительно – 186 рублей... с 1 января 2025 г. по 31 декабря 2025 г. включительно – 326 рублей.

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.

Согласно п. 1 ст. 333.13 НК РФ, сумма налога рассчитывается налогоплательщиком самостоятельно как произведение налоговой базы и соответствующей ей налоговой ставки, умноженной на установленный ст. 333.12 НК РФ коэффициент. Она уплачивается по местонахождению объекта налогообложения в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (ст. 333.14 НК РФ).

Налоговым периодом признается квартал (ст. 333.11 НК РФ).

2.8. Налог на добычу полезных ископаемых

В соответствии с положениями гл. 26 НК РФ *плательщиками* данного налога являются организации и индивидуальные предприниматели, признаваемые пользователями недр в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Объект налогообложения составляют полезные ископаемые: 1) добытые из недр на территории Российской Федерации на участке недр, предоставленном налогоплательщику в пользование в соответствии с законодательством Российской Федерации;

2) извлеченные из отходов (потерь) добывающего производства, если такое извлечение подлежит отдельному лицензированию в соответствии с законодательством Российской Федерации о недрах; 3) добытые из недр за пределами территории Российской Федерации, если эта добыча осуществляется на территориях, находящихся под юрисдикцией Российской Федерации (а также арендуемых у иностранных государств или используемых на основании международного договора) на участке недр, предоставленном налогоплательщику в пользование.

Налоговая база определяется либо как стоимость добытых природных ископаемых, либо – при добыче попутного газа и горючего газа из всех видов месторождений углеводородного сырья – как количество добытых полезных ископаемых в натуральном выражении.

Ставка налога зависит от вида полезных ископаемых и определяется ст. 342 НК РФ. На сегодняшний день установлены процентные ставки в пределах от 0 до 8 % и твердые ставки (в рублях из расчета на 1 т. при добыче сырья или на 1 000 м³ – при добыче газа). Ставка корректируется в зависимости от выработанности участка недр. Коэффициенты и правила расчета установлены в ст.ст. 342.1–342.6 НК РФ.

Налоговый период – месяц. Налогоплательщики *рассчитывают* налог самостоятельно и *уплачивают* его в налоговую инспекцию по месту нахождения каждого участка недр, находящегося в пользовании (п. 2 ст. 343 НК РФ), не позднее 25-го числа следующего месяца (ст. 344 НК РФ). Если последний день уплаты выпадет на выходной или праздник, уплата производится не позднее следующего рабочего дня (п. 7 ст. 6.1 НК РФ).

2.9. Налог на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья

С 1 января 2019 г. в НК РФ появилась новая гл. 25.4 о налоге на дополнительный доход (НДД) от добычи углеводородного сырья.

Плательщиками налога являются организации, которые осваивают участки недр для добычи нефти и газа и имеют лицензию на разведку и добычу нефти на пилотных участках недр.

Объектом налогообложения признается дополнительный доход от добычи углеводородного сырья на участке недр, отвечающем хотя бы одному из требований, предусмотренных в п. 1 ст. 333.44 НК РФ.

Размер НДД зависит от величины расчетного денежного потока, от деятельности по разработке участка недр с учетом сложившихся на мировых рынках цен на углеводородное сырье, а также капитальных и операционных затрат на его добычу.

Ставка налога – 50 %, при этом ст. 333.55 НК РФ определяется минимальная сумма налога.

Налоговый период – календарный год, *отчетные периоды* – квартал, полугодие, девять месяцев.

Налог рассчитывается как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы и уплачивается налогоплательщиком не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом. Авансовые платежи по налогу (минимальному налогу) уплачиваются не позднее 28-го числа месяца, следующего за отчетным периодом.

Вопросы для самоконтроля

1. Какие налоги являются федеральными?
2. Что такое государственная пошлина?
3. Назовите объекты налогообложения по НДФЛ.
4. Какие лица являются плательщиками НДС?
5. Что представляет собой акцизный налог?
6. Какие товары являются подакцизными?
7. Перечислите виды налоговых вычетов, установленных НК РФ.
8. Назовите основную ставку по налогу на прибыль организаций.
9. Укажите налоговый период, установленный для водного налога.
10. Какой порядок уплаты сборов за пользование объектами животного мира и объектами водных биологических ресурсов установлен НК РФ?

ТЕМА 6

РЕГИОНАЛЬНЫЕ И МЕСТНЫЕ НАЛОГИ И СБОРЫ

1. Понятие, виды и общая характеристика региональных налогов.
2. Понятие и общая характеристика местных налогов.
3. Полномочия субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления в области налогообложения.

1. Понятие, виды и общая характеристика региональных налогов

Региональными налогами признаются налоги, которые установлены НК РФ и законами субъектов Российской Федерации о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих субъектов Российской Федерации.

Региональные налоги имеют большое значение для формирования бюджетов субъектов Российской Федерации, так как выступают основной доходной частью указанных бюджетов. Региональные налоги создают материальную основу для финансирования деятельности органов государственной власти субъектов Российской Федерации, реализации региональных социальных программ, развития инфраструктуры регионов, поддержания экологии и природных ресурсов. Умелая региональная налоговая политика способна стимулировать экономическую активность региона, увеличить его инвестиционную привлекательность.

Региональные налоги вводятся в действие и прекращают действовать на территориях субъектов Российской Федерации

в соответствии с НК РФ и законами субъектов Российской Федерации о налогах.

При установлении региональных налогов законодательными (представительными) органами государственной власти субъектов Российской Федерации определяются в порядке и пределах, которые предусмотрены НК РФ, следующие элементы налогообложения: налоговые ставки, порядок и сроки уплаты налогов. Иные элементы налогообложения определяются НК РФ. Законодательными (представительными) органами государственной власти субъектов Российской Федерации в порядке и пределах, которые предусмотрены НК РФ, могут устанавливаться налоговые льготы, основания и порядок их применения.

К региональным налогам относятся:

- 1) транспортный налог;
- 2) налог на игорный бизнес;
- 3) налог на имущество организаций.

Федеральный законодатель устанавливает исчерпывающий перечень налоговых платежей, в том числе допустимых для введения и взимания на уровне субъектов Российской Федерации.

1.1. Транспортный налог (гл. 28 НК РФ)

Субъектами налога (налогоплательщиками) (ст. 357 НК РФ) признаются лица, на которых зарегистрированы транспортные средства, признаваемые объектом налогообложения.

Объектом налогообложения признаются автомобили, мотоциклы, мотороллеры, автобусы и другие самоходные машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу, самолеты, вертолеты, теплоходы, яхты, парусные суда, катера, снегоходы, мотосани, моторные лодки, гидроциклы, несамоходные (буксируемые суда) и другие водные и воздушные транспортные

средства, зарегистрированные в установленном порядке в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Не являются объектом налогообложения:

- автомобили легковые, специально оборудованные для использования инвалидами, а также автомобили легковые с мощностью двигателя до 100 л. с. (до 73,55 кВт), полученные (приобретенные) через органы социальной защиты населения в установленном законом порядке;

- промысловые морские и речные суда;

- пассажирские и грузовые морские, речные и воздушные суда, находящиеся в собственности организаций и индивидуальных предпринимателей, основным видом деятельности которых является осуществление пассажирских и (или) грузовых перевозок;

- тракторы, самоходные комбайны всех марок, специальные автомашины, зарегистрированные на сельскохозяйственных товаропроизводителей и используемые при сельскохозяйственных работах для производства сельскохозяйственной продукции;

- транспортные средства, принадлежащие на праве оперативного управления федеральным органам исполнительной власти и федеральным государственным органам, в которых законодательством Российской Федерации предусмотрена военная и (или) приравненная к ней служба;

- транспортные средства, находящиеся в розыске, а также транспортные средства, розыск которых прекращен;

- самолеты и вертолеты санитарной авиации и медицинской службы, и др.

Налоговая база в зависимости от категории транспортного средства определяется как:

- мощность двигателя транспортного средства в лошадиных силах;
- паспортная статическая тяга реактивного двигателя (суммарная паспортная статическая тяга всех реактивных двигателей) воздушного транспортного средства на взлетном режиме в земных условиях в килограммах силы;
- валовая вместимость в регистровых тоннах;
- единица транспортного средства.

Налоговым периодом признается календарный год. Отчетными периодами для налогоплательщиков-организаций признаются первый квартал, второй квартал, третий квартал. При установлении налога законодательные (представительные) органы субъектов Российской Федерации вправе не устанавливать отчетные периоды.

Налоговые ставки устанавливаются законами субъектов Российской Федерации в соответствии со ст. 361 НК РФ и могут быть увеличены или уменьшены законами субъектов Российской Федерации, но не более чем в 10 раз.

По уплате транспортного налога могут быть установлены льготы.

С учетом требований ст. 362 НК РФ порядок исчисления налога предусматривает, что налогоплательщики-организации исчисляют сумму налога и сумму авансового платежа по налогу самостоятельно. Сумма налога, подлежащая уплате налогоплательщиками – физическими лицами, исчисляется налоговыми органами на основании сведений, которые представляются в налоговые органы органами (организациями, должностными лицами), осуществляющими государственную регистрацию транспортных средств на территории Российской Федерации.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по итогам налогового периода, исчисляется в отношении каждого транспортного средства по общему правилу как произведение соответствующей налоговой базы и налоговой ставки.

Однако в отношении ряда транспортных средств введен повышенный коэффициент. Исчисление суммы налога производится с учетом повышающего коэффициента:

а) 1,1 – в отношении легковых автомобилей средней стоимостью от 3 до 5 млн рублей включительно, с года выпуска которых прошло не более 3 лет;

б) 2 – в отношении легковых автомобилей средней стоимостью от 5 до 10 млн рублей включительно, с года выпуска которых прошло не более 5 лет;

в) 3 – в отношении легковых автомобилей средней стоимостью от 10 до 15 млн рублей включительно, с года выпуска которых прошло не более 10 лет; в отношении легковых автомобилей средней стоимостью от 15 млн рублей, с года выпуска которых прошло не более 20 лет.

Порядок расчета средней стоимости легковых автомобилей определяется федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по выработке государственной политики и нормативному правовому регулированию в сфере торговли. Перечень легковых автомобилей средней стоимостью от 3 млн рублей, подлежащий применению в очередном налоговом периоде, размещается не позднее 1 марта очередного налогового периода на официальном сайте указанного органа в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет».

Уплата налога и авансовых платежей по налогу производится налогоплательщиками в бюджет по месту нахождения транспортных средств.

В ст. 363 НК РФ предусмотрены порядок и сроки уплаты налога. Порядок и сроки уплаты налога и авансовых платежей по налогу для налогоплательщиков-организаций устанавливаются законами субъектов Российской Федерации. При этом срок уплаты налога не может быть установлен ранее срока, предусмотренного для предоставления налоговой декларации (1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом).

Налог подлежит уплате налогоплательщиками – физическими лицами в срок не позднее 1 декабря года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налогоплательщики-организации уплачивают авансовые платежи по налогу в течение налогового периода, если законами субъектов Российской Федерации не предусмотрено иное. Исчисленную сумму налога налогоплательщики-организации уплачивают по истечении налогового периода.

Налогоплательщики – физические лица уплачивают транспортный налог на основании налогового уведомления, направляемого налоговым органом, направление которого допускается не более чем за три налоговых периода, предшествующих календарному году его направления.

1.2. Налог на игорный бизнес (гл. 29 НК РФ)

Налогоплательщиками налога на игорный бизнес признаются организации, осуществляющие предпринимательскую деятельность в сфере игорного бизнеса. Игорный бизнес – предпринимательская деятельность, связанная с извлечением организациями или индивидуальными предпринимателями доходов в виде выигрыша и (или) платы за проведение азартных игр и (или) пари, не являющаяся реализацией товаров (имущественных прав), работ или услуг.

Пунктом 1 ст. 366 Кодекса установлено, что объектами налогообложения признаются:

- 1) игровой стол;
- 2) игровой автомат;
- 3) процессинговый центр букмекерской конторы;
- 4) процессинговый центр тотализатора;
- 5) процессинговый центр интерактивных ставок тотализатора;
- 6) процессинговый центр интерактивных ставок букмекерской конторы;
- 7) пункт приема ставок тотализатора;
- 8) пункт приема ставок букмекерской конторы.

Каждый объект налогообложения подлежит регистрации в налоговом органе по месту установки (месту нахождения) этого объекта налогообложения, которая проводится на основании заявления налогоплательщика с выдачей свидетельства о регистрации объекта (объектов) налогообложения. За нарушение порядка регистрации объектов игорного бизнеса предусмотрена ответственность по ст. 129.2 НК РФ.

Форма заявления, а также форма регистрации объектов игорного бизнеса утверждены приказом Минфина России от 22 декабря 2011 г. № 184н «Об утверждении форм документов, используемых при регистрации объектов налогообложения налогом на игорный бизнес».

По каждому из объектов налогообложения налоговая база определяется отдельно как общее количество соответствующих объектов налогообложения.

Налоговым периодом согласно ст. 368 НК РФ признается календарный месяц.

Налоговые ставки устанавливаются законами субъектов Российской Федерации в следующих пределах:

- 1) за 1 игровой стол – от 50 000 до 250 000 рублей;
- 2) за 1 игровой автомат – от 3 000 до 15 000 рублей;
- 3) за 1 процессинговый центр букмекерской конторы – от 50 000 до 250 000 рублей;
- 4) за 1 процессинговый центр тотализатора – от 50 000 до 250 000 рублей;
- 5) за 1 процессинговый центр интерактивных ставок тотализатора – от 2 500 000 до 3 000 000 рублей;
- 6) за 1 процессинговый центр интерактивных ставок букмекерской конторы – от 2 500 000 до 3 000 000 рублей;
- 7) за 1 пункт приема ставок тотализатора – от 10 000 до 14 000 рублей;
- 8) за 1 пункт приема ставок букмекерской конторы – от 10 000 до 14 000 рублей

В случае, если налоговые ставки не определены законами субъектов Российской Федерации, налогообложение производится по минимальным налоговым ставкам.

Статьей 370 НК РФ определен 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, начиная с даты выдачи налоговым органом свидетельства о регистрации объекта (объектов) налогообложения. В случае, если один игровой стол имеет более одного игрового поля, ставка налога по указанному игровому столу увеличивается кратно количеству игровых полей.

Налоговая декларация за истекший налоговый период представляется налогоплательщиком в налоговый орган по месту регистрации объектов налогообложения не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налог, подлежащий уплате по итогам налогового периода, уплачивается налогоплательщиком в бюджет по месту регистрации в налоговом органе объектов налогообложения не позднее срока, установленного для подачи налоговой декларации за соответствующий налоговый период.

1.3. Налог на имущество организаций (гл. 30 НК РФ)

Налогоплательщиками налога признаются организации, имеющие имущество, признаваемое объектом налогообложения.

Объектами налогообложения признаются:

1) недвижимое имущество (в том числе имущество, переданное во временное владение, в пользование, распоряжение, доверительное управление, внесенное в совместную деятельность или полученное по концессионному соглашению), учитываемое на балансе организации в качестве объектов основных средств;

2) недвижимое имущество, находящееся на территории Российской Федерации и принадлежащее организациям на праве собственности или праве хозяйственного ведения, а также полученное по концессионному соглашению.

Не признаются объектами налогообложения:

1) земельные участки и иные объекты природопользования (водные объекты и другие природные ресурсы);

2) имущество, принадлежащее на праве оперативного управления федеральным органам исполнительной власти и федеральным государственным органам, в которых законодательством Российской Федерации предусмотрена военная и (или) приравненная к ней служба, используемое этими органами для нужд обороны, гражданской обороны, обеспечения безопасности и охраны правопорядка в Российской Федерации;

3) объекты, признаваемые объектами культурного наследия (памятниками истории и культуры) народов Российской Федерации федерального значения в установленном законодательством Российской Федерации порядке;

4) ядерные установки, используемые для научных целей, пункты хранения ядерных материалов и радиоактивных веществ и хранилища радиоактивных отходов;

5) ледоколы, суда с ядерными энергетическими установками и суда атомно-технологического обслуживания;

6) космические объекты;

7) суда, зарегистрированные в Российском международном реестре судов;

8) суда, зарегистрированные в Российском открытом реестре судов лицами, получившими статус участника специального административного района в соответствии с Федеральным законом от 3 августа 2018 г. № 291-ФЗ «О специальных административных районах на территориях Калининградской области и Приморского края»;

9) воздушные суда, зарегистрированные в Государственном реестре гражданских воздушных судов лицами, получившими статус участника специального административного района в соответствии с Федеральным законом от 3 августа 2018 г. № 291-ФЗ «О специальных административных районах на территориях Калининградской области и Приморского края».

