

Министерство образования и науки Российской Федерации  
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение  
высшего образования

**ТОМСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ  
СИСТЕМ УПРАВЛЕНИЯ И РАДИОЭЛЕКТРОНИКИ**

**Кафедра экономики**

Ф.А. Красина

Т.И. Несмелова

**Основы налоговой системы**

**Учебное пособие**

2018

## ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ .....	5
1 ОБЩИЕ ТЕОРИИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ.....	7
2 СУЩНОСТЬ НАЛОГА, ЕГО ЭЛЕМЕНТЫ, ВИДЫ И ФУНКЦИИ.....	14
2.1 Признаки налога.....	14
2.2 Определение налога.....	20
2.3 Элементы налога.....	24
2.3.1 Понятие «элементы налога».....	24
2.3.2 Субъект налога .....	25
2.3.3 Объект и предмет налога .....	28
2.3.4 Налоговая база, масштаб налога, единица обложения.....	30
2.3.5 Налоговая ставка .....	32
2.3.6 Налоговый период.....	34
2.3.7 Порядок исчисления налога .....	35
2.3.8 Порядок уплаты налога.....	37
2.3.9 Налоговые льготы .....	39
2.3.10 Источник налога .....	42
2.4 Виды налогов.....	44
2.4.1 Прямые и косвенные налоги .....	44
2.4.2 Реальные и личные налоги .....	48
2.4.3 Натуральные и денежные налоги .....	49
2.4.4 Налоги с юридических лиц и граждан .....	50
2.4.5 Классификация налогов по объектам налогообложения .....	51
2.4.6 Общегосударственные, региональные и местные налоги.....	52
2.4.7 Закрепленные и регулирующие налоги .....	53
2.4.8 Общие и целевые налоги .....	56
2.4.9 Периодические и разовые налоги .....	56
2.4.10 Регулярные и чрезвычайные налоги .....	57
2.4.11 Активные и пассивные налоги.....	57
2.5 Функции налогов .....	59
3 НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ И НАЛОГОВАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ ГОСУДАРСТВА.....	61
3.1 Понятие налогообложения и налоговой деятельности государства ..	62
3.2 Методы определения и расчета налоговых обязательств.....	65
3.3 Принципы налогообложения.....	70
3.3.1 Исторический аспект .....	70
3.3.2 Экономические принципы налогообложения .....	73
3.3.3 Юридические принципы налогообложения .....	76

3.3.4	Организационные принципы налогообложения .....	80
3.4	Система налогов и сборов в НК РФ .....	84
<b>4</b>	<b>УЧАСТНИКИ ОТНОШЕНИЙ, РЕГУЛИРУЕМЫХ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВОМ О НАЛОГАХ И СБОРАХ .....</b>	<b>86</b>
4.1	Налоговые органы в Российской Федерации.....	87
4.2	Налогоплательщики и плательщики сборов .....	89
4.3	Налоговые агенты .....	93
4.4	Сборщики налогов и (или) сборов .....	94
4.5	Представительство в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах.....	95
4.6	Обжалование актов налоговых органов и действий или бездействия их должностных лиц .....	96
<b>5</b>	<b>ИСПОЛНЕНИЕ ОБЯЗАННОСТИ ПО УПЛАТЕ НАЛОГОВ И СБОРОВ .....</b>	<b>99</b>
5.1	Обязанность по уплате налога или сбора.....	99
5.2	Взыскание налога (сбора или пени) с юридических лиц.....	101
5.3	Изменение срока уплаты налога (сбора, пени).....	103
5.4	Отсрочка и рассрочка по уплате налога и сбора .....	105
5.5	Инвестиционный налоговый кредит.....	108
5.6	Прекращение действия отсрочек, рассрочек и налоговых кредитов	112
5.7	Требование об уплате налога (сбора) .....	113
5.8	Способы обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов .....	115
5.9	Зачет и возврат излишне уплаченных (излишне взысканных) сумм	121
<b>6</b>	<b>НАЛОГОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ И НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ</b>	<b>125</b>
6.1	Налоговая декларация .....	125
6.2	Налоговый контроль.....	128
6.2.1	Формы проведения налогового контроля.....	128
6.2.2	Учет налогоплательщиков. Идентификационный номер налогоплательщика .....	129
6.2.3	Налоговые проверки .....	133
6.2.4	Решение о результатах налоговой проверки .....	139
6.2.5	Налоговая тайна.....	141
6.2.6	Причинение неправомерного вреда налогоплательщику .....	142
<b>7</b>	<b>НАЛОГОВЫЕ ПРАВОНАРУШЕНИЯ И ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА ИХ СОВЕРШЕНИЕ .....</b>	<b>143</b>
7.1	Понятие налогового правонарушения .....	143
7.2	Виды налоговых правонарушений и налоговых санкций .....	146
7.3	Взыскание налоговых санкций.....	152

8 МЕТОДИЧЕСКИЕ УКАЗАНИЯ ПО ИЗУЧЕНИЮ ДИСЦИПЛИНЫ И ВЫПОЛНЕНИЮ КОНТРОЛЬНОЙ РАБОТЫ.....	154
8.1 Рабочая программа дисциплины .....	154
СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ.....	160

## ВВЕДЕНИЕ

Исторически возникновение налогов относится к периоду разделения общества на социальные группы и появления государства. В условиях частной собственности и рыночных отношений налоги становятся основным методом сбора доходов в государственные бюджеты. Формы налоговых изъятий зависят от общественно-экономической формации и роли государства в конкретный исторический период. При феодализме основными формами налогов были различные натуральные сборы и повинности населения. С расширением функций феодального государства и образованием централизованных государств в формировании государственной казны участвуют в основном денежные налоги.

В широком смысле под **налогом** понимается взимаемый на основе государственного принуждения и носящий характер санкции или компенсации обязательный безвозмездный платеж. *Обязательность* платежа означает, что любой взнос, отчисления или выплаты, которые не являются для плательщика обязательными, не относятся к налогам. *Безвозмездность* означает, что уплата налогов не устанавливает каких-либо конкретных обязанностей государства по отношению к лицу, вносящему платеж. К налогам также не относятся платежи обязательного характера, взимаемые в качестве каких-либо санкций (например, штрафы, выплаты по возмещению ущерба).