Налоговая база по общему правилу определяется как среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения.

Налоговая база в отношении отдельных объектов недвижимого имущества определяется как их кадастровая стоимость, внесенная в Единый государственный реестр недвижимости и подлежащая применению с 1 января года налогового периода.

Налоговая база определяется отдельно в отношении каждого объекта недвижимого имущества.

В случае, если объект недвижимого имущества, подлежащий налогообложению, имеет фактическое местонахождение на территориях разных субъектов Российской Федерации либо на территории субъекта Российской Федерации и в территориальном море Российской Федерации (на континентальном шельфе Российской Федерации или в исключительной экономической зоне Российской Федерации), в отношении указанного объекта недвижимого имущества налоговая база определяется отдельно и принимается при исчислении налога в соответствующем субъекте Российской Федерации в части, пропорциональной доле балансовой стоимости объекта недвижимого имущества на территории соответствующего субъекта Российской Федерации.

Налоговая база определяется налогоплательщиками самостоятельно. НК РФ определены особенности определения налоговой базы в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности), договора инвестиционного товарищества (ст. 377), особенности налогообложения имущества, переданного в доверительное управление (ст. 378), особенности налогообложения имущества при исполнении концессионных соглашений (ст. 378), особенности определения налоговой базы, исчисления и уплаты налога в отношении отдельных объектов недвижимого имущества (ст. 378.2).

Налоговым периодом признается календарный год. Отчетными периодами признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года по общему правилу.

Законодательный (представительный) орган субъекта Российской Федерации при установлении налога вправе не устанавливать отчетные периоды.

Налоговые ставки (ст. 380 НК РФ) устанавливаются законами субъектов Российской Федерации и не могут превышать по общему правилу 2,2 %.

Налоговые ставки в отношении объектов недвижимого имущества, налоговая база по которым определяется как кадастровая стоимость, устанавливаются законами субъектов Российской Федерации и не могут превышать 2 %.

Допускается установление дифференцированных налоговых ставок в зависимости от категорий налогоплательщиков и (или) имущества, признаваемого объектом налогообложения.

В отношении ряда недвижимого имущества налоговая ставка устанавливается в размере 0 % (объектов магистральных газопроводов, объектов газодобычи, объектов производства и хранения гелия; объектов, предусмотренных техническими проектами разработки месторождений полезных ископаемых).

В отношении ряда налогоплательщиков предусмотрены льготы. Освобождаются от налогообложения:

- организации и учреждения уголовно-исполнительной системы – 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 федеральных автомобильных дорог общего пользования и сооружений, являющихся их неотъемлемой технологической частью;
- имущество коллегий адвокатов, адвокатских бюро и юридических консультаций;
- имущество организаций, которым присвоен статус государственных научных центров;
- организации, признаваемые управляющими компаниями в соответствии с Федеральным законом «Об инновационном центре “Сколково”»¹, и др.

Порядок исчисления суммы налога и сумм авансовых платежей по налогу определен ст. 382 НК РФ. Сумма налога по общему правилу 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 Российской Федерации. В течение налогового периода налогоплательщики уплачивают авансовые платежи по налогу, если законом субъекта Российской Федерации не предусмотрено иное.

¹ Федеральный закон от 28 сентября 2010 г. № 244-ФЗ «Об инновационном центре “Сколково”» // СПС «КонсультантПлюс». URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 14.09.2020).

2. Понятие и общая характеристика местных налогов

Согласно п. 4 ст. 12 НК РФ, местными налогами признаются налоги, которые установлены Налоговым кодексом Российской Федерации и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах. Они обязательны к уплате на территориях соответствующих муниципальных образований, вводятся в действие и прекращают действовать на территориях муниципальных образований в соответствии с НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах.

Местными налогами и сборами являются:

- 1) земельный налог;
- 2) налог на имущество физических лиц;
- 3) торговый сбор.

2.1. Земельный налог (гл. 31 НК РФ)

Налогоплательщиками налога признаются организации и физические лица, обладающие земельными участками, признаваемыми объектом налогообложения в соответствии со ст. 389 НК РФ, на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения.

Обязанность уплачивать земельный налог возникает у лица с момента регистрации за ним одного из названных прав на земельный участок, т. е. внесения записи в реестр, и прекращается со дня внесения в реестр записи о праве иного лица на соответствующий земельный участок.

Не признаются налогоплательщиками организации и физические лица в отношении земельных участков, находящихся у них на праве безвозмездного пользования, в том числе праве безвозмездного срочного пользования, или переданных им по договору аренды.

Объектом налогообложения, согласно ст. 389 НК РФ, признаются земельные участки, расположенные в пределах муниципального образования (городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя), на территории которого введен налог.

Не признаются объектом налогообложения:

1) земельные участки, изъятые из оборота в соответствии с законодательством Российской Федерации;

2) земельные участки, ограниченные в обороте в соответствии с законодательством Российской Федерации, которые заняты особо ценными объектами культурного наследия народов Российской Федерации, объектами, включенными в Список всемирного наследия, историко-культурными заповедниками, объектами археологического наследия, музеями-заповедниками;

3) земельные участки из состава земель лесного фонда;

4) земельные участки, ограниченные в обороте в соответствии с законодательством Российской Федерации, занятые находящимися в государственной собственности водными объектами в составе водного фонда;

5) земельные участки, входящие в состав общего имущества многоквартирного дома.

Налоговая база определяется как кадастровая стоимость земельного участка, внесенная в Единый государственный реестр недвижимости и подлежащая применению с 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.

Налогоплательщики-организации определяют налоговую базу самостоятельно на основании сведений Единого государственного реестра недвижимости о каждом земельном участке, принадлежащем им на праве собственности или праве постоянного (бессрочного) пользования.

Для налогоплательщиков – физических лиц налоговая база определяется налоговыми органами на основании сведений, которые представляются в налоговые органы органами, осуществляющими государственный кадастровый учет и государственную регистрацию прав на недвижимое имущество.

Налоговая база уменьшается на величину кадастровой стоимости 600 м² площади земельного участка, находящегося в собственности, постоянном (бессрочном) пользовании или пожизненном наследуемом владении налогоплательщиков, относящихся к одной из следующих категорий:

- 1) Героев Советского Союза, Героев Российской Федерации, полных кавалеров ордена Славы;
- 2) инвалидов I и II групп инвалидности;
- 3) инвалидов с детства, детей-инвалидов;
- 4) ветеранов и инвалидов Великой Отечественной войны, а также ветеранов и инвалидов боевых действий;
- 5) физических лиц, имеющих право на получение социальной поддержки в соответствии с Законом Российской Федерации «О социальной защите граждан, подвергшихся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС», в соответствии с Федеральным законом от 26 ноября 1998 г. № 175-ФЗ «О социальной защите граждан Российской

Федерации, подвергшихся воздействию радиации вследствие аварии в 1957 г. на производственном объединении “Маяк” и сбросов радиоактивных отходов в реку Теча» и в соответствии с Федеральным законом от 10 января 2002 г. № 2-ФЗ «О социальных гарантиях гражданам, подвергшимся радиационному воздействию вследствие ядерных испытаний на Семипалатинском полигоне»;

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;

8) пенсионеров, получающих пенсии, назначаемые в порядке, установленном пенсионным законодательством, а также лиц, достигших возраста 60 и 55 лет (соответственно мужчин и женщин), которым в соответствии с законодательством Российской Федерации выплачивается ежемесячное пожизненное содержание;

9) физических лиц, соответствующих условиям, необходимым для назначения пенсии в соответствии с законодательством Российской Федерации, действовавшим на 31 декабря 2018 г.;

10) физических лиц, имеющих трех и более несовершеннолетних детей.

Налоговым периодом признается календарный год.

Первый квартал, второй квартал и третий квартал календарного года признаются отчетными периодами для налогоплательщиков-организаций. При установлении налога представительный орган муниципального образования (законодательные

(представительные) органы государственной власти городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) вправе не устанавливать отчетный период.

Налоговые ставки устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) и не могут превышать:

1) 0,3 % в отношении земельных участков:

а) отнесенных к землям сельскохозяйственного назначения или к землям в составе зон сельскохозяйственного использования в населенных пунктах и используемых для сельскохозяйственного производства;

б) занятых жилищным фондом и объектами инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса (за исключением доли в праве на земельный участок, приходящейся на объект, не относящийся к жилищному фонду и к объектам инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса) или приобретенных (предоставленных) для жилищного строительства (за исключением земельных участков, приобретенных (предоставленных) для индивидуального жилищного строительства, используемых в предпринимательской деятельности);

в) не используемых в предпринимательской деятельности, приобретенных (предоставленных) для ведения личного подсобного хозяйства, садоводства или огородничества, а также земельных участков общего назначения, предусмотренных Федеральным законом от 29 июля 2017 г. № 217-ФЗ «О ведении гражданами садоводства и огородничества для собственных нужд и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации»;

г) ограниченных в обороте в соответствии с законодательством Российской Федерации, предоставленных для обеспечения обороны, безопасности и таможенных нужд;

2) 1,5 % в отношении прочих земельных участков.

Допускается установление дифференцированных налоговых ставок в зависимости от категорий земель и (или) разрешенного использования земельного участка.

Статьей 395 НК РФ определены льготы по уплате земельного налога. Освобождаются от налогообложения:

- учреждения и органы уголовно-исполнительной системы – в отношении земельных участков, предоставленных для непосредственного выполнения возложенных на эти учреждения и органы функций;

- организации – в отношении земельных участков, занятых государственными автомобильными дорогами общего пользования;

- религиозные организации – в отношении принадлежащих им земельных участков, на которых расположены здания, строения и сооружения религиозного и благотворительного назначения;

- 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 народных художественных промыслов – в отношении земельных участков, находящихся в местах традиционного бытования народных художественных промыслов и используемых для производства и реализации изделий народных художественных промыслов;

- физические лица, относящиеся к коренным малочисленным народам Севера, Сибири и Дальнего Востока Российской Федерации, а также общины таких народов – в отношении земельных участков, используемых для сохранения и развития их традиционного образа жизни, хозяйствования и промыслов;

- организации, признаваемые управляющими компаниями в соответствии с Федеральным законом «Об инновационном центре “Сколково”», – в отношении земельных участков, входящих в состав территории инновационного центра «Сколково» и предоставленных (приобретенных) для непосредственного выполнения возложенных на эти организации функций в соответствии с указанным федеральным законом; и др.

Порядок исчисления налога и авансовых платежей определен ст. 396 НК РФ. Сумма налога исчисляется по истечении налогового периода как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. Налогоплательщики-организации исчисляют сумму налога (сумму авансовых платежей по налогу) самостоятельно.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет налогоплательщиками – физическими лицами, исчисляется налоговыми органами. На сайте ФНС России доработан сервис по предварительному расчету земельного налога физическими лицами. Для этого пользователю необходимо ввести кадастровый номер земельного участка. Остальные сведения, необходимые для расчета налога, заполняются автоматически по данным Росреестра: площадь, кадастровая стоимость, вид объекта.

В отношении земельного участка (его доли), перешедшего (перешедшей) по наследству, налог исчисляется начиная со дня открытия наследства. Налогоплательщики, имеющие право на налоговые льготы, в том числе в виде налогового вычета, установленные законодательством о налогах и сборах, представля-

ют в налоговый орган по своему выбору заявление о предоставлении налоговой льготы, а также вправе представить документы, подтверждающие право налогоплательщика на налоговую льготу.

Порядок и сроки уплаты налога и авансовых платежей по налогу предусмотрены ст. 397 НК РФ и зависят от того, является ли налогоплательщик организацией или физическим лицом.

Налог и авансовые платежи по налогу подлежат уплате налогоплательщиками-организациями в порядке и сроки, которые установлены нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя).

При этом срок уплаты налога для налогоплательщиков-организаций не может быть установлен ранее срока, предусмотренного для предоставления налоговой декларации (1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом). В течение налогового периода налогоплательщики-организации уплачивают авансовые платежи, если нормативным правовым актом представительного органа муниципального образования (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) не предусмотрено иное. По истечении налогового периода налогоплательщики-организации уплачивают сумму налога.

Налогоплательщики-организации по истечении налогового периода представляют в налоговый орган по месту нахождения земельного участка налоговую декларацию по налогу.

Налог подлежит уплате налогоплательщиками – физическими лицами в срок не позднее 1 декабря года, следующего за истекшим налоговым периодом. Уплата налога осуществляется на основании налогового уведомления, направленного налоговым органом.

Направление налогового уведомления допускается не более чем за три налоговых периода, предшествующих календарному году его направления.

2.2. Налог на имущество физических лиц (гл. 32 НК РФ)

Налог на имущество физических лиц устанавливается НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (в городах федерального значения Москве, Санкт-Петербурге и Севастополе – законами указанных субъектов Российской Федерации), вводится в действие и прекращает действовать в соответствии с НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (в городах федерального значения Москве, Санкт-Петербурге и Севастополе – законами указанных субъектов Российской Федерации) и обязателен к уплате на территориях этих муниципальных образований (в городах федерального значения Москве, Санкт-Петербурге и Севастополе – на территориях этих субъектов Российской Федерации).

Устанавливая налог, представительные органы муниципальных образований (законодательные (представительные) органы государственной власти городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) определяют налоговые ставки в пределах, установленных НК РФ, и особенности определения налоговой базы в соответствии с НК РФ, а также могут устанавливать дополнительные налоговые льготы.

Налогоплательщиками налога признаются физические лица, обладающие правом собственности на имущество, признаваемое объектом налогообложения.

Объектом налогообложения признается расположенное в пределах муниципального образования (города федерального

значения Москвы, Санкт-Петербурга или Севастополя) следующее имущество:

- 1) жилой дом;
- 2) квартира, комната;
- 3) гараж, машино-место;
- 4) единый недвижимый комплекс;
- 5) объект незавершенного строительства;
- 6) иные здания, строения, сооружения, помещения.

По общему правилу, налоговая база в отношении объектов налогообложения определяется исходя из их кадастровой стоимости. При этом НК РФ предусмотрены налоговые вычеты.

Налоговая база в отношении квартиры, части жилого дома определяется как ее кадастровая стоимость, уменьшенная на величину кадастровой стоимости 20 м² общей площади этой квартиры, части жилого дома.

Налоговая база в отношении комнаты, части квартиры определяется как ее кадастровая стоимость, уменьшенная на величину кадастровой стоимости 10 м² площади этой комнаты, части квартиры.

Налоговая база в отношении жилого дома определяется как его кадастровая стоимость, уменьшенная на величину кадастровой стоимости 50 м² общей площади этого жилого дома.

Налоговая база в отношении единого недвижимого комплекса, в состав которого входит хотя бы один жилой дом, определяется как его кадастровая стоимость, уменьшенная на 1 млн рублей.

Налоговый вычет, предоставляется в отношении одного объекта налогообложения каждого вида (квартира, часть квартиры, комната, жилой дом, часть жилого дома).

Налоговым периодом признается календарный год.

Налоговые ставки устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) в зависимости от применяемого порядка определения налоговой базы.

В случае определения налоговой базы исходя из кадастровой стоимости объекта налогообложения налоговые ставки устанавливаются в размерах, не превышающих:

1) 0,1 % в отношении:

а) жилых домов, частей жилых домов, квартир, частей квартир, комнат;

б) объектов незавершенного строительства в случае, если проектируемым назначением таких объектов является жилой дом;

в) единых недвижимых комплексов, в состав которых входит хотя бы один жилой дом;

г) гаражей и машино-мест;

д) хозяйственных строений или сооружений, площадь каждого из которых не превышает 50 м² и которые расположены на земельных участках для ведения личного подсобного хозяйства, огородничества, садоводства или индивидуального жилищного строительства;

2) 2 % в отношении:

1) административно-деловых центров;

2) торговых центров (комплексов) и помещений в них;

3) нежилых помещений, назначение, разрешенное использование или наименование которых предусматривает размещение офисов, торговых объектов, объектов общественного питания и бытового обслуживания либо которые фактически используются для размещения офисов, торговых объектов, объектов общественного питания и бытового обслуживания;

4) объектов налогообложения, кадастровая стоимость каждого из которых превышает 300 млн рублей, и др.;

3) 0,5 % в отношении прочих объектов налогообложения.

Действующим законодательством предусмотрены налоговые льготы по уплате налога на имущество физических лиц. Право на налоговую льготу имеют следующие категории налогоплательщиков:

- Герои Советского Союза и Герои Российской Федерации, а также лица, награжденные орденом Славы трех степеней;

- инвалиды I и II групп инвалидности;

- инвалиды с детства, дети-инвалиды;

- военнослужащие, а также граждане, уволенные с военной службы по достижении предельного возраста пребывания на военной службе, состоянию здоровья или в связи с организационно-штатными мероприятиями, имеющие общую продолжительность военной службы 20 лет и более;

- лица, принимавшие непосредственное участие в составе подразделений особого риска в испытаниях ядерного и термо-ядерного оружия, ликвидации аварий ядерных установок на средствах вооружения и военных объектах;

- члены семей военнослужащих, потерявших кормильца, признаваемые таковыми в соответствии с Федеральным законом от 27 мая 1998 г. № 76-ФЗ «О статусе военнослужащих»;

- пенсионеры, получающие пенсии, назначаемые в порядке, установленном пенсионным законодательством, а также лица, достигшие возраста 60 и 55 лет (соответственно мужчины и женщины), которым в соответствии с законодательством Российской Федерации выплачивается ежемесячное пожизненное содержание; и др.

При определении подлежащей уплате налогоплательщиком суммы налога налоговая льгота предоставляется в отношении одного объекта налогообложения каждого вида по выбору налогоплательщика вне зависимости от количества оснований для применения налоговых льгот.

Физические лица, имеющие право на налоговые льготы, установленные законодательством о налогах и сборах, представляют в налоговый орган по своему выбору заявление о предоставлении налоговой льготы, а также вправе представить документы, подтверждающие право налогоплательщика на налоговую льготу.

По общему правилу сумма налога исчисляется налоговыми органами по истечении налогового периода отдельно по каждому объекту налогообложения как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

Налог подлежит уплате налогоплательщиками в срок не позднее 1 декабря года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налог уплачивается по месту нахождения объекта налогообложения на основании налогового уведомления, направляемого налогоплательщику налоговым органом.

Направление налогового уведомления допускается не более чем за три налоговых периода, предшествующих календарному году его направления.

2.3. Торговый сбор (гл. 33 НК РФ)

Федеральным законом от 29 ноября 2014 г. № 382-ФЗ в НК РФ была введена гл. 33, устанавливающая торговый сбор.

Торговый сбор, как и местные налоги, устанавливается Налоговым кодексом Российской Федерации и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных

образований (в городах федерального значения Москве, Санкт-Петербурге и Севастополе – законами указанных субъектов Российской Федерации), вводится в действие и прекращает действовать в соответствии с НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (в городах федерального значения Москве, Санкт-Петербурге и Севастополе – законами указанных субъектов Российской Федерации) и обязателен к уплате на территориях этих муниципальных образований (в городах федерального значения Москве, Санкт-Петербурге и Севастополе – обязателен к уплате на территориях этих субъектов Российской Федерации).

Устанавливая сбор, представительные (законодательные) органы муниципальных образований (городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) определяют ставку сбора в пределах, установленных НК РФ.

Нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) могут также устанавливаться льготы, основания и порядок их применения.

Плательщиками сбора признаются организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие виды предпринимательской деятельности на территории муниципального образования (городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя), в отношении которых нормативным правовым актом этого муниципального образования (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) установлен указанный сбор, с использованием объектов движимого и (или) недвижимого имущества на территории этого муниципального образования

(городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя).

Объектом обложения сбором признается использование объекта движимого или недвижимого имущества для осуществления плательщиком сбора вида предпринимательской деятельности, в отношении которого установлен сбор, хотя бы один раз в течение квартала.

Сбор устанавливается в отношении осуществления торговой деятельности на объектах осуществления торговли.

В целях налогообложения к торговой деятельности относятся следующие виды торговли:

1) торговля через объекты стационарной торговой сети, не имеющие торговых залов (за исключением объектов стационарной торговой сети, не имеющих торговых залов, являющихся автозаправочными станциями);

2) торговля через объекты нестационарной торговой сети;

3) торговля через объекты стационарной торговой сети, имеющие торговые залы;

4) торговля путем отпуска товаров со склада.

Периодом обложения сбором признается квартал.

Ставки сбора устанавливаются нормативными правовыми актами муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) в рублях за квартал в расчете на объект осуществления торговли или на его площадь.

Ставка сбора, установленного по торговле через объекты стационарной торговой сети с площадью торгового зала более 50 м² по каждому объекту стационарной торговой сети, устанавливается в расчете на 1 м² площади торгового зала, а по торговле, осуществляемой путем отпуска товаров со склада, – в расчете на 1 м² площади склада, и не может превышать рас-

четную сумму налога, подлежащую уплате в связи с применением патентной системы налогообложения в данном муниципальном образовании (городе федерального значения Москве, Санкт-Петербурге или Севастополе) на основании патента, выданного на три месяца, по розничной торговле, осуществляемой через объекты стационарной торговой сети с площадью торгового зала не более 50 м² по каждому объекту стационарной торговой сети, деленную на 50.

Ставка сбора, установленного по деятельности по организации розничных рынков, не может превышать 550 рублей на 1 м² площади розничного рынка. Указанная ставка подлежит ежегодной индексации на коэффициент-дефлятор, установленный на соответствующий календарный год.

Постановка на учет, снятие с учета организации или индивидуального предпринимателя в качестве плательщика сбора в налоговом органе осуществляются на основании соответствующего уведомления плательщика сбора, представляемого им в налоговый орган, либо на основании информации, представленной уполномоченным органом в налоговый орган.

Статьей 417 НК РФ определен порядок исчисления и уплаты сбора. По общему правилу сумма сбора определяется плательщиком самостоятельно для каждого объекта обложения сбором начиная с периода обложения, в котором возник объект обложения сбором, как произведение ставки сбора в отношении соответствующего вида предпринимательской деятельности и фактического значения физической характеристики соответствующего объекта осуществления торговли.

Уплата сбора производится не позднее 25-го числа месяца, следующего за периодом обложения.

Органы местного самоуправления (органы государственной власти городов федерального значения Москвы, Санкт-

Петербурга и Севастополя) осуществляют полномочия по сбору, обработке и передаче налоговым органам сведений об объектах обложения сбором.

3. Полномочия субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления в области налогообложения

Налоги и сборы в Российской Федерации могут быть установлены и отменены только федеральным законодательством. Вместе с тем, в отношении региональных налогов и местных налогов и сборов за региональными органами власти закреплены определенные налоговые компетенции, позволяющие с учетом специфики территории конкретизировать определенные элементы налогообложения.

Следует понимать, что только государство обладает исключительным правом устанавливать и вводить налоги и сборы. Предоставляя регионам ограниченные полномочия по введению налогов, государство тем самым делегирует часть своих прав. Смысл такого делегирования заключается в том, чтобы наилучшим образом учесть потребности каждой отдельно взятой территории. Регионы нашей страны значительным образом отличаются по своему культурному, историческому и экономическому развитию, в связи с чем необходимо дифференцированно подходить к вопросам налогообложения на различных территориях. При этом реализация такого дифференцированного подхода не ведет к нарушению основополагающего принципа равенства налогообложения.

Согласно п. 3 ст. 12 НК РФ, при установлении региональных налогов законодательными (представительными) органами государственной власти субъектов Российской Федерации определяются в порядке и пределах, которые предусмотрены

НК РФ, такие элементы налогообложения, как налоговые ставки, порядок и сроки уплаты налогов. Иные элементы налогообложения по региональным налогам и налогоплательщики определяются НК РФ.

Согласно положениям п. 3 ст. 12 НК РФ, законодательными (представительными) органами государственной власти субъектов Российской Федерации законами о налогах в порядке и пределах, которые предусмотрены НК РФ, могут устанавливаться налоговые льготы, основания и порядок их применения.

Действующим законодательством на органы государственной власти субъектов Российской Федерации возложена обязанность по направлению информации и копии законов, иных нормативных правовых актов об установлении, изменении и прекращении действия региональных налогов в территориальные органы федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, по соответствующему субъекту Российской Федерации и финансовые органы соответствующих субъектов Российской Федерации.

Указанная информация представляется в территориальные органы федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, по соответствующему субъекту Российской Федерации в электронной форме. Форма, формат и порядок направления указанной информации в электронной форме утверждаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов. Уполномоченные органы направляют информацию в электронной форме по установленному формату в соответствующие управления ФНС России не позднее рабочего дня, следующего за днем официального опубликования закона субъекта Российской Фе-

дерации об установлении, изменении и прекращении действия соответственно региональных или местных налогов путем, посредством размещения на FTP-сервере либо с использованием инфраструктуры (личного кабинета) в федеральной государственной информационной системе «Единая система идентификации и аутентификации в инфраструктуре, обеспечивающей информационно-технологическое взаимодействие информационных систем, используемых для предоставления государственных и муниципальных услуг в электронной форме».

Порядок установления, введения и взимания региональных налогов связан с разграничением налоговых полномочий между Российской Федерацией и ее субъектами. Субъекты Российской Федерации вправе вводить на своих территориях исключительно те налоговые платежи, которые предусмотрены НК РФ в качестве региональных. Пределы регулирования субъектами Российской Федерации элементов налогообложения применительно к региональным налогам также установлены Налоговым кодексом Российской Федерации. Таким образом, налогово-правовой режим регионального налогообложения складывается как из федеральных, так и региональных требований.

В рамках принятия антикризисных мер в связи с распространением коронавируса полномочия региональных органов государственной власти были расширены. Так, согласно ч. 4 ст. 4 НК РФ, высшие исполнительные органы государственной власти субъектов Российской Федерации вправе в 2020 г. издавать нормативные правовые акты, предусматривающие в период с 1 января до 31 декабря 2020 г. (включительно) продление установленных законодательством субъектов Российской Федерации о налогах и сборах и нормативными правовыми актами муниципальных образований о местных налогах и сборах сроков уплаты региональных и местных налогов (авансовых пла-

тежей по налогам) и торгового сбора в случае, если указанные сроки не были продлены Правительством Российской Федерации либо если были предусмотрены более ранние сроки их уплаты.

Местные налоги и сборы вводятся в действие и прекращают действовать на территориях поселений (межселенных территориях), городских округов (внутригородских районов) в соответствии с НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов поселений (муниципальных районов), городских округов (внутригородских районов) о налогах и сборах.

В городском округе с внутригородским делением полномочия представительных органов муниципальных образований по установлению, введению в действие и прекращению действия местных налогов на территориях внутригородских районов осуществляются представительными органами городского округа с внутригородским делением либо представительными органами соответствующих внутригородских районов согласно закону субъекта Российской Федерации о разграничении полномочий между органами местного самоуправления городского округа с внутригородским делением и органами местного самоуправления внутригородских районов.

Местные налоги и сборы в городах федерального значения Москве, Санкт-Петербурге и Севастополе устанавливаются НК РФ и законами указанных субъектов Российской Федерации о налогах и сборах, обязательны к уплате на территориях этих субъектов Российской Федерации. Местные налоги и сборы вводятся в действие и прекращают действовать на территориях городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя в соответствии с НК РФ и законами указанных субъектов Российской Федерации.

При установлении местных налогов представительными органами муниципальных образований (законодательными (представительными) органами государственной власти городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) определяются в порядке и пределах, предусмотренных НК РФ, следующие элементы налогообложения: налоговые ставки, порядок и сроки уплаты налогов, если эти элементы налогообложения не установлены НК РФ. Иные элементы налогообложения по местным налогам и налогоплательщики определяются НК РФ.

Представительными органами муниципальных образований (законодательными (представительными) органами государственной власти городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) в порядке и пределах, которые предусмотрены Налоговым кодексом, могут устанавливаться особенности определения налоговой базы, налоговые льготы, основания и порядок их применения.

Как и в отношении региональных налогов, НК РФ устанавливает общий порядок информирования об установлении и отмене местных налогов и сборов. Статья 16 НК РФ устанавливает обязанность для органов местного самоуправления направлять информацию и копии законов и иных нормативных правовых актов об установлении, изменении и прекращении действия местных налогов и сборов в соответствующие органы.

Вопросы для самоконтроля

1. Дайте определение региональных налогов, назовите их виды.
2. Кто относится законодательством к налогоплательщикам транспортного налога?

3. Как Вы можете охарактеризовать элементы налогообложения транспортного налога?

4. Дайте общую характеристику налога на игорный бизнес.

5. Какие элементы налогообложения налога на игорный бизнес вы можете назвать?

6. Дайте общую характеристику налога на имущество организаций.

7. Какие полномочия субъектов Российской Федерации в области налогообложения Вы знаете?

8. Дайте общую характеристику местных налогов и сборов.

9. Какие элементы налогообложения земельного налога Вы можете назвать?

10. В чем особенности уплаты налога на имущество физических лиц?

11. Дайте характеристику торгового сбора с правовой точки зрения.

12. Каковы полномочия органов местного самоуправления в области налогообложения?

ТЕМА 7

СПЕЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ

1. Упрощенная система налогообложения.
2. Единый сельскохозяйственный налог.
3. Единый налог на вмененный доход от отдельных видов деятельности.
4. Налог при выполнении соглашения о разделе продукции.
5. Патентная система налогообложения.
6. Налог на профессиональный доход.

Одним из особых институтов налогового права является институт специальных налоговых режимов. Установлены и введены они могут быть только в случаях и в порядке, предусмотренных Налоговым кодексом (ст. 18 НК РФ) и иными актами законодательства о налогах и сборах, и только в отношении отдельных категорий налогоплательщиков. Установление специальных режимов в отношении отдельных территорий не допускается (исключение составляют свободные экономические зоны и закрытые административно-территориальные образования).

Спецрежимы представляют собой определение элементов налогообложения и возможность расчета налога в особом порядке за конкретный период времени, а также предусматривают освобождение от обязанности по уплате отдельных налогов и сборов, установленных в ст.ст. 13–15 НК РФ. По сути, налоговые спецрежимы – это своего рода льготы, предоставляемые субъектам малого и среднего предпринимательства, позволяющие освободить их от ряда обязательных платежей.

Таким образом, специальный налоговый режим – особый порядок исчисления и уплаты налогов и сборов в течение определенного периода времени, применяемый в случаях и порядке, установленных НК РФ и принимаемыми в соответствии с ним федеральными законами.

1. Упрощенная система налогообложения

Упрощенная система налогообложения (УСН) – специальный режим, применяемый индивидуальными предпринимателями и организациями в добровольном порядке, который предполагает освобождение ИП от обязанности уплачивать налог на доходы физических лиц (в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности, т. е. облагаемых по ставке 13 %), налог на имущество физических лиц (в отношении имущества, используемого для предпринимательской деятельности), а организаций – уплачивать налог на прибыль организаций (за исключением налога, уплачиваемого по доходу в виде дивидендов от ценных бумаг) и налог на имущество организаций. При этом и организации, и индивидуальные предприниматели не признаются плательщиками налога на добавленную стоимость (за исключением НДС, подлежащего уплате в соответствии с НК РФ при ввозе товаров на территорию Российской Федерации). Иные налоги, как и страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, уплачиваются указанными лицами в соответствии с действующим законодательством о налогах и сборах.

В соответствии с положениями гл. 26.2 НК РФ организации и индивидуальные предприниматели вправе перейти на УСН, если по итогам 9 месяцев года, в котором организация подает уведомление о переходе, ее доходы не превысили 112,5 млн рублей. Однако, если их доходы окажутся больше 150 млн руб-

лей за отчетный период и (или) в течение отчетного (налогового) периода будет допущено несоответствие требованиям законодательства, налогоплательщик утратит право на использование режима начиная с того квартала, в котором произошло превышение. В случае утраты права на применение УСН налогоплательщик обязан сообщить в налоговый орган о переходе на иной режим налогообложения в течение 15 календарных дней по истечении отчетного (налогового) периода.

Уведомление о переходе на УСН должно быть подано не позднее 31 декабря календарного года, предшествующего налоговому периоду. В уведомлении необходимо указать выбранный объект налогообложения, который в течение текущего налогового периода не может быть изменен. Организациям в уведомлении необходимо указать также остаточную стоимость основных средств и размер доходов по состоянию на 1 октября текущего года.

Вновь созданная организация и вновь зарегистрированный индивидуальный предприниматель уведомляют налоговый орган о переходе на УСН не позднее 30 календарных дней с даты постановки их на учет. Плательщиками УСН в данном случае они признаются с даты их постановки на учет в налоговом органе, указанной в свидетельстве. На иной режим плательщики УСН могут перейти, уведомив об этом налоговый орган не позднее 15 января года, в котором они желают перейти на новый режим. Вернуться на «упрощенку» они смогут не ранее, чем через 1 год после того, как они утратили право на УСН.