В экономическом смысле налоги представляют собой способ перераспределения новой стоимости — национального дохода, выступают частью единого процесса воспроизводства и специфической формой производственных отношений. При перераспределении национального дохода налоги обеспечивают государственную власть частью новой стоимости в денежной форме. Часть национального дохода становится централизованным фондом финансовых ресурсов государства. Процесс принудительного отчуждения части национального дохода имеет одностороннюю направленность — от налогоплательщика к государству. Экономическое содержание налогов выражается во взаимоотношениях государства и хозяйствующих субъектов (физических и юридических лиц) по поводу формирования государственных

финансов. Налоговые отношения как часть финансовых отношений находятся в постоянном изменении.

Основная цель данного учебного пособия — создание у студентов целостного представления о необходимости и закономерности появления налогов, сущности и признаках налогов как материальной, экономической и юридической категории. В пособии рассматриваются основные теории налогообложения, характеристика элементов налога, классификация налогов по различным критериям. Анализируется налоговая политика государства и основные принципы налогообложения. Рассматриваются права и обязанности налогоплательщиков, формы и методы налогового контроля, виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение, предусмотренные Налоговым кодексом РФ.

Пособие представляет собой конспект лекций по дисциплине «Основы налогообложения». Предполагается, что студенты ранее прослушали дисциплины: экономическую теорию, финансы, историю экономических учений. В свою очередь, этот курс является базовым для изучения следующих дисциплин: налогообложение юридических лиц, налогообложение физических лиц, правовые основы деятельности налоговых органов, организация и методика налоговых проверок, специальные налоговые режимы.

# 1 ОБЩИЕ ТЕОРИИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Налоги являлись и являются важным элементом общественной и государственной жизни, поэтому они всегда были предметом осмысления, толкования и научного анализа с самых разных точек зрения: философской, социальной, экономической, финансовой, правовой и т.д. В результате появилось множество научных доктрин, получивших название «налоговые теории».

Налоговая теория — это система научных знаний и представлений о сущности и назначении налогов, их роли, о финансовой деятельности государства, месте в системе экономических отношений и влиянии на социально-политическую жизнь общества.

Научная мысль породила множество теорий о сущности и назначении налогов. Рассмотрим кратко эти теории, разделив их на три основные концепции:

- 1) теории обмена;
- 2) теории налога как регулятора экономики;
- 3) теории налога как источника государственного дохода.

Данная классификация основана на том, какое свойство налога та или иная теория выносит на первый план.

## I. Теории обмена

Согласно данной концепции налог выступает средством оплаты обществом (населением, гражданами) услуг государства. То есть посредством налогов граждане оплачивают услуги государства по их охране от нападения извне, защите от внутренних правонарушителей, получению правосудия, поддержанию правопорядка и т.п. В силу этой теории налоговые отношения являются разновидностью товарно-денежных отношений, где за плату в виде налогов общество получает товар в виде комплекса государственных услуг.

Данная теория имеет множество ответвлений. Так, согласно **атомистической теории**, налог есть результат договора между гражданами и государством, в силу которого государство обязано оказывать обществу определенные услуги, получая взамен от него право на установление налогов. Согласно **теории наслаждения** налог есть цена, уплачиваемая гражданами за получаемые им от государства наслаждения в виде общественного порядка пра-

восудия, обеспечения защиты личности и сохранности собственности. Наслаждение доставляют также общественные работы, народное просвещение, национальная защита от внешней агрессии и внутренняя защита, обеспечивающая каждому гражданину участие в выгодах, доставляемых общественным порядком. Согласно теории **налога как страхового платежа**, налог — это страховой платеж, вносимый гражданами в качестве платы за страхование, осуществляемое государством от таких страховых рисков, как война, нарушения общественного порядка, преступления и т.д. В отличие от обычного страхования налоги уплачиваются не для того, чтобы при наступлении страхового случая получить сумму страхового возмещения, а чтобы профинансировать затраты государства по обеспечению обороны страны от внешней угрозы, охране внутреннего правопорядка, осуществлению правосудия, защите прав и свобод граждан и т.п. Эта теория обозначает, что налогоплательщик выступает как член общества взаимного страхования и должен уплачивать страховой взнос пропорционально своему доходу и имуществу.

Распространенной концепцией является теория **коллективных потребностей**. Сущность этой теории состоит во взгляде на государство как на субъект, призванный способствовать реализации общих (коллективных) потребностей граждан (членов общества). В силу этого государство может осуществлять экономические функции и иметь собственный государственный сектор экономики, призванный удовлетворять коллективные (общественные) потребности. Налогообложение обусловлено существованием государства и выступает тем финансовым источником, который способствует деятельности государства по удовлетворению коллективных потребностей граждан. Данная теория обосновывает принудительность налогообложения и служит обоснованием расширения сферы деятельности государства, его вмешательства в дела экономики, роста налогов. В дальнейшем на базе этой теории возникла так называемая «идея солидарности», где налоги рассматривались уже не только как источник финансирования деятельности государства по удовлетворению коллективных потребностей, но и как способ перераспределения национального продукта между богатыми и бедными, уравнивая их доходы и материальное положение.

Также достаточно распространенной является **теория социальной возвратности налога**, которая одинаково пропагандировалась как капиталистическими, так и социалистическими государствами. Согласно этой теории налоги, собираемые с граждан государством, возвращаются этим же гражданам в виде всякого рода государственных услуг. Так, в советской финансово-правовой литературе при характеристике налогов отмечалось, что в социалистическом государстве существует коллективная, общественная возмездность налогов в широком, экономическом смысле. Взимаемые государством налоги вместе с другими доходами бюджета расходуются на развитие народного хозяйства, на социально-культурные и другие общественные мероприятия, т.е. в конечном счете идут на удовлетворение материальных потребностей общества и трудящихся.