В случае прекращения налогоплательщиком предпринимательской деятельности, в отношении которой применялась УСН, он обязан уведомить о прекращении такой деятельности с указанием даты ее прекращения налоговый орган по месту нахождения организации или месту жительства индивидуаль-

ного предпринимателя в срок не позднее 15 дней со дня прекращения такой деятельности.

Перечень организаций, которые не могут перейти на УСН, содержится в п. 3 ст. 346.12 НК РФ.

В соответствии со ст. 346.14 НК РФ *объектом налогообложения* будут являться доходы либо доходы, уменьшенные на величину расходов. При определении объекта учитываются доходы от реализации и внереализационные доходы (в соответствии со ст.ст. 249 и 250 НК РФ). В перечень расходов, на которые уменьшаются доходы, например, могут быть отнесены расходы, связанные с оказанием юридических, бухгалтерских и аудиторских услуг, связанные с приобретением, сооружением основных средств, нематериальных (научно-исследовательских, опытно-конструкторских разработок) активов, а также расходы почтовые, телефонные, канцелярские, расходы по оплате труда, пособий, командировочных и т. д. (ст. 346.16 НК РФ).

Налогоплательщики выбирают объект налогообложения по собственному усмотрению (исключение предусмотрено для участников договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или договора доверительного управления имуществом, для которых в качестве объекта налогообложения возможно применение только доходов, уменьшенных на величину расходов).

Налоговой базой является денежное выражение объекта налогообложения, рассчитываемое нарастающим итогом. Доходы, полученные в натуральной форме, учитываются по рыночной стоимости, определяемой с учетом положений ст. 105.3 НК РФ.

Ставка налога составляет 6 % в случае, если объектом налогообложения является доход в целом, и 15 % – если в качестве объекта налогообложения применяется доход, уменьшенный на величину расходов. Законами субъекта Российской Фе-

дерации могут быть установлены дифференцированные ставки в пределах от 1 % до 6 % и от 5 % до 15 % в зависимости от категории налогоплательщиков.

Порядок исчисления и уплаты налога определен в ст. 346.21 НК РФ. Сумма налога по итогам налогового периода определяется налогоплательщиком самостоятельно и исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. Налогоплательщики, выбравшие в качестве объекта налогообложения доходы, по итогам каждого отчетного периода исчисляют сумму авансового платежа исходя из ставки налога и фактически полученных доходов, рассчитанных нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответствующего отчетного, с учетом ранее исчисленных сумм авансовых платежей.

Налоговый период – календарный год. *Отчетные периоды* – первый квартал, полугодие и 9 месяцев календарного года. По итогам налогового периода налогоплательщики-организации представляют налоговые декларации в налоговые органы по месту своего нахождения не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом, налогоплательщики – индивидуальные предприниматели – в налоговые органы по месту своего жительства не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Плательщики могут отказаться от применения УСН. При этом и при переходе на данный режим, и при отказе от него необходимо соблюдать установленные законом ограничения и процедуру смены налогового режима.

Организации не вправе одновременно с УСН использовать иную систему налогообложения (за исключением ЕНВД), а индивидуальные предприниматели могут совмещать УСН и с ЕНВД, и с патентной системой налогообложения.

2. Единый сельскохозяйственный налог

Единый сельскохозяйственный налог (ЕСХН) применяется организациями и индивидуальными предпринимателями, являющимися сельскохозяйственными товаропроизводителями. Он предполагает замену уплаты налога на прибыль (доход) и налога на имущество (в части имущества, используемого при производстве сельскохозяйственной продукции, первичной и последующей (промышленной) переработке и реализации этой продукции, а также при оказании услуг сельскохозяйственными товаропроизводителями.

В отношении уплаты НДС с 1 января 2019 г. произошли изменения. Теперь, чтобы применять ЕСХН и не платить НДС, нужно соблюсти новые ограничения. В частности, применение ЕСХН в 2020 г. возможно в случае, если ЕСХН применялся раньше, а выручка за 2019 г. не превысила 90 млн рублей. В дальнейшем эта величина будет последовательно снижаться и составит: для перехода с 2021 г. – 80 млн рублей (доход за 2020 г.), с 2022 г. – 70 млн рублей (доход за 2021 г.), с 2023 г. и далее – 60 млн рублей (доход за предыдущий год). Применять освобождение возможно только после подачи уведомления.

Уплата страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и иных налогов осуществляется в общем режиме в соответствии с российским законодательством. Кроме того, плательщики единого сельскохозяйственного налога не освобождаются от исполнения обязанностей налоговых агентов.

Не могут перейти на ЕСХН организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся производством подакцизных товаров, организации, осуществляющие предпринимательскую деятельность в сфере игорного бизнеса, казенные, бюджетные и автономные учреждения.

Плательщиками ЕСХН признаются лица, производящие, перерабатывающие и реализующие сельскохозяйственную продукцию и получающие доход от этого вида деятельности не менее 70 %, а также лица, осуществляющие в соответствии с ОКВЭД вспомогательные виды деятельности в области производства сельскохозяйственных культур и послеуборочной обработки сельскохозяйственной продукции. При этом сельскохозяйственной продукцией для целей ЕСХН признается продукция растениеводства (сельского и лесного хозяйства) и продукция животноводства (в том числе полученная в результате выращивания и дорастивания рыб и других водных биологических ресурсов). Конкретные виды продукции, относимой к сельскохозяйственной, определены в постановлении Правительства Российской Федерации от 25 июля 2006 г. № 458.

Кроме того, к сельскохозяйственным товаропроизводителям причислены градо- и поселкообразующие российские рыбохозяйственные организации, если они отвечают условиям, указанным в п. 2.1 ст. 346.2 НК РФ.

Если в налоговом периоде доходы налогоплательщика от вышеуказанных видов деятельности составили менее 70 % или допущены нарушения требований законодательства, то налогоплательщик лишается права использовать данный режим. В этом случае в течение одного месяца после истечения налогового периода, в котором было допущено нарушение и (или) несоответствие требованиям законодательства, налогоплательщик должен произвести перерасчет за весь налоговый период налоговых обязательств по налогу на добавленную стоимость, налогу на прибыль организаций, налогу на доходы физических лиц, налогу на имущество организаций, налогу на имущество физических лиц в порядке, установленном действующим законодательством о налогах и сборах.

Уведомление о переходе на ЕСХН подается не позднее 31 декабря календарного года, предшествующего налоговому периоду. В уведомлении должны быть указаны данные о доле дохода от реализации произведенной сельскохозяйственной продукции.

Вновь созданная организация и вновь зарегистрированный индивидуальный предприниматель вправе уведомить о переходе на уплату ЕСХН не позднее 30 календарных дней с даты постановки на учет в налоговом органе. Плательщиками ЕСХН в данном случае они признаются с даты их постановки на учет в налоговом органе, указанной в свидетельстве.

Если налогоплательщик ЕСХН желает перейти на другой режим, он обязан уведомить об этом налоговый орган не позднее 15 января года, в котором он желает перейти на новый режим. Вновь перейти на данный режим налогоплательщики смогут не ранее, чем через один год после того, как они утратили право на уплату ЕСХН.

Налогоплательщик также обязан уведомить налоговый орган о прекращении предпринимательской деятельности, в отношении которой применялся ЕСХН, в срок не позднее 15 дней со дня прекращения данной деятельности.

В соответствии со ст. 346.4 НК РФ *объектом налогообложения* признаются доходы, уменьшенные на величину расходов. К доходам относятся:

- доходы от реализации (выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, а также выручка от реализации имущественных прав);
- внереализационные доходы (доходы от долевого участия в других организациях; в виде пеней, штрафов и иных санкций за нарушение договорных обязательств; в виде процентов по кредитам, вкладам и т. д. – ст. 250 НК РФ).

Перечень расходов, на которые уменьшаются доходы, довольно-таки велик. К ним, в частности, относятся расходы на юридические, бухгалтерские и аудиторские услуги, расходы на приобретение саженцев растений и молодняка животных, расходы на приобретение имущественных прав на земельные участки и т. д. (п. 2 ст. 346.5 НК РФ)

Налоговая база определяется как денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов. При этом доходы и расходы, выраженные в иностранной валюте, пересчитываются в рубли по официальному курсу Центрального банка Российской Федерации, установленному соответственно на дату получения доходов и (или) дату осуществления расходов.

Доходы, полученные в натуральной форме, учитываются при определении налоговой базы исходя из цены договора с учетом рыночных цен в соответствии с порядком, определенным ст. 105.3 НК РФ.

При определении налоговой базы доходы и расходы определяются нарастающим итогом с начала налогового периода.

Налоговым периодом признается календарный год, отчетным – полугодие.

Ставка налога составляет 6 %. При этом, в зависимости от места ведения предпринимательской деятельности, видов производимой сельскохозяйственной продукции, размера полученного дохода или в зависимости от средней численности работников, для всех или отдельных категорий налогоплательщиков законами субъектов Российской Федерации могут быть установлены дифференцированные ставки от 0 % до 6 %.

Порядок исчисления и уплаты ЕСХН определен в ст. 346.9 НК РФ. ЕСХН определяется налогоплательщиками самостоятельно и исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. Не позднее 25 календарных

дней со дня окончания отчетного периода налогоплательщики уплачивают авансовые платежи.

Уплата ЕСХН и подача декларации производится налогоплательщиками по местонахождению организации (месту жительства индивидуального предпринимателя):

- не позднее 31 марта года, следующего за налоговым периодом;

- не позднее 25-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором, согласно уведомлению, представленному налогоплательщиком в налоговый орган (в соответствии с п. 9 ст. 346.3 НК РФ), им прекращена предпринимательская деятельность в качестве сельскохозяйственного товаропроизводителя.

3. Единый налог на вмененный доход от отдельных видов деятельности

Единый налог на вмененный доход (ЕНВД) – еще один специальный режим, особенность которого заключается в том, что при его исчислении и уплате налогоплательщики руководствуются не размером реально полученного дохода, а размером вмененного им дохода, установленного Налоговым кодексом Российской Федерации (абз. 2 ст. 346.27, ст. 346.29 НК РФ).

Применение ЕНВД освобождает налогоплательщиков от уплаты налога на прибыль (доходы), налога на имущество (распространяется только на имущество, налоговая база по которому определяется исходя из среднегодовой стоимости) и НДС (за исключением «ввозного»).

Переход на ЕНВД осуществляется добровольно при соблюдении условия, что данный режим в установленном порядке введен нормативным правовым актом органа местного самоуправления на территории муниципального образования, где осуществляется один или несколько видов предприниматель-

ской деятельности, предусмотренных НК РФ и упомянутых в данном нормативном акте.

Исключение составляют организации и индивидуальные предприниматели, которые не вправе применять ЕНВД в силу ст. 346.26 НК РФ.

Единый налог не применяется в отношении видов предпринимательской деятельности, перечисленных в п. 2 ст. 346.26 НК РФ, в случае установления в отношении их торгового сбора, осуществления их в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности), а также если их осуществляют крупнейшие налогоплательщики.

Необходимо отметить, что ЕНВД применяется в отношении тех видов деятельности, действительный доход от которых достаточно сложно определить. Самый типичный пример – доход, получаемый организаторами частных внутригородских пассажирских компаний-перевозчиков. Подсчитать прибыль, которую за один рейс получает водитель маршрутного такси, можно лишь в том случае, если он выполняет все правила перевозки. Если нет (а зачастую происходит именно так), то при подаче декларации указать точную сумму прибыли невозможно. В этих случаях для определения налогооблагаемой базы применяется не реальный, а *вмененный доход*, т. е. потенциально возможный доход налогоплательщика единого налога, рассчитываемый с учетом совокупности условий, непосредственно влияющих на получение указанного дохода, и используемый для расчета величины единого налога по установленной ставке. Иными словами, вмененный доход – это доход, который минимально должен получить в течение месяца предприниматель, занимающийся данным видом деятельности.

Организации или индивидуальные предприниматели, изъявившие желание перейти на уплату единого налога, подают

в налоговые органы в течение пяти дней со дня начала применения ЕНВД заявление о постановке на учет в качестве налогоплательщика единого налога. Налоговый орган в течение пяти дней со дня получения заявления выдает уведомление о постановке на учет организации или индивидуального предпринимателя в качестве налогоплательщика единого налога. Датой постановки на учет в качестве налогоплательщика ЕНВД является дата начала применения системы налогообложения.

В соответствии со ст. 346.29 НК РФ *объектом налогообложения* является вмененный доход, полученный от предпринимательской деятельности.

Налоговой базой является величина вмененного дохода, рассчитываемая по следующей формуле:

$$ВД = \frac{БД \times ФП}{КД} \times КД_1 ,$$

где ВД – сумма вмененного дохода за месяц;

БД – базовая доходность, скорректированная на коэффициенты K_1 и K_2 ;

ФП – величина физического показателя;

КД – количество календарных дней в месяце;

$КД_1$ – фактическое количество дней осуществления предпринимательской деятельности в месяце в качестве налогоплательщика единого налога.

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.

Физический показатель характеризует определенный вид предпринимательской деятельности. Физические показатели для отдельных видов предпринимательской деятельности указаны в таблице, приведенной в п. 3 ст. 346.29 НК РФ.

Корректирующие коэффициенты базовой доходности (K_1 и K_2) – коэффициенты, показывающие степень влияния того или иного условия на результат предпринимательской деятельности, облагаемый единым налогом, а именно:

- 1) K_1 – устанавливаемый на календарный год коэффициент-дефлятор. Подлежит официальному опубликованию;
- 2) K_2 – корректирующий коэффициент базовой доходности, учитывающий особенности ведения предпринимательской деятельности.

Налоговым периодом является квартал.

Ставка налога составляет 15 % величины вмененного дохода. При этом в зависимости от категорий налогоплательщиков и видов предпринимательской деятельности, в отношении которых может применяться единый налог, законами субъектов Российской Федерации могут устанавливаться ставки единого налога в пределах от 7,5 % до 15 %.

ЕНВД определяется налогоплательщиками самостоятельно и исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

Уплата единого налога производится налогоплательщиком по итогам налогового периода не позднее 25-го числа первого месяца следующего налогового периода.

Сумма единого налога, исчисленная за налоговый период, может быть уменьшена налогоплательщиками на сумму уплаченных обязательных страховых взносов, а также на сумму расходов по выплате пособия по временной нетрудоспособности и платежей (взносов) по договорам добровольного личного

страхования, заключенным со страховыми организациями, имеющими лицензии на осуществление соответствующего вида деятельности, в пользу работников на случай их временной нетрудоспособности (за исключением несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний) за дни временной нетрудоспособности работника, которые оплачиваются за счет средств работодателя. При этом сумма единого налога не может быть уменьшена более чем на 50 %.

Налоговые декларации по итогам налогового периода представляются налогоплательщиками в налоговые органы не позднее 20-го числа первого месяца следующего налогового периода.

Федеральный закон от 29 июня 2012 г. № 97-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и статью 26 Федерального закона “О банках и банковской деятельности”» ограничивает срок действия ЕНВД до 1 января 2021 г.

4. Налог при выполнении соглашения о разделе продукции

Налог при выполнении соглашения о разделе продукции – специальный режим, применяемый в соответствии с Федеральным законом от 30 декабря 1995 г. № 225-ФЗ «О соглашениях о разделе продукции». В качестве *налогоплательщиков и плательщиков сборов* признаются организации, являющиеся инвесторами соглашения о разделе продукции.

Соглашение о разделе продукции – это договор, в соответствии с которым Российская Федерация предоставляет субъекту предпринимательской деятельности (инвестору) на возмездной основе и на определенный срок исключительные права на поиски, разведку, добычу минерального сырья на участке недр,

указанном в соглашении, и на ведение связанных с этим работ, а инвестор обязуется осуществить проведение указанных работ за свой счет и на свой риск.

Сторонами соглашения являются:

1) Российская Федерация, от имени которой выступает Правительство или уполномоченные органы;

2) инвесторы – юридические лица или объединения юридических лиц, осуществляющие вложение собственных заемных или привлеченных средств в поиски, разведку и добычу минерального сырья и являющиеся пользователями недр на условиях соглашения.

Перечни участков недр, право пользования которыми может быть предоставлено на условиях раздела продукции, устанавливаются федеральными законами. В случае предоставления права пользования участком недр на иных условиях, чем раздел продукции, проводится аукцион в соответствии с Законом Российской Федерации от 21 февраля 1992 г. № 2395-1 «О недрах». Соглашение заключается с победителем аукциона, которым признается участник, предложивший наиболее высокую цену за право заключения соглашения.

В соглашениях о разделе продукции государство выступает как равноправная сторона, но с сохранением контрольно-надзорных функций. Проявлением этого служит обязанность получения инвестором лицензии на право пользования недрами, но при этом установлен особый порядок ее выдачи. Лицензия следует за соглашением, привязана к нему по срокам, ему не подчиняется и не носит самостоятельного характера, поскольку лишь удостоверяет право пользования участком недр.

Налогоплательщик вправе поручить исполнение своих обязанностей, связанных с применением специального налогового

режима при выполнении соглашений, оператору с его согласия. Оператор осуществляет предоставленные ему налогоплательщиком полномочия на основании нотариально удостоверенной доверенности, выдаваемой в порядке, установленном гражданским законодательством Российской Федерации, в качестве уполномоченного представителя налогоплательщика.

В зависимости от способа раздела продукции гл. 26.4 НК РФ предусмотрена замена уплаты ряда налогов и сборов разделом произведенной продукции в соответствии с условиями соглашения.

I (п. 1 ст. 8 Федерального закона от 30 декабря 1995 г. № 225-ФЗ «О соглашениях о разделе продукции»)	II (п. 2 ст. 8 Федерального закона от 30 декабря 1995 г. № 225-ФЗ «О соглашениях о разделе продукции»)
Произведенная продукция под- лежит разделу между государством и инвестором в соответствии с со- глашением, которое должно преду- сматривать (за исключением случа- ев, установленных вариантом II) условия и порядок: – определения общего объема произведенной продукции и ее сто- имости; – определения части произве- денной продукции, которая переда- ется в собственность инвестора для возмещения его затрат на выполне- ние работ по соглашению (компен- сационная продукция). При этом пре- дельный уровень компенсационной продукции не должен превышать 75 %, а при добыче на континен- тальном шельфе Российской Феде- рации – 90 % общего объема произ- веденной продукции. Состав затрат, подлежащих возмещению инвестору за счет компенсационной продукции,	В отдельных случаях раздел произведенной продукции между го- сударством и инвестором в соответ- ствии с соглашением может осущест- вляться в ином порядке, чем в том, который установлен вариантом I. При этом соглашение должно предусматривать условия и порядок: – определения общего объе- ма произведенной продукции и ее стоимости; – раздела между государ- ством и инвестором произведенной продукции или стоимостного экви- валента произведенной продукции и определения принадлежащих госу- дарству и инвестору долей произве- денной продукции. Пропорции такого раздела определяются соглашением в зависимости от стоимостной и гео- лого-экономической оценок участка недр, технического проекта, показа- телей технико-экономического обос- нования соглашения. При этом доля

определяется соглашением в соответствии с законодательством Российской Федерации; – раздела между государством и инвестором прибыльной продукции; – передачи инвестором государству принадлежащей ему в соответствии с условиями соглашения части произведенной продукции или ее стоимостного эквивалента; – получения инвестором произведенной продукции, принадлежащей ему в соответствии с условиями соглашения	инвестора в произведенной продукции не должна превышать 68 %; – передачи государству принадлежащей ему части произведенной продукции или ее стоимостного эквивалента в соответствии с условиями соглашения; – получения инвестором части произведенной продукции, принадлежащей ему в соответствии с условиями соглашения. Заключение соглашения в соответствии с указанными условиями и порядком раздела продукции должно быть предусмотрено условиями аукциона
---	---

Перечень налогов и сборов, уплачиваемых инвестором

Согласно п. 7 ст. 346.35 НК РФ: – налог на добавленную стоимость; – налог на прибыль организаций; – налог на добычу полезных ископаемых; – платежи за пользование природными ресурсами; – плата за негативное воздействие на окружающую среду; – водный налог; – государственная пошлина; – таможенные сборы; – земельный налог; – акцизы. Суммы уплаченных инвестором налогов и платежей, за исключением налога на прибыль организаций и налога на добычу полезных ископаемых, подлежат возмещению в соответствии с положениями гл. 26.4 НК РФ	Согласно п. 8 ст. 346.35 НК РФ: – государственная пошлина; – таможенные сборы; – налог на добавленную стоимость; – плата за негативное воздействие на окружающую среду
---	---

Инвестор при любом способе раздела продукции освобождается от уплаты региональных и местных налогов и сборов по решению соответствующего законодательного (представительного) органа государственной власти или представительного органа местного самоуправления.

Налогоплательщик, желающий перейти на данный специальный режим, в течение 10 дней с даты вступления соглашения о разделе продукции в силу должен представить в налоговый орган заявление о постановке на учет и документы, установленные п. 2 ст. 346.35 НК РФ, после чего инвестору выдается свидетельство о постановке на учет в качестве налогоплательщика при выполнении соглашения о разделе продукции.

Данный специальный налоговый режим применяется в течение всего срока действия соглашения.

Элементы налогообложения, установленные ст. 17 НК РФ (объект, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога), определяются отдельно по каждому налогу в соответствии с главами части второй НК РФ с учетом особенностей, предусмотренных гл. 26.4 НК РФ.

Налоговые декларации представляются в налоговые органы по местонахождению участка недр отдельно по каждому налогу, уплата которого предусмотрена гл. 26.4 НК РФ, и отдельно по каждому соглашению.

5. Патентная система налогообложения

Правовой режим данного налога определен в гл. 26.5 НК РФ.

Патентная система налогообложения (ПСН) вводится в действие законами субъектов Российской Федерации и применяется только индивидуальными предпринимателями на территориях указанных субъектов в том случае, если они осуществ-

ляют предпринимательскую деятельность, облагаемую данным налогом.

Патентная система налогообложения применяется в отношении видов предпринимательской деятельности, среди которых можно выделить розничную торговлю, перевозки, ремонтные работы, различного рода производственные и бытовые услуги, включая общепит и др. (п. 2 ст. 346.43 НК РФ). В случае, если указанные виды деятельности осуществляются в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или договора доверительного управления имуществом, ПСН не применяется.

Субъекты Российской Федерации вправе устанавливать дополнительный перечень видов предпринимательской деятельности, дифференцировать их, устанавливать размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода в зависимости от средней численности наемных работников, количества транспортных средств, а также, в зависимости от вида деятельности, увеличивать его максимальный размер.

Индивидуальные предприниматели, перешедшие на ПСН, освобождаются от уплаты НДС, налога на имущество физических лиц (за исключением налога на имущество (недвижимое), используемого для деятельности на патенте, рассчитываемого по кадастровой стоимости) и НДС (за исключением случаев уплаты, предусмотренных п. 11 ст. 346.43 НК РФ). При этом ИП на патенте уплачивает иные налоги и страховые взносы за себя и за своих работников по общим правилам. Кроме того, они не освобождаются от исполнения обязанностей налоговых агентов.

Документом, удостоверяющим право на применение ПСН, является *патент* на осуществление одного из видов предпринимательской деятельности, выдаваемый индивидуальному пред-

принимателю налоговым органом по месту постановки его на учет и действующий на территории того субъекта Российской Федерации, который указан в патенте.

Патент выдается на период от 1 до 12 месяцев (по выбору индивидуального предпринимателя) в пределах календарного года. Основанием выдачи является заявление, поданное в налоговый орган по месту жительства ИП не позднее, чем за 10 дней до начала применения им патентной системы налогообложения. Налоговый орган обязан в течение 5 дней со дня получения заявления выдать индивидуальному предпринимателю патент или уведомить его об отказе в выдаче патента.

Применение данного режима возможно при соблюдении ряда условий: средняя численность наемных работников не должна превышать 15 человек (п. 5 ст. 346.43 НК РФ), а доходы от всей патентной деятельности не могут превышать 60 млн рублей в год (подп. 1 п. 6 ст. 346.45 НК РФ). В случае несоблюдения условий (п. 6 ст. 346.45 НК РФ) или прекращения предпринимательской деятельности, в отношении которой применялся патент, налогоплательщик утрачивает право на применение ПСН и переходит на общий режим налогообложения, о чем он обязан заявить в налоговый орган в течение 10 календарных дней со дня наступления соответствующего обстоятельства. Вновь вернуться на ПСН предприниматель может не ранее чем со следующего календарного года.

Объектом налогообложения (ст. 346.47 НК РФ) признается потенциально возможный к получению годовой доход индивидуального предпринимателя по соответствующему виду предпринимательской деятельности.

Налоговая база определяется как денежное выражение потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода.

Налоговым периодом признается:

- календарный год;
- срок, на который выдан патент (если выдан на период менее года);
- в случае прекращения предпринимательской деятельности, в отношении которой применялась ПСН, – период с начала действия патента до даты прекращения такой деятельности.

Сумма налога исчисляется ИП самостоятельно по ставке 6 % за период действия патента. Налог исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

В случае получения индивидуальным предпринимателем патента на срок менее 12 месяцев налог рассчитывается путем деления размера потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода на 12 месяцев и умножения полученного результата на количество месяцев срока, на который выдан патент.

Индивидуальный предприниматель, перешедший на патентную систему налогообложения, производит уплату налога по месту постановки на учет в налоговом органе:

1) если патент получен на срок до 6 месяцев, – в размере полной суммы налога в срок не позднее 25 календарных дней после начала действия патента;

2) если патент получен на срок от 6 месяцев до календарного года:

- в размере одной трети суммы налога в срок не позднее 25 календарных дней после начала действия патента;

- в размере двух третей суммы налога в срок не позднее 30 календарных дней до дня окончания налогового периода.

Налоговая декларация при ПСН не подается.

6. Налог на профессиональный доход

Налог на профессиональный доход – спецрежим, который с 1 января 2019 г. по 31 декабря 2028 г. включительно вправе применять физические лица, в том числе ИП, осуществляющие деятельность в г. Москве, Московской, Калужской областях и Татарстане. Место осуществления деятельности можно менять не чаще одного раза в календарный год. Перечень лиц, не имеющих право применять ПСН, указан в п. 2 ст. 4 Федерального закона от 27 ноября 2018 г. № 422-ФЗ¹).

Для применения спецрежима регистрация в качестве ИП не нужна, если этого не требует законодательство по виду осуществляемой деятельности. Применяя данный режим, физлица не уплачивают НДФЛ, а ИП – НДС (за исключением «ввозного»), а также не предоставляют налоговую декларацию (ст. 13 Федерального закона от 27 ноября 2018 г. № 422-ФЗ). При этом им предоставлено право уплачивать страховые взносы на обязательное пенсионное страхование в добровольном порядке.

Профессиональный доход – доход физических лиц от деятельности, при ведении которой они не имеют работодателя и не привлекают наемных работников по трудовым договорам, а также доход от использования имущества. Сумма дохода налогоплательщика за календарный год установлена с ограничением в 2,4 млн рублей. Физическое лицо теряет право применять специальный режим, если лимит дохода превышен либо оно перестает удовлетворять требованиям ч. 2 ст. 4 Федераль-

¹ Федеральный закон от 27 ноября 2018 г. № 422-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима “Налог на профессиональный доход”» // СПС «КонсультантПлюс». URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 14.09.2020).

ного закона от 30 декабря 1995 г. № 225-ФЗ¹. Основанием для снятия налогоплательщика с учета является заявление, направленное в налоговый орган через мобильное приложение «Мой налог». Если налоговый орган выявит, что налогоплательщик больше не соответствует требованиям, установленным для применения спецрежима, он может снять его с учета и без заявления, о чем уведомит налогоплательщика через то же мобильное приложение. Со дня утраты права на применение режима доходы физического лица подлежат обложению НДС, а ИП может перейти на другой спецрежим, уведомив налоговый орган.

Физические лица, вставшие на учет в ИФНС в качестве плательщика налога на профессиональный доход, уплачивают его с доходов от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав) (исключение составляют доходы, не признаваемые объектом обложения в соответствии с п. 2 ст. 5 Федерального закона от 30 декабря 1995 г. № 225-ФЗ).

Налоговая база определяется отдельно по видам доходов, в отношении которых установлены различные налоговые ставки. Доходы учитываются нарастающим итогом с начала налогового периода. При этом сумма налога определяется налоговым органом на основании сведений о денежных средствах, полученных с каждой налогооблагаемой операции, поданных налогоплательщиком в ИФНС через мобильное приложение «Мой налог», личный кабинет налогоплательщика или кредитную организацию, после чего не позднее 12-го числа месяца, следующего за истекшим, ИФНС направляет уведомление с суммой налога и реквизитами для его уплаты.

¹ Федеральный закон от 30 декабря 1995 г. № 225-ФЗ «О соглашениях о разделе продукции» // СПС «КонсультантПлюс». URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 14.09.2020).

Налог исчисляется по итогам месяца по ставке 4 % (в отношении доходов, полученных от физических лиц) или 6 % (в отношении доходов, полученных от ИП и юридических лиц).

Вопросы для самоконтроля

1. Дайте определение понятию «специальный налоговый режим».
2. Назовите условия перехода на УСН.
3. Какие налоги не уплачивает пользователь упрощенной системы налогообложения?
4. Какие режимы можно совмещать с УСН?
5. Какие группы налогоплательщиков могут перейти на уплату единого сельскохозяйственного налога?
6. Назовите налоги, уплату которых заменяет ЕСХН.
7. Что такое единый налог на вмененный доход?
8. Назовите участников соглашения о разделе продукции.
9. В отношении каких видов предпринимательской деятельности применяется патентная система налогообложения?
10. При соблюдении каких условий возможен переход на ПСН?
11. Назовите плательщиков налога на профессиональный доход.
12. Каковы ставки и порядок расчета налога на профессиональный доход?

ТЕМА 8

НАЛОГОВОЕ ПРАВО ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАН

1. Налог в перераспределительном механизме.
2. Функции налогообложения.
3. Налоговая политика и налоговое право.
4. Система источников налогового права зарубежных стран.
5. Принципы налогового права.
6. Санкции за налоговые правонарушения.

1. Налог в перераспределительном механизме

Знание налогового права зарубежных стран позволяет уяснить общие закономерности развития и функционирования налогового механизма, получить представление о теории налогового права. Этих целей нельзя добиться, изучая практику налогового регулирования только в нашей стране.

Налоговое право, будучи напрямую связанным с наукой о государстве, испытало сильное идеологическое влияние. Следы идеологизации, доведенной до крайности, до сих пор можно отыскать в ряде «социалистических» конституций. Так, например, основной закон Северной Кореи торжественно закрепляет (ст. 33): «Государство полностью ликвидирует систему налогов, являющуюся наследием старого общества».

Исследование налогового механизма привлекало многих талантливых экономистов, юристов, политиков. Одни из них (Дж. М. Кейнс и его последователи) определяли налог, прежде всего, как регулятор экономики. Другие (Дж. Гэлбрейт, С. Кузнец и др.) видели основную задачу налогов в выравнивании уровня доходов населения.

Налоги, их сущность и функции находятся в состоянии постоянного развития. Эволюция налога сопряжена с развитием

функций государства. Сегодня в демократических экономически развитых странах на первое место среди государственных приоритетов выходят социальная политика, развитие духовных начал общественной жизни, поддержание мира и правопорядка, борьба с обострением глобальных проблем (экология, демографическая ситуация и др.). Налоги, питая бюджет, являются одним из основных источников финансирования всех направлений государственной деятельности.

Усложнение и разнообразие государственных функций, усиление социального вектора в государственной политике ставят новые проблемы в отношении регулирования общественно-го воспроизводства. В этих условиях первичное распределение, базирующееся на отношениях собственности, не может быть эффективным регулятором разнообразных аспектов общественного развития.

Противоречие между общими и частными интересами разрешается через развитие различных *перераспределительных систем*, которые постоянно и эффективно взаимодействуя между собой, образуют перераспределительный комплекс современного государства.

Каждая перераспределительная система выполняет задачу регулирования различных сфер общественной жизни с помощью специфических форм и методов.

Кредит аккумулирует и перераспределяет временно свободные капиталы и сбережения. Через нарушение соответствия между наличной денежной массой в обращении и действительными потребностями в деньгах участвует в перераспределительном блоке *денежное обращение*. Регулирование в рамках *ценового* механизма происходит путем отклонения цен отдельных товаров и услуг от их стоимости с целью реализации того или иного направления государственной политики (социально-

го, аграрного и т. д.). Через внешнеторговые цены, ограничительную деловую практику и другие меры перераспределительные функции могут осуществляться и в сфере *международных расчетов*. Но центральное место в перераспределительном комплексе занимают *государственные финансы*, через чьи каналы проходит значительная часть создаваемого чистого, или конечного, продукта. Свои перераспределительные задачи публичные финансы реализуют, прежде всего, путем создания централизованных финансовых фондов, крупнейшим из которых является бюджет.