## **II. Теории налога как регулятора экономики**

Для данной теории сущностным моментом налога является не то обстоятельство, что он выступает доходом государства либо платой за услуги, которые государство оказывает обществу, а возможность использования налога как средства воздействия на экономическое развитие страны. Эта теория имеет множество разновидностей, наиболее распространенной из которых является **теория встроенного бюджетного регулятора**. Смысл этой теории заключается в том, что в современных условиях внутренние возможности экономики по саморегулированию ограничены. Обострение проблемы реализации товаров, рост безработицы, нарастание избытка капитала происходят вследствие колебаний в «эффективном спросе» населения. Недостаток потребительского спроса вызывается действием «основного психологического закона», в соответствии с которым люди «склонны к сбережениям». Это ведет к падению спроса на производимые товары, что, в свою очередь, влечет сокращение их производства. Для ликвидации этих негативных последствий государство должно активно регулировать экономические процессы в первую очередь посредством увеличения или, напротив, уменьшения ставок налогов и предоставления налоговых льгот, что приведет к возрастанию платежеспособного спроса населения и устранению тем самым дисбаланса между этим спросом и объемом производства. Госу-

дарство должно восполнять недостающий платежеспособный спрос путем увеличения своих расходов за счет налогов, а также стимулировать различными средствами рост инвестиций частного сектора. В условиях подъема экономики рекомендуется увеличивать налоги, изымая излишние деньги из обращения. При кризисной ситуации, напротив, необходимо уменьшать налоговое бремя, повышая тем самым платежеспособный спрос населения и увеличивая инвестиционные возможности предпринимателей, что все вместе стимулирует производство. В результате налоги играют роль встроенного в бюджет автоматического стабилизатора. Данная теория ориентирует государство на активное регулирование экономических и финансовых отношений на основе управления совокупным спросом и обеспечения стабильности процессов экономического производства.

Еще большее значение налогам как фактору воздействия на экономическое развитие придает **теория экономики предложения**. Согласно этой теории высокий уровень налогообложения отрицательно сказывается на развитии производства, подавляя предпринимательскую активность и лишая предпринимателей тех денежных средств, которые они могли бы вложить в производство. Рост налогового бремени приводит к увеличению государственных доходов до определенного предела. Переступив этот предел, налоги начинают «душить» экономику, что приводит к уменьшению налоговой базы и соответственно к сокращению общего объема налоговых поступлений государству. Поэтому предлагается снизить как количество налогов, так и налоговые ставки по оставшимся налогам, т.е. снизить налоговое бремя на экономику. Экономика ответит на это своим ростом, т.е. увеличением налоговой базы (ростом числа налогоплательщиков и возрастанием их налогооблагаемого дохода), что, в свою очередь, приведет к возрастанию общего объема налоговых поступлений.

Особой разновидностью теории «налоги — регулятор экономики» выступает носящая социальный оттенок **теория «налоги — средство уравнивания доходов»**. Согласно этой теории с помощью прямых налогов (подходного налога, налогов с наследства и дарений) и посредством применения прогрессивной шкалы налогообложения государство может ликвидировать имущественное неравенство членов общества. Богатые с помо-

щью высоких налоговых ставок станут менее богатыми, а бедные благодаря налоговым льготам станут менее бедными. Используя «экспроприирующую роль» налогов и трансфертные платежи из бюджета, государство перераспределяет национальный доход общества от богатых к бедным, уравнивая тем самым их личные доходы. При этом все-таки утверждается, что налогообложение предпринимателей не должно быть высоким, так как исчезнет стимул к расширению производства. В некоторых странах эта теория была трансформирована в так называемую доктрину солидарности, согласно которой взрослые должны помогать детям, здоровые — больным, горожане — сельским жителям, работающие — безработным, богатые — бедным. В конечном счете возникнет общество всеобщего благосостояния — «народный дом». Система социальных гарантий, составляющая суть такого общества, может существовать и развиваться только за счет налогов и эффективно функционирующего государственного контроля за их сбором и уплатой. Данная теория нашла свое широкое применение, пример тому — взимание подоходного налога по прогрессивной шкале, внедренное во многих странах. Но надежды, что посредством этого механизма уравниются доходы членов общества, явно не оправдались — богатые остались богатыми, бедные — бедными. Тем не менее прогрессивное налогообложение применяется повсеместно, но используется оно уже в качестве реализации принципа «справедливого налогообложения» и для увеличения налоговых поступлений в бюджет государства.

### **III. Теория налога как источника государственного дохода**

Следует отметить, что ни одна из налоговых теорий не отрицает того факта, что налоги являются доходным источником государства. Но если теории обмена оправдывают существование налогов тем, что они являются платой за услуги государства, а теории налога как регулятора экономики предлагают использовать налог как инструмент регулирования экономических отношений, то данная теория признает за налогом лишь одно качество — быть источником государственного дохода. Наиболее четко данная теория изложена в более общей **теории налогового нейтралитета**, называемой еще классической теорией налогов. Согласно этой

теории рыночная экономика функционирует в саморегулирующемся режиме, а налогам отводится единственная функция — быть источником доходов государства. При этом государство призвано только поддерживать общий порядок в стране и не вмешиваться в экономические и социальные области. Следовательно, налог должен быть сконструирован так, чтобы, давая доходы государству, не влиять на экономику и социальную сферу. Отсюда и название этой теории — «теория налогового нейтралитета». При этом сам налог представители данной теории могли рассматривать и как плату за государственные услуги, и как пожертвование, и как добровольный взнос, т.е. в любой разновидности, как это вытекает из теории обмена.

Необходимо отметить, что в настоящее время практически ни одно из государств не руководствуется данной теорией, почти все из них в той или иной степени используют налоги в качестве метода экономического регулирования. Да и сама теория, приобретя новое содержание, претерпела значительные изменения и именуется сейчас **неоклассической**. Эта теория также исходит из предположения, что рыночная экономика обладает естественно присущим ей потенциалом саморегулирования, но допускает государственное регулирование экономических процессов. Это регулирование должно быть направлено на то, чтобы устранить препятствия, мешающие действию законов свободной конкуренции, и не должно ограничивать рынок с его естественными саморегулирующими законами, способными без какой-либо помощи извне достигнуть экономического равновесия. Стабилизирующим для экономики фактором выступает сокращение государственных расходов и, как следствие этого, сокращение налогов и государственных займов. В этом качестве неоклассическая теория смыкается с теорией экономики предложений, согласно которой все государственное регулирование посредством налогов сводится к их сокращению до определенного минимума.

К неоклассическим теориям относят и **теорию монетаризма**, которая исходит из необходимости сокращения вмешательства государства в экономику, которой присуще внутреннее автоматическое саморегулирование, обусловленное действием рыночных механизмов конкуренции и стихийного ценообразования. Налоговая составляющая теории монетаризма ориентирует госу-

дарство на сокращение налогов с производителей с целью увеличения их инвестиционных возможностей, перенос налогового бремени на потребителей посредством увеличения доли косвенных налогов, изъятие лишнего количества денег из обращения посредством налогов и займов, экономию бюджетных средств, в том числе путем сворачивания социальных программ, достижения бездефицитного бюджета, обеспечение стабильности денежной системы.

Оценивая рассмотренные выше теории, следует сказать, что все они исходят из предпосылки, что само существование налогов является общественно необходимым, как и наличие государства, которое содержится за счет этих налогов. В то же время большинство теорий основаны на следующих предположениях:

- 1) налоги устанавливаются в интересах общества;
- 2) интересы государства и общества в процессе осуществления налогообложения в целом совпадают;
- 3) чем богаче государство, тем лучше, так как богатое государство может дать своим гражданам больше, чем бедное.

В итоге все теории невольно исходят из принципа «максимально возможного (хотя и рационального) налогообложения».

## 2 СУЩНОСТЬ НАЛОГА, ЕГО ЭЛЕМЕНТЫ, ВИДЫ И ФУНКЦИИ

### 2.1 Признаки налога

Государство может существовать лишь тогда, когда обладает определенной материально-финансовой базой, т.е. имеет деньги для содержания своего аппарата и покрытия расходов, возникающих в процессе реализации им своих функций. Деньги можно получить, реализуя произведенный товар (работы, услуги), т.е. осуществляя деятельность в сфере материального производства. Однако государственная деятельность по своей природе относится к управленческой, в процессе которой не создается новой стоимости в виде товара, выразителем стоимости которого выступают деньги. Поэтому государство вынуждено искать деньги для осуществления своей деятельности.

Государство может добывать себе денежные средства следующими способами. Во-первых, это государственные займы (внутренние или внешние). Во-вторых, государство использует в качестве источника дохода сдачу своего имущества в пользование. Например, сдает в аренду земельные участки, находящиеся в его собственности, взимая за это плату. В-третьих, государство взимает плату за те или иные свои услуги, выступая в качестве их продавца. Но основным методом, посредством которого современное государство добывает себе необходимые денежные средства, выступают налоги.

Налог представляет собой сложное многогранное явление, являясь одновременно материальной, экономической и юридической категорией (рис. 2.1).

**Материальным** признаком налога выступает то, что он выражает собой определенную сумму денег, которые налогоплательщик обязан отдать государству.

**Экономическими** признаками налога являются следующие:

- 1) налог выражает распределение совокупного общественного продукта в пользу государства;
- 2) налог носит денежную форму;
- 3) налог является безвозвратным платежом;
- 4) уплата налога носит безэквивалентный характер;

- 5) при уплате налога происходит смена формы собственности;  
 6) налог порождает стабильное экономическое отношение с государством.

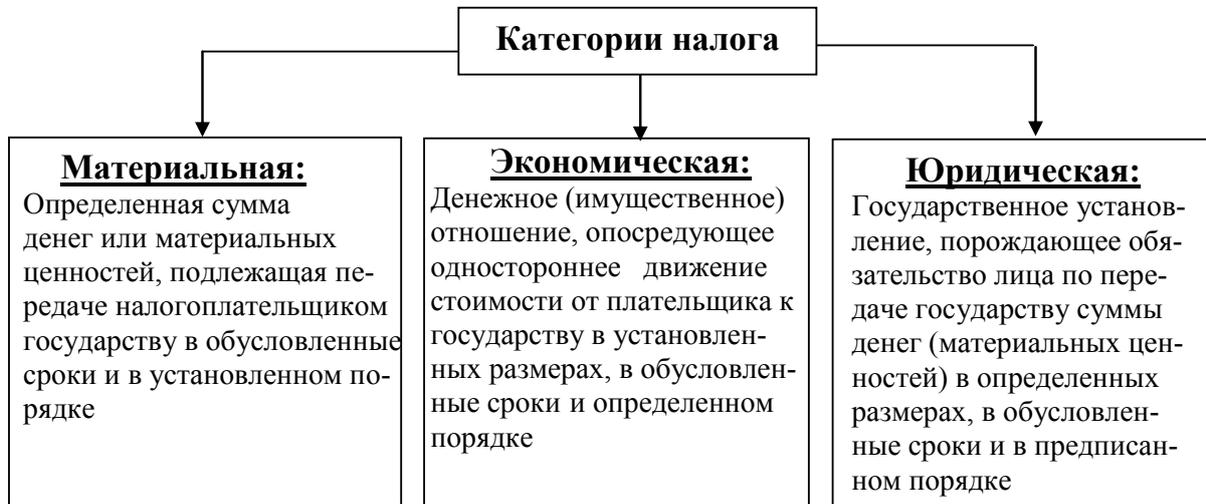


Рис. 2.1 — Категории налога

Рассмотрим содержание этих признаков.

**1. Налог выражает распределение совокупного общественного продукта.** Государственный аппарат, как отмечалось, не производит стоимости, реализация которой могла бы дать государству деньги. Поэтому оно вынуждено изымать посредством налога деньги у тех, кто их имеет. С экономической точки зрения это означает, что посредством установления и взимания налога государство **обращает часть произведенного совокупного общественного продукта в свою пользу.** В силу этого налоговые отношения носят **распределительный** характер.

**2. Налоги выражают собой денежные отношения.** В современной экономике **налоги имеют денежную форму.** Соответственно этому налоговые отношения представляют собой денежные отношения. Налог — это **материальный платеж**, т.е. уплата налога выражает отчуждение имущества (денег) налогоплательщиком в пользу государства. Этим налог отличается от всякого рода личных повинностей (в том числе и трудовых), когда гражданин обязан отработать в пользу государства определенное количество дней в году, что может иметь форму так называемых общественных работ, либо выполнить для государства иную работу.