Среди инструментов перераспределения налоги занимают особое место. Статистика утверждает, что через налоговую систему в государственный бюджет во Франции поступает 95 % всех доходов, в США – свыше 90 %, в Германии – около 80 %, в Японии – 75 %. Обеспечиваемый государством принудительный характер обложения делает налог основным средством мобилизации государственных финансов.

2. Функции налогообложения

Определить предмет налогового права невозможно, не уяснив функцию налогообложения. Принято выделять фискальную, регулирующую, социальную и контрольную функции налога.

Суть *фискальной* функции заключается в мобилизации финансовых ресурсов с целью материального обеспечения государственной деятельности. Именно так определяли основную задачу налогообложения «старые» конституции. Американская конституция, регулируя объем полномочий конгресса, закрепляет за ним право «устанавливать и взимать налоги, пошлины, подати и акцизные сборы для того, чтобы уплачивать долги и обеспечивать совместную оборону и общее благосостояние Соединенных Штатов...» (ст. 1, разд. 8).

Регулирующая функция имеет особое значение в современных условиях антикризисного регулирования, активного воздействия государства на экономические и социальные процессы. Данная функция связана во временном аспекте с распределением налоговых платежей между юридическими и физическими лицами, сферами и отраслями экономики, государством в целом и его территориальными образованиями. Она позволяет регулировать доходы разных групп населения. Налоговое регулирование реализуется через систему льгот и систему налоговых платежей и сборов.

Социальная функция налогов тесно связана с фискальной и регулирующей функциями посредством условий взимания подоходного и поимущественного налогов. Налоги взимаются в большем размере с обеспеченных слоев населения, при этом значительная их доля должна в виде социальной помощи поступать к малоимущим слоям населения.

Контрольная функция создает предпосылки для соблюдения стоимостных пропорций в процессе образования и распределения доходов разных субъектов экономики. Благодаря ей оценивается эффективность каждого налогового канала и «налогового пресса» в целом, выявляется необходимость внесения изменений в налоговую систему и налоговую политику.

Налогообложение является не только средством покрытия государственных расходов (фискальная задача налога), но и выступает самостоятельным направлением и инструментом политики. Во втором случае речь идет о регулирующей функции налога. Осуществляя ее, государство координирует многосложный процесс общественного воспроизводства.

Следует отметить нецелесообразность разделения и, тем более, противопоставления фискальной и регулирующей функций. Их единство можно проиллюстрировать на примере таможенных

пошлин. Первоначально ввозные пошлины и назывались «фискальными», поскольку за их счет государство действительно по-полняло свой бюджет доходами, получаемыми от взимания пошлин на импортные товары. Впоследствии на первый план вышла протекционистская функция, нацеленная на регулирование внешнеторгового оборота и защиту интересов национального рынка. Закрепление протекционистских задач таможенного обложения можно встретить в некоторых «старых» конституциях. Основным закон Швейцарии, например, в ст. 29 закрепляет три важных принципа таможенной политики – государственное содействие экспорту, дифференциация импортных пошлин в зависимости от потребностей национальной экономики и оперативное регулирование таможенного законодательства в условиях значительных конъюнктурных колебаний: «Взимание союзных пошлин регулируется в соответствии со следующими правилами: 1. Пошлины на предметы ввоза: а) материалы, необходимые для промышленности и земледелия страны, должны быть обложены по возможно более низкому тарифу; б) тот же принцип применяется к предметам первой необходимости; в) предметы роскоши подлежат обложению по самому высокому тарифу. Указанные выше принципы должны также соблюдаться при заключении торговых договоров с иностранными государствами, если только не встретятся серьезные препятствия. 2. Пошлины на предметы вывоза будут по возможности умеренными. 3. Таможенное законодательство будет содержать постановления, обеспечивающие пограничную торговлю и торговлю на рынках. Вышеизложенные предписания не препятствуют Союзу временно осуществлять исключительные мероприятия с целью преодоления ненормального положения».

Сама классификация таможенных пошлин на фискальные и протекционистские в известной степени условна.

Второе замечание в связи с регулирующей функцией налога касается непосредственно объекта регулирования. Им является не только сфера экономики, но и социальная политика, духовное развитие общества, экология и другие вопросы, ставшие приоритетными направлениями государственной политики.

Налоговый регулятор широко применяется для поощрения развития культуры, искусства, благотворительности. Конституция штата Нью-Йорк (США) предусматривает (п. 1 ст. 16) полное освобождение от преимущественного налога для объектов собственности религиозного, образовательного, благотворительного характера. В дальнейшем в законодательство вносились дополнения относительно полного освобождения от налогов земель, используемых различными общественными организациями в целях «морального и интеллектуального усовершенствования». Кодекс о внутренних доходах США предусматривает предоставление налогового кредита в размере 25 % от стоимости для проведения реставрационных работ и охраны культурных ценностей, внесенных в Национальный реестр исторических мест или признанных специальным муниципальным ордонансом местной достопримечательностью.

С расширением социальных функций государства связано появление в налоговом законодательстве понятия «парафискалитет». Под парафискалитетом обычно понимают обязательные сборы, устанавливаемые в экономических или социальных интересах в пользу юридических лиц публичного или частного права, не являющихся центральными органами государственной власти и публичной администрации.

Парафискалитеты появились в финансовой политике Запада с наступлением кризиса 1929 г. Широкое распространение они получили после Второй мировой войны.

Сходство парафискалитета с классическим налогом проявляется, прежде всего, в принудительном характере взыскания. Сущность и специфику этой относительно новой финансовой категории следует искать в отличиях парафискалитета от налога. Отметим, что парафискалитет устанавливается со строго заданными целями экономического или социального характера, тогда как налоговые поступления могут быть использованы для финансирования любого публичного расхода, предусмотренного финансовым законом. В этой связи само собой напрашивается сравнение парафискалитета с целевым налогом. Взыскиваемый парафискалитет предназначается для промышленных, коммерческих и социальных предприятий и учреждений, технических или профессиональных организаций. А налог уплачивается в пользу государства или местных органов власти. И, наконец, в отличие от налога парафискалитет устанавливается чаще всего актом исполнительной власти (например, декретом министра финансов), хотя в ряде стран предусмотрен законодательный порядок введения парафискалитета. В соответствии с Французским органическим законом о финансах 1959 г. (ст. 4): «Парафискалитет... устанавливается декретом Государственного совета на основании доклада министра финансов и другого заинтересованного министра. Взимание парафискальных сборов позже подтверждено финансовым законом».

В настоящее время во Франции существуют свыше 100 видов парафискальных платежей, которые в совокупности дают около 2,2 % объема поступлений в государственный бюджет¹.

Парафискалитетами являются, например, разнообразные таксы, взимаемые на покрытие расходов деятельности торгово-промышленных палат, экономических офисов, бюро и т. п.; сбо-

¹ Dictionnaire economique et financier. Paris, 1975. P. 870.

ры в Фонд жертв автомобильных катастроф, в Центральную кассу сельскохозяйственной взаимопомощи; взносы за право пользования радио- и телеприемниками; взносы в многочисленные фонды социально-экономической ориентации – Национальный фонд по улучшению жилья, Фонд гарантий от чрезвычайных обстоятельств в сельском хозяйстве, Национальное бюро навигации.

Активно начали использовать налоги и в экологических целях. В Финляндии правительство, введя новый налог на промышленные предприятия, деятельность или производимые продукты которых могут отрицательно влиять на окружающую среду, преследовало преимущественно природоохранные цели. Экологическую ориентацию чаще всего имеют надбавки к поземельному налогу (Франция, Германия).

3. Налоговая политика и налоговое право

С функциями налога непосредственно связано понятие «налоговая политика», под которой понимают совокупность конкретных мероприятий, проводимых в области налогообложения. Характеризуя налоговую политику, прежде всего следует выявить:

- 1) субъекты налоговой политики;
- 2) цели налоговой политики;
- 3) инструменты и методы налоговой политики.

В формировании и реализации налоговой политики участвуют субъекты налогового суверенитета в соответствии с предоставленными им законами налоговыми полномочиями.

Важной тенденцией современного периода является все более активное участие в налоговой политике различных наднациональных институтов (органы Европейских сообществ, ГАТТ и т. д.).

Цели налоговой политики весьма подвижны и зависят как от экономической конъюнктуры, так и от расстановки социально-политических сил в обществе. При всей многовариантности приоритетов современной налоговой политики зарубежных стран следует выделить следующие важные цели:

- 1) участие государства в общественном воспроизводстве;
- 2) регулирование экономики (стимулирование или, наоборот, ограничение хозяйственной деятельности отдельных налогоплательщиков и др.);
- 3) поддержание социальной политики правительства по регулированию доходов;
- 4) обеспечение поступлений в доходную часть бюджета.

Определив цели налоговой политики, выбирают методы и инструменты ее осуществления. Использование того или иного метода непосредственно зависит от конкретных задач обложения.

Что касается используемого налогового инструментария, то он в свою очередь определяется целями и методами налоговой политики. В одном случае эффект требуемого воздействия может быть достигнут изменением ставки налога, в другом случае могут быть предусмотрены различные налоговые льготы – отсрочка платежа, частичное освобождение от обложения и т. д.

Нередко налоговое право содержит нормы, регулирующие разнонаправленные векторы экономической политики. За примером обратимся к германскому законодательству. Налоговые законы этой страны разрешают фирмам, приобретающим нерентабельные предприятия, списывать их убытки за счет своих прибылей, что является существенной налоговой льготой крупному капиталу. Кроме того, налоговое содействие предусматривается оказывать среднему и мелкому бизнесу. Конституция земли Гессен в п. 1 ст. 43 закрепляет: «Самостоятельные мелкие и средние предприятия в сельском хозяйстве, в сфере промыслов и торгов-

ле должны поддерживаться законодательными и административными мерами, в частности получать защиту от излишнего налогового бремени и опасности их поглощения».

В последнее время участилась практика использования налогов в политических целях.

4. Система источников налогового права зарубежных стран

Правовые нормы, регулирующие налоговые правоотношения, содержатся в различных источниках (формах) налогового права, составляющих единую систему национального законодательства по налоговым вопросам.

В системе источников налогового права зарубежных стран можно выделить следующие основные виды источников¹:

- международные договоры;
- конституции;
- законы (конституционные и органические законы, законы, принятые по обычной процедуре);
- судебные прецеденты;
- подзаконные акты.

Центральное место в ней занимают *нормативные акты*, представленные большим количеством различных законов и подзаконных актов, в которых устанавливаются налоговые нормы. Огромное значение для функционирования всей системы источников права играют инструкции, разъяснения специальных финансовых и налоговых органов. Не будет преувеличением сказать, что без них многие финансовые законы бездействуют, поскольку их невозможно применить на практике.

¹ Лазарева Н. П. Налоговое право зарубежных стран : учебное пособие / Хабаровск : Тихоокеан. гос. ун-т, 2014. С. 18.

Конституции практически всех стран содержат определенные правила, касающиеся налогообложения. Эти правила могут носить общий характер, устанавливая обязанность по уплате налога и основы налоговой политики, разграничивать полномочия федеральных и местных органов в области налогообложения, а могут быть конкретными, перечисляя существующие налоги и даже указывая на отдельные элементы налога.

Закон является основным источником налогового права зарубежных стран. Наиболее общие правила, касающиеся регулирования налоговой системы в целом, как правило, содержатся в бюджетных законах, подробное регулирование непосредственно налоговых вопросов – в налоговых законах, отдельные вопросы налогообложения могут быть урегулированы законами иных отраслей права.

Налоговые законы по содержанию можно разделить следующим образом:

- определяющие состав налогов и сборов, основные принципы налогообложения;
- устанавливающие порядок исчисления и уплаты отдельных налогов;
- устанавливающие порядок налогового администрирования;
- устанавливающие меры ответственности за нарушение налогового законодательства, и др.

Судебные решения появляются в результате рассмотрения конкретных споров, при этом в ряде случаев судебные решения серьезно влияют на рассмотрение судебных споров и поведение налогоплательщиков и налоговых органов в будущем. Под *судебным прецедентом* обычно понимается судебное решение, которое содержит или выражает правило, не существующее в налоговом законодательстве, которому придается обязательная сила. В США прецедентные судебные решения являются обязательными.

Во многих странах источником налогового права выступает *обычай*. Применительно к финансовым правоотношениям он используется преимущественно для регулирования процедуры принятия налоговых актов. Обычаем может определяться объем компетенций тех или иных государственных органов в области налогообложения. Нередко обычай применяется для упорядочения парламентской деятельности и, таким образом, наряду с регламентом законодательного органа он регулирует порядок прохождения налогового законопроекта в парламенте. В отношении регулирования материальной части налогового законодательства обычай значительно уступает другим источникам. Обычные нормы иногда закрепляют параметры местного налогообложения.

Прецедент как источник налогового права получил распространение в странах англосаксонской системы. Но несмотря на ограниченный ареал использования, там, где судебное правотворчество применяется, оно имеет большое значение для регулирования налоговых правоотношений. Роль прецедента особенно возрастает в случае пробела в финансовом законодательстве. Создавая прецедент, суд, формально оставаясь правоприменительным органом, фактически выступает в роли нормотворца.

В тех странах, где прецедент участвует в формировании нормативного массива, возникает острая необходимость в систематизации важнейших судебных решений (в США, например, судебное нормотворчество могут осуществлять Верховный суд, апелляционные суды, претензионный суд, федеральные окружные суды и налоговый суд США).

Международные договоры как источник налогового права в последнее время играют чрезвычайно важную роль в налоговом регулировании большинства стран. Прежде всего, это

касается договоров об избежании двойного налогообложения, количество которых превысило две тысячи. Такие договоры регулируют целый ряд вопросов: избежание двойного налогообложения, борьба с уклонением от уплаты налогов, обмен информацией, помощь в сборе налогов и др. Ключевым вопросом в таких договорах является устранение юридического двойного налогообложения, когда лицо является налогоплательщиком налога по одному объекту в двух странах. Основными способами избежания двойного налогообложения, используемыми в налоговых договорах, являются освобождение от налога в одной из стран и зачет налогов, уплаченных в другой стране.

В последнее время среди источников налогового права укрепились позиции *международной договорной практики*. Международные договоры стали регулировать важнейшие вопросы налогообложения. В некоторых случаях правительства передают часть своих полномочий международным организациям (например, Европейским сообществам), которые получают возможность наднационального регулирования фискальных вопросов.

Обращает на себя внимание практика использования торговых договоров при регулировании налоговых проблем внешне-торгового оборота. Типовые контракты наиболее влиятельных товарных ассоциаций содержат формулировки налоговых оговорок, приобретающие характер торгового обычая.

Правовая доктрина как инструмент регулирования налогообложения сохранила свое значение в целом ряде мусульманских стран. Мусульманско-правовая доктрина, представленная различными правовыми школами, является одним из важнейших источников шариата. Пробелы законодательства восполняются в этих странах в соответствии с предписанием мусульманской доктрины.

Так, один из важнейших мусульманских налогов – закят¹ – в некоторых странах (Саудовская Аравия, Пакистан и др.) уплачивается в соответствии с действующими нормами законодательства. Однако в целом ряде исламских государств специальных законов о закяте не существует, а налог взимается. Ситуация объясняется тем, что в данном случае уплата закята осуществляется в силу традиционного представления о справедливом налогообложении. Население уплачивает налог не из-за присутствия в налоговом механизме элемента принуждения, а руководствуясь исключительно своим представлением о справедливом участии в покрытии государственных расходов, а в случае с закятом – о справедливом перераспределении средств в пользу малоимущего и беднейшего населения.

Акты налоговых органов имеют большое значение в применении норм налогового законодательства. Французские налоговые органы издают инструкции, в которых приводят примеры не одобряемых ими сделок, к которым во время проверок будет проявлен особый интерес. Такая практика влияет на поведение налогоплательщиков, которые не хотят становиться объектом особого внимания налоговых органов. В Мексике и Индии налоговые органы обязаны выполнять собственные циркуляры, даже если они противоречат закону.

Налоговый референдум. Несмотря на то, что исторически конституционный режим предусматривает демократическое регулирование публичных финансов, конституции многих государств запрещают выносить на референдум вопросы налогообложения (например, Основные законы Дании, Словакии, Эс-

¹ Закят – налог в пользу малоимущих мусульман. Обложение закятом «очищает» пользование богатством, с которого он уплачен. Налог взимается со взрослых дееспособных мусульман, владеющих определенным видом имущества – посевами, виноградниками и финиковыми пальмами, скотом, золотом и серебром, товарами.