**3. Уплата налога означает безвозвратное взимание денег (материальных ценностей).** При уплате налога имеет место одностороннее движение стоимости: от плательщика к государству. Этим налог отличается от возвратных платежей (например, государственных займов), при которых деньги движутся сперва от плательщика к государству, а затем обратно — от государства к плательщику (то есть деньги возвращаются). Безвозвратность одновременно означает бессрочность изъятия денег, т.е. они не будут возвращены ни в каком будущем.

**4. Налог является безэквивалентным платежом.** Налог опосредует одностороннее движение стоимости в денежной форме, не сопряженное встречным движением стоимости в товарной форме. Налог не является платой за какие-либо товары или государственные услуги, а выступает безвозмездным изъятием денег. Этим налог отличается от такой разновидности платежей, как плата за пользование государственным имуществом, которая хотя и устанавливается государством в одностороннем порядке, но выступает относительным эквивалентом некоторого встречного удовлетворения (например, плата за пользование земельным участком, плата за пользование водными ресурсами и т.п.). При этом навстречу плате движется право пользования имуществом.

**5. Уплата налога влечет изменение формы собственности на предмет налогового платежа.** В процессе уплаты налога происходит смена формы собственности на денежные средства (при денежной форме налога) или материальные ценности (при натуральной форме налога), выступающие предметом налогового платежа, с частной на государственную. Налогообложение выражает собой процесс отчуждения собственности в пользу государства, а само налоговое отношение представляет собой отношение, возникающее между собственниками, одним из которых выступает государство, по поводу изменения права собственности на предмет налогового платежа с частной на государственную.

**6. Налог выражает собой стабильное отношение с государством.** Стабильность этого отношения определяется тем, что налог устанавливается не индивидуальным, а нормативным правовым актом. Если конкретный субъект обладает некоторым объектом налогообложения, то он становится носителем налогового обязательства, которое будет существовать столько, сколько бу-

дет существовать этот субъект и принадлежащий ему объект налогообложения. Стабильность налогового отношения не сводится к систематичности платежей в пользу государства. Для налогоплательщика уплата суммы налога может носить характер единичного платежа (например, налог на имущество уплачивается гражданином один раз в год) или даже вообще носить достаточно случайный характер (например, уплата налога на доходы со случайного заработка). Речь идет не о систематичности и постоянстве самих выплат суммы налога, а о стабильности налоговых отношений. Уплата гражданином суммы налога на имущество не влечет прекращения самого налогового отношения, а означает, что налогоплательщик уплатил сумму налога в текущем налоговом периоде, но должен ее выплатить в последующем налоговом периоде. И это будет продолжаться до тех пор, пока существует находящееся в его собственности имущество (объект налога) и пока существует он сам (субъект налога). Заметим также, что юридические лица обязаны вступать в налоговые отношения с государством путем постановки на налоговый учет уже в момент своего образования, т.е. когда объект налогообложения (например, полученный доход) еще не возник. Состоит налогоплательщик в налоговом отношении и тогда, если в силу отсутствия объекта налогообложения (например, отсутствия налогооблагаемой прибыли) он не является носителем обязанности по уплате налога: при любых обстоятельствах он должен вести учет налогооблагаемого объекта, представлять текущую налоговую отчетность, внести налоговую декларацию по окончании налогового периода.

Таким образом, существование налогового отношения не определяется наличием обязательства по уплате налога. Это определяет длительность и стабильность налогового отношения.

**К юридическим признакам налога относятся следующие:**

- 1) налог устанавливается только государством в лице уполномоченного на то органа;
- 2) налог может существовать только в правовой форме;
- 3) налог является односторонним установлением государства;
- 4) установление налога порождает финансовое обязательство налогоплательщика, исполнение которого обеспечивается принудительной силой государства и мерами юридической ответственности;

- 5) налог носит принудительный характер;
- б) осуществляемое посредством уплаты налога изъятие денег носит правомерный характер.

Рассмотрим содержание указанных признаков.

**1. Налог — это установление государства.** Налог может установить только государство. При этом государство действует, опираясь на свои полномочия как субъекта политической власти. Никакой негосударственный субъект не может установить и ввести налог. Этим признаком налог отличается от любых других обязательных платежей, устанавливаемых негосударственными субъектами (отчислений, предусмотренных религиозными канонами; сборов, устанавливаемых органами общественного самоуправления граждан; обязательных взносов, вытекающих из членства в той или иной хозяйственной, политической или общественной организации, и т.п.). При этом налоговое законодательство большинства стран предусматривает, что право устанавливать налог имеет строго определенный государственный орган; установление налога производится актом строго определенной формы (обычно законом); принятие этого правового акта должно производиться в установленном порядке. Только при выполнении этих условий налог считается законно установленным и порождает обязанность юридических лиц и граждан по его уплате. Это выражает признак «законности установления налога».

**2. Налог существует только в правовой форме.** Чтобы установить и ввести налог, государство должно принять соответствующий правовой акт. Элементы налога и другие условия налогообложения также могут быть установлены только посредством правового акта. Правовая форма налога отличает его от всякого рода платежей, сборов, взносов, в основе которых лежат акты, не являющиеся правовыми (решения негосударственных организаций, собраний граждан и т.п.).

**3. Налог — это одностороннее установление государства.** Государство, устанавливая налог, не согласовывает этот вопрос ни с каждым налогоплательщиком в отдельности, ни с отдельными их группами, ни с народом в целом в лице каких-либо его представителей. Налог устанавливается государством в одностороннем порядке в силу его собственного волеизъявления, закрепленного в соответствующем правовом акте.

Право государства на установление налогов характеризуется через категорию «налоговый суверенитет». **Налоговый суверенитет** — право государства устанавливать любые налоги на любые объекты, связанные с этим государством, проводить любую налоговую политику в своих национальных границах. Налоговый суверенитет государства с юридической точки зрения неограничен.

Односторонний характер установления налога отличает его от денежных платежей, производство которых возникает в силу обязанностей, вытекающих из двусторонних сделок (например, гражданско-правовых договоров, договоров государственного займа и кредитования).

**4. Установление налога порождает налоговое обязательство.** Принятие правового акта, посредством которого устанавливается налог, приводит к возникновению у юридических и физических лиц, обладающих статусом налогоплательщика, налогового обязательства. Субъектами этого обязательства выступают налогоплательщик и государство, представленное своим соответствующим органом. В силу этого обязательства налогоплательщик обязан осуществить уплату налога, а государство в лице уполномоченных на то органов вправе требовать его уплаты. Если налогоплательщик исполняет свое налоговое обязательство ненадлежащим образом (уклоняется от уплаты налога, выплачивает его в размере меньшем, чем положено, нарушает установленные сроки и порядок уплаты налога и т.д.), государство может привлечь такого налогоплательщика к юридической ответственности, установленной этим же государством.

**5. Налог носит принудительный характер.** Принудительный характер налога проявляется в следующем. Налог устанавливается и вводится государством против воли и желания налогоплательщиков, т.е. принудительно. При уплате налога его плательщик в принудительном порядке лишается части своей собственности. Если налогоплательщик не выполнит своего налогового обязательства, то государство осуществляет взимание недоимки (неуплаченной в срок суммы налога) в принудительном порядке. Принудительный характер налога отличает его от государственных займов, добровольных пожертвований, гуманитарной помощи, когда деньги поступают государству в силу добровольного волеизъявления владельца денег.

**6. Изъятие денег, осуществляемое посредством уплаты налога, носит правомерный характер.** Несмотря на то, что, с одной стороны, при взимании налога изъятие денег у налогоплательщика происходит против его воли и желания, и на то, что, с другой стороны, налог — это всегда завладение государством чужими деньгами, оно становится их собственником на правомерных основаниях. В силу этого налог можно считать специфическим прекращением права собственности у одного лица (налогоплательщика) и возникновения этого права у другого лица (государства). Этим налог отличается от принудительного, но неправомерного отчуждения собственности (кражи, грабежа, разбоя и т.п.). Налог не является карой за какое-либо совершенное налогоплательщиком правонарушение или наказанием за его противоправное поведение. Этим налог отличается от таких оснований прекращения права собственности, как конфискация, штраф, возмещение причиненного вреда и т.п., в основе которых лежит противоправное поведение лица.

## 2.2 Определение налога

Существует множество определений понятия «налог». Определения налога можно подразделить на **легальные** (заложенные в текстах нормативно-правовых актов) и **доктринальные** (предложенные учеными в своих трудах и отражающие их понимание данной категории).

Согласно одному из представленных в экономической литературе определений, **налоги** представляют собой обязательные, безвозмездные, невозвратные платежи субъектов хозяйствования и населения органам государственного управления [1]. По мнению других авторов, под **налогом** понимается взимаемый на основе государственного принуждения и носящий характер наказания или компенсации обязательный безвозмездный платеж [2]. По мнению С.Г. Пепеляева [3], **налог** — единственно законная (устанавливаемая законом) форма отчуждения собственности физических и юридических лиц на началах обязательности, индивидуальной безвозмездности, безвозвратности, обеспеченная государственным принуждением, не носящая характер наказания или контрибуции, с целью обеспечения платежеспособности субъек-

тов политической власти. На наш взгляд, наиболее полно признаки налога отражает следующее доктринальное определение [4]: **налог — это принудительное изъятие государством в целях финансового обеспечения своей деятельности денежных средств, принадлежащих на праве собственности организациям и физическим лицам, осуществляемое на основе правового акта, принятого надлежащим государственным органом и в надлежащей форме; производимое в определенных размерах и в установленном порядке; носящее обязательный, безвозвратный и безвозмездный характер.**

Легальное (законодательное) определение налога дается в Налоговом кодексе РФ. Кодекс гласит, что **налог — это обязательный, индивидуальный 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** (п. 1 ст.8 НК РФ). Необходимо отметить, что это достаточно точное и научно корректное определение налога, отвечающее потребностям правового регулирования налоговых отношений и практике осуществления налоговой деятельности государства применительно к условиям РФ.

Под налогом понимается **платеж**, т.е. обязательство, исполняемое в **денежной форме** путем уплаты наличных или перечислением безналичных денежных средств. Не предусмотрено взимание налогов в другой форме, кроме денежной. Отчуждаемые денежные средства должны **принадлежать налогоплательщику** либо на **праве собственности**, либо на **праве хозяйственного владения**. Право собственности, право хозяйственного владения и право оперативного управления представляют собой институты гражданского права (см. ст. 209, 216, 294, 296 ГК РФ). В соответствии с п. 1 ст. 11 НК РФ для целей налогообложения они имеют то же значение, что и в гражданском законодательстве.

Определение налога как платежа с организаций и физических лиц означает, что не предусмотрено уплаты налогов для объединения (ассоциации) организаций, объединения физических лиц (в ассоциацию, профессиональный союз, общину или семью), на часть организации (подразделение, филиал).

Этот платеж является **обязательным**, т.е. он вносится по воле государственной власти вне зависимости от мнений налогоплательщика. К налоговым отношениям не применяются нормы гражданского законодательства, т.к. налоговые отношения не основаны на равенстве сторон.

Платеж является **индивидуально безвозмездным**, т.е. налоговое обязательство возникает у конкретного лица, которое обязано лично исполнить соответствующее налоговое обязательство и несет полную ответственность за его неисполнение или ненадлежащее исполнение, и государство не обязано предоставлять налогоплательщику никаких компенсаций или услуг взамен этого платежа. Как член общества налогоплательщик может получать права, услуги, имущество или иные блага за счет средств, собранных при налогообложении, но такое предоставление не обусловлено уплатой налога конкретным налогоплательщиком.

Налог представляет собой платеж, взимаемый **в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований**. Ограничение целей взимания налогов, установленное законодательством, означает, что к налогам не должны относиться обязательные платежи, взимаемые с целями содержания отдельных государственных органов.