тонии, Италии, Албании и т. д.). В качестве редкого исключения можно привести Конституцию Швейцарии, в которой проведение референдумов по налогам прямо не ограничено и в этой стране неоднократно подобные референдумы проводились.

5. Принципы налогового права

Принципы налогового права – это его основные начала, которые должны учитываться при осуществлении правового регулирования налоговых отношений. Принципы налогового права могут быть закреплены как в основополагающих источниках налогового права (конституциях, органических законах, нормативных актах исключительно налогового характера), международных договорах, так и в судебных прецедентах.

Основные принципы налогового права можно разделить на юридические, социально-экономические и технические.

Принципы налогового права могут быть закреплены законодателем только выборочно, без образования завершенной системы (Армения, Таджикистан, Туркмения, Грузия, Киргизия).

В законодательстве одни принципы налогового права могут раскрываться через другие. Так, например, в ст. 8 НК Узбекистана «Принцип справедливости налогообложения» указывает на всеобщность налогообложения, необходимость соответствия установления льгот по налогам и другим обязательным платежам принципам социальной справедливости, недопущение предоставления льгот по налогам и другим обязательным платежам индивидуального характера, недопустимость дискриминационного характера налогов и других обязательных платежей и применения их на основе расовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев¹.

¹ Налоговый кодекс Республики Узбекистан (введен в действие с 1 января 2008 г.). URL: <http://fmc.uz>.

Всеобщность налогообложения (принцип равенства). Общий принцип равенства при налогообложении предполагает равное налоговое бремя, но в реальности налогообложение касается людей и обстоятельств, которые часто различаются. Поэтому принцип равенства тесно связан с критерием платежеспособности, который иногда выделяется в отдельный принцип.

Установление налога только законом (принцип вотирования налогов). Принцип установления налога только законом имеет давнюю историю. Его развитие происходило на фоне многочисленных конфликтов, зачастую сопровождающихся резкими обострениями классовой борьбы, войнами и даже появлением новых государств. Каждое лицо обязано уплачивать законно установленные налоги. Это означает, что устанавливать налоги должны представительные органы, принимая в обязательном порядке соответствующие законы.

Этот юридический принцип налогового права закрепляется в тексте большинства конституций зарубежных стран: «Изначальное право устанавливать налоги принадлежит исключительно государству и осуществляется посредством закона» (Конституция Испании, ст. 133, п. 1); «Население подлежит обложению налогами в соответствии с законом» (Конституция Японии, ст. 30); «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 обложение» (Конституция Греции, ст. 78, п. 1); «Налоги, обязательные займы и другие обязательные платежи устанавливаются, а их размеры изменяются только на основании закона» (Основной закон Израиля «О государственной экономике» 1975 г., ст. 1); «Уста-

новление налогов и других финансовых обязанностей возможно исключительно на основе закона» (Декрет № 380 о Совете министров Саудовской Аравии 1958 г., ст. 29) и др.

Следует отметить, что в последнее время участилась практика передачи парламентом части своих налоговых прерогатив центральным органам исполнительной власти.

Пределы налогового бремени. Федеральный конституционный суд Германии указал, что свобода собственника нарушается тогда, когда денежные обязательства чрезмерно обременяют обязанное лицо и его имущественные отношения нарушены в своей основе. Налоговый закон не может иметь никакого «удушающего действия», налогоплательщику должна оставаться «центральная часть» успеха его деятельности в виде выгоды от приобретенного или созданного имущества. Соответственно после уплаты подоходного налога налогоплательщику должно оставаться столько из полученного, сколько требуется для покрытия необходимых средств для его жизни и его семьи («прожиточный минимум»). В Германии с конституционной точки зрения прожиточный минимум – нижняя граница для налогового вмешательства государства.

Принцип определенности налогообложения. Согласно принципу определенности налогообложения акты законодательства о налогах должны быть сформулированы таким образом, чтобы налогоплательщик знал, какие налоги, как и когда он должен уплачивать.

Среди социально-экономических принципов налогового права центральное место занимает принцип справедливого налогообложения. Он закрепляется законодательством многих зарубежных стран и даже выносится в название самих налоговых законов: в 1982 г. в США был принят Закон о справедливом налогообложении и фискальной ответственности.

Многие послевоенные конституции Запада, развивая принцип справедливости, ставят акцент на прогрессивном характере обложения: «Все обязаны участвовать в государственных расходах в соответствии со своими доходами. Налоговая система основывается на прогрессивном обложении» (Конституция Италии, ст. 53); «Имущество и доходы облагаются прогрессивным налогом согласно социальным требованиям и особому учету семейных нужд. В связи с налогообложением особое внимание должно быть обращено на трудовой характер дохода и имущества» (Конституция земли Гессен (Германия), ст. 47).

Фактическая способность к уплате налога. Принцип, по которому граждане должны финансировать публичные расходы согласно своим экономическим возможностям, отражен в Конституции Андорры, Экваториальной Гвинеи, Алжира, Туниса, Турции и Хорватии. Федеральный конституционный суд Германии выделяет два аспекта в принципе платежеспособности. Во-первых, необходимо налоговое освобождение для вынужденных расходов, которых налогоплательщик избежать не может, независимо от того, касается это его частной или профессиональной деятельности. Во-вторых, принцип равенства означает соблюдение горизонтальной налоговой справедливости (одинаковое налоговое бремя для налогоплательщиков с равной платежеспособностью) и вертикальной налоговой справедливости (более обременительное налогообложение для более высоких доходов).

Запрет обратной силы налогового закона. Общеотраслевой принцип, согласно которому вновь принятый закон, приводящий к изменению размеров налоговых платежей, не распространяется на отношения, возникшие до его принятия.

Презумпция правоты налогоплательщика. Согласно ст. 11 «Принцип презумпции правоты налогоплательщика» НК Узбе-

кистана, все неустраимые противоречия и неясности налогового законодательства толкуются в пользу налогоплательщика¹.

Единство налоговой системы. Согласно ст. 9 «Принцип единства налоговой системы» НК Узбекистана, налоговая система является единой на всей территории страны в отношении всех налогоплательщиков, не допускается установление налогов и других обязательных платежей, прямо или косвенно ограничивающих свободное перемещение в пределах таможенной территории страны товаров (работ, услуг) или финансовых средств².

6. Санкции за налоговые правонарушения

Наряду с превентивными мерами для борьбы с налоговыми правонарушениями используется и наказание.

Законодательство зарубежных стран за нарушение налоговых норм предусматривает гражданские, административные, а в некоторых случаях – и уголовные санкции. Выбор между ними регулируется довольно сложными правилами и процедурами.

Наказание за налоговые правонарушения в целях удобства изложения условно разделим на две категории – прямого и косвенного воздействия. К первой группе санкций относятся штрафы, конфискация объектов обложения, которые пытались скрыть, лишение свободы и т. д. Причем некоторые из этих санкций могут выступать одновременно в качестве наказания как за совершенное преступление, так и за различные правонарушения неуголовного характера. Очевидно различие штрафа, взыскиваемого за недоплату налогов, и штрафа, карающего

¹ Налоговый кодекс Республики Узбекистан (введен в действие с 1 января 2008 г.). URL: <http://fmc.uz>.

² Там же.

представление ложных сведений, связанное с обманными действиями и сокрытием объекта налогообложения. В последнем случае штраф выступает как уголовная санкция.

Во Франции налоговые санкции могут применяться только по требованию налоговых властей: никто, кроме налоговой администрации, по французскому законодательству не может преследовать в уголовном и административном порядке за совершение правонарушений налогового характера.

Спецификой налоговых преступлений объясняется тот факт, что в США проведение уголовных расследований по этому виду правонарушений осуществляется специальными агентами Службы внутренних государственных доходов, которая входит составной частью в структуру Министерства финансов и чьи отделения расположены по всей стране. Этой же причиной законодатель руководствовался, когда увеличивал срок давности для налоговых преступлений.

Анализируя законодательство зарубежных стран по вопросам налоговых санкций, можно выделить два основных подхода. Первый – «американский» – характеризуется, прежде всего, ужесточением санкций. Так, согласно Кодексу внутренних государственных доходов (ст. 7203, разд. 26 Свода законов США), опоздание с подачей налоговой декларации может квалифицироваться как уголовное преступление (мисдиминор). В этом случае Служба внутренних доходов должна доказать в суде, что обвиняемый был обязан представить налоговую декларацию, не представил ее своевременно и сделал это умышленно. В случае признания вины подсудимого, суд может лишить его свободы на срок до 1 года или наложить штраф. Попытка уклониться от уплаты налога путем представления ложной декларации о доходах считается еще более тяжким преступлением и относится к категории фелоний. Если поддержи-

вающим обвинение удастся доказать, что налогоплательщик предпринял какие-либо шаги, чтобы уклониться от уплаты налогов, и что эти действия предпринимались им умышленно либо что в представленной им декларации содержались заведомо ложные сведения, обвиняемый может быть приговорен к лишению свободы на 5 лет.

Используемая в США практика «сделок о признании вины» нередко приводит к тому, что налоговые санкции используются для наказания за неналоговые преступления. Всякая деятельность, связанная с извлечением преступных доходов (нарко- и порнобизнес, подпольные тотализаторы, незаконная торговля оружием и т. д.), влечет за собой сокрытие этих доходов от налогообложения. Доказать обвинение в уклонении от уплаты налогов оказывается легче, чем обвинить в совершении иных преступлений, поскольку в первом случае преобладают документальные доказательства, а во втором все доказательства нередко строятся на признании, которое в любой момент может быть дезавуировано. Хрестоматийным примером является судебный процесс в 1930-х гг. над главой чикагских гангстеров Аль Капоне. Тогда он был посажен в тюрьму на 111 лет с уплатой штрафа в 70 000 долларов за нарушение налогового законодательства.

«Европейский» подход (так условно может быть названа вторая тенденция зарубежного законодательства в вопросе установления налоговых санкций) отличается более гуманным обхождением с нарушителями налоговых норм. В последнее время для европейского законодательства стала характерной декриминализация ряда санкций за налоговые правонарушения, т. е. выделение их из сферы уголовного права. При этом уголовные санкции часто заменяются системой платежей (доплат к налогам), взыскиваемых не судами, а иными государствен-

ными органами. Так, по турецкому законодательству в случае выявления продажи товаров по намеренно заниженным ценам поставщик облагается антидемпинговым налогом и дополнительным компенсационным сбором. В этом случае антидемпинговая пошлина обеспечивает возмещение ущерба, дополнительный компенсационный сбор носит характер штрафных санкций.

Ужесточение санкций за уклонение от уплаты налогов нередко сопровождается амнистией лиц, сознавших в совершении подобных правонарушений¹ (Израиль, 1954 г.; Франция, 1952 г., когда амнистировались владельцы капиталов, скрытых за рубежом в случае возвращения этих капиталов на родину, и т. д.). Однако практика показывает, что этот способ борьбы с налоговыми деликтами недостаточно эффективен.

Во многих странах за налоговой администрацией закрепляется право *преимущественной покупки* товара, в случае если в декларации указана явно заниженная его цена. Другая ситуация: суд должен установить размер возмещения за ущерб, причиненный имуществу налогоплательщика. За основу расчета судья может взять налоговую декларацию, и если налогоплательщик занизил в ней стоимость своего имущества, то и получаемая им в порядке возмещения за причиненный ущерб сумма будет меньше реальной стоимости имущества. Потерей части причитающегося возмещения может обернуться заниженная стоимость имущества в налоговой декларации: в случае отчуждения частной собственности в публичных интересах суд или специальная оценочная комиссия будут исходить из цифр, фигурирующих в налоговой декларации.

¹ Не путать с налоговой амнистией как разновидностью налоговых льгот.

Вопросы для самоконтроля

1. Что является одним из основных источников финансирования всех направлений государственной деятельности?
2. Перечислите виды перераспределительных систем.
3. Назовите функции налогообложения.
4. Для чего принимается налоговый регулятор?
5. Что понимается под парафискалитетом?
6. Раскройте понятие «принципы налогообложения».
7. Назовите основные принципы налогового права зарубежных стран.
8. Раскройте содержание принципа установления налога законом.
9. Назовите основные источники налогового права зарубежных стран.
10. Перечислите санкции за налоговые правонарушения.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Происходящие коренные изменения в политической, социально-экономической и иных сферах жизни страны наделяют налоговую сферу особым содержанием в реализации государственной политики страны. Налоги являются одним из экономических методов управления и обеспечения взаимосвязи общегосударственных и частных интересов. С помощью налогов определяются взаимоотношения хозяйствующих субъектов и физических лиц с государственными и местными бюджетами, регулируется внешнеэкономическая деятельность. Российское налоговое законодательство продолжает формироваться и совершенствоваться.

В рамках подготовленного курса лекций с учетом действующего законодательства тезисно рассмотрены основные институты налогового права. Охарактеризованы налоговое право, субъекты налоговых отношений; изучены налоги и сборы, налоговая система Российской Федерации. Рассмотрен особый вид государственного контроля – налоговый контроль. Представлена характеристика федеральных, региональных и местных налогов и сборов. Исследованы специальные налоговые режимы, выступающие действенным экономическим инструментом государства по регулированию отдельных областей экономики в рамках налоговой политики. Рассмотрено налоговое право зарубежных стран.

Дана общая характеристика порядку привлечения к административной ответственности в сфере налогов и сборов в соответствии с действующими налоговым и административным законодательствами, проведен правовой анализ административной ответственности, рассмотрены вопросы, связанные с проблемами привлечения к административной ответственности

сти. Статистические данные показывают, что на территории России динамика налоговых правонарушений, совершение которых влечет наложение административного штрафа, является нестабильной. Помимо того, что в последнее время неоднократно применялась налоговая амнистия, количество налоговых правонарушений не уменьшается, а наоборот, увеличивается. Сложившаяся ситуация может быть вызвана нестабильным экономическим положением, что в некотором роде и может являться причиной для совершения налоговых правонарушений.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Конституция Российской Федерации от 25 декабря 1993 г. (с изменениями, одобренными в ходе общероссийского голосования 1 июля 2020 г.) // СПС «КонсультантПлюс». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28399 (дата обращения: 14.09.2020).

2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // СПС «КонсультантПлюс». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671 (дата обращения: 14.09.2020).

3. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30 декабря 2001 г. № 195-ФЗ // СПС «КонсультантПлюс». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34661 (дата обращения: 14.09.2020).

4. Федеральный закон от 27 ноября 2018 г. № 422-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима “Налог на профессиональный доход” в городе федерального значения Москве, в Московской и Калужской областях, а также в Республике Татарстан (Татарстан)» // СПС «КонсультантПлюс». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_311977 (дата обращения: 14.09.2020).

5. Федеральный закон от 29 ноября 2014 г. № 382-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_171490 (дата обращения: 14.09.2020).

6. Федеральный закон от 30 декабря 1995 г. № 225-ФЗ «О соглашениях о разделе продукции» // СПС «КонсультантПлюс». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_8816 (дата обращения: 14.09.2020).

7. Федеральный закон от 3 августа 2018 г. № 289-ФЗ «О таможенном регулировании в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_304093/ (дата обращения: 14.09.2020).

8. Федеральный закон от 3 декабря 2011 г. № 392-ФЗ «О зонах территориального развития в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122563/ (дата обращения: 14.09.2020).

9. Закон Российской Федерации от 21 марта 1991 г. № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации» // Бюллетень нормативных актов. – 1992. – № 1.

10. Постановление Правительства Российской Федерации от 17 июня 2015 г. № 600 «Об утверждении перечня объектов и технологий, которые относятся к объектам и технологиям высокой энергетической эффективности» // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2015. – № 26. – Ст. 3895.

11. Постановление Правительства Российской Федерации от 30 июня 2004 г. № 329 «О Министерстве финансов Российской Федерации» // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2004. – № 31. – Ст. 3258.

12. Постановление Правительства Российской Федерации от 30 сентября 2004 г. № 506 «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе» // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2004. – № 40. – Ст. 3961.

13. Приказ ФНС России от 7 ноября 2018 г. № ММВ-7-2/628@ «Об утверждении форм документов, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации и используемых на-

логовыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, оснований и порядка продления срока проведения выездной налоговой проверки, требований к документам, представляемым в налоговый орган на бумажном носителе, порядка взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов, требований к составлению акта налоговой проверки, требований к составлению акта об обнаружении фактов, свидетельствующих о предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации налоговых правонарушениях (за исключением налоговых правонарушений, дела о выявлении которых рассматриваются в порядке, установленном статьей 101 Налогового кодекса Российской Федерации)» // СПС «КонсультантПлюс». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_314075 (дата обращения: 24.12.2018).