Рассмотрим соотношение налога с другими обязательными платежами, входящими в состав государственных доходов.

1. Отличие налога от **государственных сборов**. 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)». Законодатель называет сбор **взносом**, в отличие от налога, который назван платежом. В этом подчеркивается разовый характер сбора. Законодатель также не устанавливает обязательность денежной формы данного взноса. Кроме того, законодатель не указывает на обязательность внесения сбора за счет денежных средств, принадлежащих собственнику. Допускается уплата сбора третьими лицами.

Этот взнос является **обязательным**, т.е. имущественные отношения, связанные со сборами, основываются не на равенстве сторон, а на **властном подчинении** одной стороны (плательщика) другой (государству). Необходимость внесения сбора определяется волей государственной власти независимо от волеизъявления потенциальных плательщиков сборов. **Уплата сбора** дает плательщику право требовать от государственных органов совершения определенных действий. Под юридически значимыми действиями понимаются любые действия государственных органов и их должностных лиц, совершаемые в интересах плательщиков сборов. К таким действиям относятся, например, регистрация предприятия, выдача определенных документов или предметов. Частный вид совершения юридически значимых действий — предоставление плательщику сбора определенного права, которое может оформляться выдачей лицензии.

Приведенное в п. 2. ст. 8 НК РФ определение не содержит указания на **цель** взимания сбора. Если налог может взиматься только в целях финансового обеспечения деятельности государства, то при взимании сборов могут преследоваться и иные цели, например финансовое обеспечение деятельности отдельного государственного органа.

2. Отличие налогов от **платы**. Плата — это платеж государству за пользование объектами, находящимися в государственной собственности или отнесенными к фискальной монополии государства. Основное отличие налога от платы заключается в том, что налог является безвозмездным и безэквивалентным платежом, а плата — возмездным и эквивалентным; налог опосредует финансовое отношение, а плата — гражданско-правовое, где государство выступает в роли субъекта гражданского права. Уплатив плату, лицо получает ее эквивалент в виде права пользования тем или иным объектом.

3. Отличие налога от **государственной пошлины**. Государственная пошлина — обязательный платеж, взимаемый за совершение юридически значимых действий и (или) выдачу документов уполномоченными на то государственными органами или должностными лицами (Закон «О государственной пошлине»). Отличие пошлины от налога заключается в том, что пошлины связаны с получением встречной услуги со стороны государства,

поэтому данный платеж носит относительно эквивалентный характер. Эта услуга носит публично-правовой характер и оказывается государственным органом, реализующим свои государственно-властные функции. При уплате налога, как уже отмечалось, встречной услуги со стороны государства нет вообще.

## 2.3 Элементы налога

### 2.3.1 Понятие «элементы налога»

При установлении налога государству каждый раз необходимо решать следующие вопросы: кто будет плательщиком, за что или в связи с чем это лицо будет платить налог, в каких размерах и каким образом оно будет выполнять свое налоговое обязательство, надо ли каким-то лицам сделать определенное послабление или совсем освободить их от уплаты и т.д. Перечисленные вопросы принято именовать «элементы налога», их также определяют в правовом акте. Установление налога предполагает не только обозначение вида налога, но и определение его элементов.

**Элементы налога — это регламентированные налоговым законодательством составные части налога, определяющие условия его применения.**

Каждый налог представляет собой комплекс элементов. Элементы налога подразделяются на основные (сущностные), дополнительные (факультативные) и специфические (рис. 2.2).

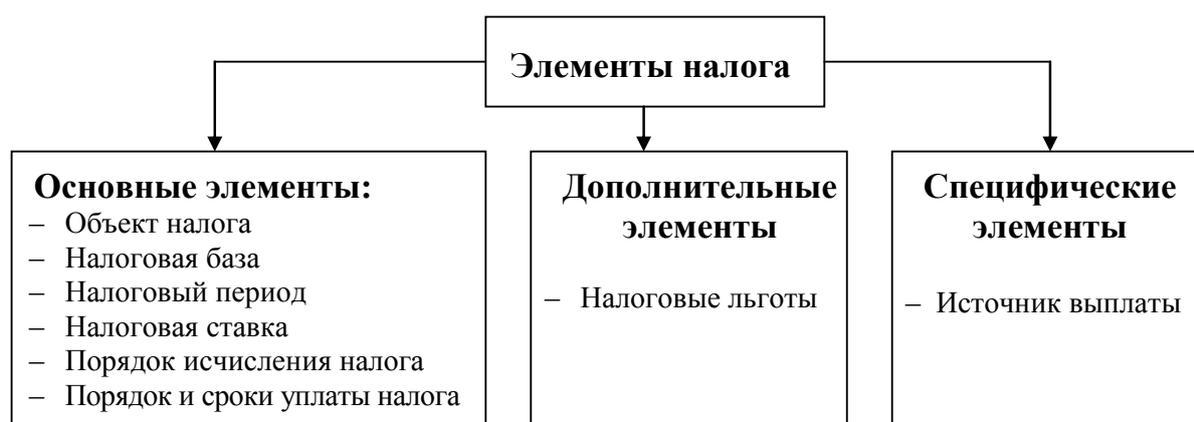


Рис. 2.2 — Элементы налога

**Основными элементами** налога считаются те, отсутствие или неопределенность которых делает налог не установленным.

Состав основных элементов налога определяется Налоговым кодексом (п. 1 ст. 17).

К числу **дополнительных элементов** Налоговый кодекс относит налоговые льготы, указывая при этом, что в необходимых случаях при установлении налога законодательством о налогах и сборах могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком (п. 2 ст. 17 НК). Отсутствие дополнительных элементов не освобождает налогоплательщика от обязанностей по его уплате.

**Специфические элементы** налога могут быть свойственны каким-то конкретным видам налогов. Например, при косвенных налогах предусматривается такой их элемент, как источник выплаты налога, который заключается в том, что налогоплательщик обязан включить в цену товара специальную надбавку, предназначенную обеспечить этого налогоплательщика денежными средствами, необходимыми для уплаты налога.

Заметим, что Налоговый кодекс не включает налогоплательщиков в состав элементов налога. Однако, согласно всем имеющимся теоретическим воззрениям, налогоплательщики входят в этот перечень и обозначаются в нем как «субъект налога».