14. Приказ ФНС России от 22 ноября 2018 г. № ММВ-7-21/652@ «Об утверждении формы и формата представления информации об установлении, изменении и прекращении действия региональных и местных налогов, а также порядка направления указанной информации в электронной форме» // СПС «КонсультантПлюс». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_313658 (дата обращения: 18.12.2018).

15. Приказ ФНС России от 26 июня 2018 г. № ММВ-7-3/414@ «Об утверждении формы налоговой декларации по единому налогу на вмененный доход для отдельных видов деятельности, порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по единому налогу на вмененный доход для отдельных видов деятельности в электронной форме» // СПС «КонсультантПлюс». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_307506/2ff7a8c72de3994f30496a0ccbb1ddafdaddd518. (дата обращения: 25.09.2018).

16. Приказ Минфина России от 22 июня 2017 г. № 99н «Об утверждении Порядка ведения Единого государственного реестра налогоплательщиков и о признании утратившими силу приказов Министерства финансов Российской Федерации от 30 сентября 2010 г. № 116н и от 7 сентября 2011 г. № 106н» // СПС «КонсультантПлюс». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_238201/2ff7a8c72de3994f30496a0ccbb1ddafdaddd518 (дата обращения: 01.09.2017).

17. Приказ ФНС России от 15 мая 2017 г. № ММВ-7-3/444@ «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на прибыль организаций при выполнении соглашений о разделе продукции, порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на прибыль организаций при выполнении соглашений о разделе продукции в электронной форме» // СПС «КонсультантПлюс». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_217353/2ff7a8c72de3994f30496a0ccbb1ddafdaddd518 (дата обращения: 07.06.2017).

18. Приказ ФНС России от 13 февраля 2017 г. № ММВ-7-8/179@ «Об утверждении форм документа о выявлении недоимки, требования об уплате налога, сбора, страховых взносов, пени, штрафа, процентов, а также документов, используемых налоговыми органами при применении обеспечительных мер и мер взыскания задолженности по указанным платежам» // СПС «КонсультантПлюс». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_214038/2ff7a8c72de3994f30496a0ccbb1ddafdaddd518 (дата обращения: 16.03.2017).

19. Приказ ФНС России от 5 декабря 2016 г. № ММВ-7-21/668@ «Об утверждении формы и формата представления налоговой декларации по транспортному налогу в электронной форме и порядка ее заполнения» // СПС «КонсультантПлюс». –

URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_209926/2ff7a8c72de3994f30496a0ccbb1ddafdaddd518 (дата обращения: 28.12.2016).

20. Приказ ФНС России от 16 декабря 2016 г. № ММВ-7-8/683@ «Об утверждении Порядка изменения срока уплаты налога, сбора, страховых взносов, а также пени и штрафа налоговыми органами» // СПС «КонсультантПлюс». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_213100 (дата обращения: 21.02.2017).

21. Приказ ФНС России от 28 июля 2014 г. № ММВ-7-3/384@ «Об утверждении формы налоговой декларации по единому сельскохозяйственному налогу, порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по единому сельскохозяйственному налогу в электронной форме» // Российская газета. – 2014. – 17 дек.

22. Приказ ФНС России от 17 февраля 2014 г. № ММВ-7-7/53@ «Об утверждении Регламента Федеральной налоговой службы» // Российская газета. – 2014. – 04 июня.

23. Приказ ФНС России от 15 января 2013 г. № ММВ-7-3/9@ «Об утверждении Классификатора видов предпринимательской деятельности, в отношении которых законом субъекта Российской Федерации предусмотрено применение патентной системы налогообложения (КВПДП)» // СПС «КонсультантПлюс». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_172749 (дата обращения: 14.09.2020).

24. Приказ ФНС России от 28 января 2013 г. № ММВ-7-3/41@ «Об утверждении форм документов для применения системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей» // СПС «КонсультантПлюс». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_141483 (дата обращения: 14.09.2020).

25. Приказ ФНС России от 29 июня 2012 г. № ММВ-7-6/435@ «Об утверждении Порядка и условий присвоения, применения, а также изменения идентификационного номера налогоплательщика» // Российская газета. – 2012. – 22 авг.

26. Приказ ФНС России от 14 декабря 2012 г. № ММВ-7-3/957@ «Об утверждении форм документов для применения патентной системы налогообложения» // СПС «КонсультантПлюс». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_139506/2ff7a8c72de3994f30496a0ccbb1ddafdaddd518. (дата обращения: 14.09.2020).

27. Приказ ФНС России от 2 ноября 2012 г. № ММВ-7-3/829@ «Об утверждении форм документов для применения упрощенной системы налогообложения» // СПС «КонсультантПлюс». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_137553/2ff7a8c72de3994f30496a0ccbb1ddafdaddd518/ (дата обращения: 14.09.2020).

28. Приказ ФНС России от 11 декабря 2012 г. № ММВ-7-6/941@ «Об утверждении форм и форматов представления заявлений о постановке на учет и снятии с учета в налоговых органах организаций и индивидуальных предпринимателей в качестве налогоплательщиков единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности, а также порядка заполнения этих форм» // Российская газета. – 2013. – 6 мар.

29. Приказ ФНС России от 28 декабря 2011 г. № ММВ-7-3/985@ «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на игорный бизнес, порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на игорный бизнес в электронном виде» // Российская газета. – 2012. – 15 февр.

30. Приказ МВД России № 495, ФНС России № ММ-7-2-347 от 30 июня 2009 г. «Об утверждении порядка взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов по предупрежде-

нию, выявлению и пресечению налоговых правонарушений и преступлений» // Российская газета. – 2009. – 16 сент.

31. Приказ Минфина России от 5 ноября 2009 г. № 114н «Об утверждении Порядка постановки на учет, снятия с учета в налоговых органах российских организаций по месту нахождения их обособленных подразделений, принадлежащих им недвижимого имущества и (или) транспортных средств, физических лиц – граждан Российской Федерации, а также индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения на основе патента» // Российская газета. – 2010. – 10 февр.

32. Приказ ФНС России от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@ «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок» // Экономика и жизнь. – 2007. – № 23.

33. Приказ Минфина России от 11 декабря 2006 г. № 169н «Об утверждении формы Книги учета доходов и расходов индивидуальных предпринимателей, применяющих систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей, и порядка ее заполнения» // Российская газета. – 2007. – 31 янв.

34. Приказ Минфина России от 8 апреля 2005 г. № 55н «О Порядке постановки на учет налогоплательщиков налога на игорный бизнес» // Российская газета. – 2005. – 4 мая.

35. Закон г. Москвы от 21 декабря 2011 г. № 69 «О ставках налога на игорный бизнес» // СПС «Гарант». – URL: <https://base.garant.ru/70111528/> (дата обращения: 14.09.2020).

36. Закон г. Москвы от 17 декабря 2014 г. № 62 «О торговом сборе» // СПС «КонсультантПлюс». – URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=MLAW;n=159406#014139263926382384> (дата обращения: 14.09.2020).

37. Апелляционное определение Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Федерации от 6 марта 2019 г. № 5-АПА19-12 «Об оставлении без изменения решения Московского городского суда от 31 октября 2018 г., которым было удовлетворено административное исковое заявление о признании недействующим постановления Правительства Москвы от 26.12.2016 № 934-ПП «О внесении изменений в постановление Правительства Москвы от 21 ноября 2014 г. № 688-ПП»» // СПС «Консультант-Плюс» – URL: <https://legalacts.ru/sud/apelliationnoe-opredelenie-sudebnoi-kollegii-po-administrativnym-delam-verkhovnogo-suda-rossiiskoi-federatsii-ot-06032019-n-5-apa19-12/> (дата обращения: 14.09.2020).

38. Административное право зарубежных стран : учебник / под ред. А. Н. Козырина и М. А. Шатиной. – М. : Спарк, 2003.

39. Баценков, Н. Н. Гарантии прав налогоплательщиков при осуществлении налогового контроля / Н. Н. Баценков // Финансовое право. – 2015. – № 8. – С. 42–45.

40. Боташева, Ф. Б. Проблемы урегулирования налоговой задолженности / Ф. Б. Боташева // Вестник евразийской науки. – 2019. – Т. 11. – № 3. – С. 74–81.

41. Ветрова, Н. С. Новые аспекты в системе налогообложения в капиталистических странах / Н. С. Ветрова. – М., 1990.

42. Захаров, А. С. Налоговое право ЕС: актуальные проблемы функционирования единой системы / А. С. Захаров. – М. : Волтерс Клувер, 2010.

43. Захарова, Д. В. Нарушение порядка постановки на учет в налоговом органе: проблемы правового регулирования / Д. В. Захарова // Законы России: опыт, анализ, практика. – 2015. – № 8. – С. 33–36.

44. Зотиков, Н. З. Социальная функция налогов и страховых взносов / Н. З. Зотиков // Вестник евразийской науки. – 2019. – Т. 11. – № 2. – С. 20–27.

45. Какие специальные налоговые режимы применяют организации // СПС «КонсультантПлюс». URL: http://www.consultant.ru/law/podborki/mikrofinansovye_organizacii_usn. Режим доступа: по заказу документа (дата обращения: 14.09.2020).

46. Карсетская, Е. В. Самозанятые: налог на профессиональный доход / Е. В. Карсетская – М. : АйСи Групп, 2019. – 80 с.

47. Килинкарлова, Е. В. Допустимая налоговая оптимизация в судебных доктринах США и Великобритании / Е. В. Килинкарлова // Закон. – 2012. – № 1. – С. 44–52.

48. Лыкова, Л. Н. Налоговые системы зарубежных стран : учебник для магистров / Л. Н. Лыкова, И. С. Букина. – М. : Юрайт, 2013.

49. Налоги и налогообложение : учебник / коллектив авторов ; под ред. Л. И. Гончаренко. – М. : Кнорус, 2018. – 240 с.

50. Налоговое право зарубежных стран : учебное пособие / Н. П. Лазарева. – Хабаровск : Тихоокеан. гос. ун-т, 2014.

51. Налоговое право : учебник для бакалавров / А. С. Бурова, Е. Г. Васильева, Е. С. Губенко и др. ; под ред. И. А. Цинделиани. – 2-е изд. – М. : Проспект, 2016. – 528 с.

52. Налоговый кодекс Республики Узбекистан (введен в действие с 1 января 2008 г.; с изменениями в соответствии с Законом Республики Узбекистан от 4 марта 2019 г. № ЗРУ-526) // URL: <http://fmc.uz>.

53. Напсо, М. Б. Правовая конструкция налога и сбора / М. Б. Напсо // Вестник Нижегородского университета имени Н.И. Лобачевского. Секция «Право». – 2017. – № 4. – С. 105–113.

54. Напсо, М. Б. Теоретические подходы к определению налога и сбора: экономико-правовой аспект // Журнал российского права. – 2017. – № 4. – С. 91–100.

55. Орлова, Е. Специальный налоговый режим «Налог на профессиональный доход» / Е. Орлова // Налоговый вестник (Консультации. Разъяснения. Мнения). – 2019. – № 1. – С. 28–40.

56. Особенности применения специального налогового режима «Налог на профессиональный доход» с 01.01.2019 // СПС «КонсультантПлюс». – URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=PBI&n=242018#034973409272211464> Режим доступа: по заказу документа (дата обращения: 14.09.2020).

57. Пансков, В. Г. О некоторых проблемных вопросах понятийного аппарата в теории налогообложения / В. Г. Пансков // Известия Иркутской государственной экономической академии. – 2015. – Т. 25. – № 3. – С. 450–456.

58. Пансков, В. Г. Налоги и налогообложение : учебник и практикум для прикладного бакалавриата / В. Г. Пансков – 6-е изд., перераб. и доп. – М. : Юрайт, 2018. – 436 с.

59. Подкопаев, М. В. Плательщики ЕСХН будут уплачивать НДС и налог на имущество // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения: учет в сельском хозяйстве. – 2018. – № 1. – С. 18–24.

60. Попов, В. В. О содержании признака индивидуальности уплаты налога согласно статье 45 Налогового кодекса Российской Федерации / В. В. Попов, Е. Г. Тришина // Вестник Саратовской государственной юридической академии. – 2019. – № 3. – С. 255–262.

61. Правовые системы стран мира : энциклопедический справочник / отв. ред. А. Я. Сухарев. – М. : Норма, 2001.

62. Решетников, Ф. М. Правовые системы стран мира : справочник / Ф. М. Решетников. – М. : Юридическая литература, 1993.

63. Рыбакова, С. В. Институт современного налогового контроля / С. В. Рыбакова // Вестник ТГУ. Серия: Политические науки и право. – 2015. – № 1. – С. 36–41.

64. Селиванов, А. С. Налоговый контроль как вид государственного финансового контроля / А. С. Селиванов // Пробелы в российском законодательстве. – 2012. – № 1. – С. 276–278.

65. Семенихин, В. В. Особенности налогового режима «вмененка». Плюсы и минусы ЕНВД для индивидуальных предпринимателей / В. Семенихин // Финансовая газета. – 2019. – № 31. – С. 9–11.

66. Семенихин, В. В. Патентная система налогообложения / В. В. Семенихин. – 4-е изд., перераб. и доп. – М. : ГроссМедиа; Росбух, 2018. – 261 с.

67. Троянская, М. А. Теоретические основы возникновения налоговой задолженности / М. А. Троянская // Известия Дальневосточного федерального университета. Экономика и управление. – 2018. – № 2. – С. 27–37.

68. Украинцева, А. И. Сущность, формы и методы налогового контроля / А. И. Украинцева // Административное и муниципальное право. – 2011. – № 6. – С. 79–85.

69. Упрощенная система налогообложения / под ред. Т. В. Гороховой. – 17-е изд., перераб. и доп. – М. : ГроссМедиа ; Росбух, 2018. – 443 с.

70. Урусова, А. Б. Экономическая сущность налогов и ее реализация в условиях становления и развития рыночной экономики в Российской Федерации / А. Б. Урусова // Журнал International Agricultural Journal. – 2020. – № 1. – URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/ekonomicheskaya-suschnost-nalogov-i-ee-realizatsiya-v-usloviyah-stanovleniya-i-razvitiya-rynochnoy-ekonomiki-v-rf>.

71. Фадеева, И. В. Единый налог на вмененный доход / И. В. Фадеева // Правовая идея. – 2013. – № 4. – С. 34–39.

72. Фадеева, И. В. Единый сельскохозяйственный налог / И. В. Фадеева // Правовая идея. – 2013. – № 3. – С. 50–54.

73. Фадеева, И. В. Упрощенная система налогообложения / И. В. Фадеева // Правовая идея. – 2013. – № 2. – С. 3.

74. Финансовое право : учебник / под общ. ред. Э. Д. Соколовой ; отв. ред. А. Ю. Ильин. – М. : Проспект, 2019. – 592 с.

75. Цвилий-Букланова, А. А. К вопросу о полномочиях налоговых органов в ходе проведения камеральных налоговых проверок / А. А. Цвилий-Букланова // Законность и правопорядок в современном обществе. – 2014. – № 19. – С. 90–98.

76. Шувалова, Е. Б. Налоговые системы зарубежных стран / Е. Б. Шувалова. – М. : ЕАОИ, 2010.

77. Якупов, З. С. Контрольная функция налога во взаимосвязи с другими его функциями / З. С. Якупов // Актуальные проблемы экономики и права. – 2013. – № 3. – С. 171–175.

Курс лекций

Шурухнова Диана Николаевна,
кандидат юридических наук, доцент

Фадеева Ирина Викторовна,
кандидат юридических наук, доцент

Курбатова Ольга Владимировна,
кандидат экономических наук, доцент

Лахтина Татьяна Алексеевна,
кандидат юридических наук

Бондарь Елена Олеговна,
кандидат юридических наук, доцент

Кузнецов Леонид Дмитриевич,
кандидат юридических наук

НАЛОГОВОЕ ПРАВО



Редактор *Калинин М. А.*
Корректор *Васильевых Е. М.*
Компьютерная верстка *Калинин М. А.*

Московский университет МВД России имени В.Я. Кикотя
117997, г. Москва, ул. Академика Волгина, д. 12

Подписано в печать 11.12.2020	Формат 60×84 1/16	Тираж	327 экз.
Заказ № 197	Цена договорная	Объем	10,38 уч.-изд. л. 15,75 усл. печ. л.