Рассмотрим названные выше элементы налога (или, пользуясь терминологией Налогового кодекса, элементы налогообложения).

### 2.3.2 Субъект налога

**Субъект налога** — это лицо, обязанное платить налог. Налоговый кодекс именует субъект налога налогоплательщиком. Правовой статус субъекта налога обычно зависит от того, кем он является:

- 1) юридическим или физическим лицом;
- 2) резидентом или нерезидентом.

При решении вопроса о признании лица субъектом налога используются следующие принципы: принцип личного закона; принцип территориальности; принцип резидентства.

В соответствии с *принципом личного закона* к уплате налогов привлекаются лишь национальные юридические лица и граждане данного государства. Иностранные юридические лица, осуществ-

ляющие свою деятельность на территории страны налогообложения, а также иностранные граждане, временно или постоянно проживающие в этой стране, к уплате налогов не привлекаются, т.е. пользуются так называемым «налоговым иммунитетом».

Согласно *принципу территориальности* определяющими для налога выступают не столько свойства лица, сколько объекты налога — к его уплате привлекаются все лица, имеющие объект, облагаемый налогом в соответствии с законодательством страны налогообложения. При этом гражданство, национальная принадлежность или место пребывания самого налогоплательщика не имеет существенного значения.

Обычно принцип территориальности дополняется *принципом резидентства* (от лат. *residens* — сидящий, пребывающий). В соответствии с этим принципом налогоплательщики подразделяются на *резидентов*, т.е. лиц, имеющих постоянное или сравнительно длительное местопребывание в стране налогообложения, и *нерезидентов*, чье пребывание в стране налогообложения носит временный или разовый характер, либо вообще не находящихся в стране налогообложения, но имеющих на территории данной страны объект, подлежащий налогообложению.

Признание лица *резидентом* производится на основании критерия, именуемого в теории налогообложения «налоговый домициль».

**Налоговый домициль** (от лат. *domicillum* — местопребывание, местожительство) — совокупность предусмотренных налоговым законодательством признаков, дающих основание для признания физического или юридического лица резидентом. В налоговом деле эти признаки обычно именуют «тестами».

В качестве этих тестов в отношении физических лиц могут использоваться различные признаки и критерии, например:

- 1) тест физического присутствия (где человек находится в данный момент, там он и должен платить налоги);
- 2) тест продолжительности пребывания;
- 3) тест гражданства (гражданин данной страны должен платить налоги своему государству, где бы он ни находился);
- 4) тест места расположения привычного (постоянного места жительства);
- 5) тест места обычного проживания;

б) тест центра жизненных интересов.

В соответствии с налоговым законодательством Российской Федерации физические лица относятся к резидентам в том случае, если они фактически находятся на территории Российской Федерации и не менее 183 дней в календарном году. Таким образом, в данном случае имеет место совмещение теста физического присутствия и теста продолжительности пребывания в России как стране налогообложения.

Для признания организации резидентом в разных странах применяются различные критерии (или их комбинации).

**Тест инкорпорации.** Организация признается резидентом в стране, в которой эта организация была создана (зарегистрирована).

**Тест юридического адреса.** Организация признается резидентом в стране, в которой был зарегистрирован юридический адрес этой организации. Например, в соответствии с французским налоговым законодательством корпорация признается резидентом Франции, если она зарегистрирована (инкорпорирована) во Франции в качестве юридического лица.

**Тест места нахождения фактического управления.** Организация признается резидентом в стране, в которой расположены органы управления данной организации. Например, компания признается резидентом Австрии, если органы управления этой компании находятся в данной стране.

**Тест места осуществления фактического управления.** Например, компания признается резидентом Великобритании, если заседания совета директоров компании наиболее часто проводятся на территории Великобритании.

**Тест деловой цели.** Организация признается резидентом в стране, в которой совершается основной объем деловых операций этой организации. Например, компания признается резидентом Италии, если эта компания реализует основные деловые цели на территории Италии.

**Тест резидентства лиц, контролирующей деятельность организации.** В соответствии с законодательством Соединенных Штатов доходы иностранной корпорации, контролируемой резидентами США, подлежат налогообложению по правилам законодательства США. Такой порядок был введен для того, чтобы пресечь уклонение от уплаты американских налогов путем использо-

вания иностранных корпораций, находящихся под юрисдикцией государств с низкими налогами.

В России признается тест инкорпорации: организация признается резидентом, если она образована на территории и в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Помимо фигуры «субъект налога» выделяют также фигуру, именуемую в налоговой науке «носитель налога». Эта фигура возникает в силу имеющего место при уплате некоторых видов налогов, именуемых «косвенными», переложения налога с налогоплательщика на другое лицо — «носителя налога», которое и выступает фактически его плательщиком. **Носитель налога** — это лицо, которое выступает фактическим плательщиком налога в результате его переложения с налогоплательщика на данное лицо.

### 2.3.3 Объект и предмет налога

**Объект налогообложения** — реализация товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, расход или иное обстоятельство, имеющее стоимостную, количественную или физическую характеристику, с наличием которого законодательство о налогах и сборах связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога. Каждый налог имеет самостоятельный объект налогообложения, определяемый в соответствии с частью второй Налогового Кодекса. Не существует налога в форме взимания денег просто так, любой налог взимается в связи с чем-то, т.е. при наличии объекта налогообложения. **Объект налога** — это юридический факт, с которым закон обуславливает возникновение налогового обязательства.

**Предмет налога** является материальным выражением объекта налога.

Объектом налогообложения могут являться операции по реализации товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, стоимость реализованных товаров (выполненных работ, услуг) либо иной объект, имеющий стоимостную, количественную или физическую характеристики, с наличием которого у налогоплательщика законодательство о налогах и сборах связывает возник-

новение обязанности по уплате налога. Таким образом, объект налогообложения должен соответствовать двум условиям:

1) иметь стоимостную, либо физическую, либо количественную характеристику;

2) наличие этого объекта у налогоплательщика связывается с обязанностью по уплате налогов.

*Стоимостная* характеристика означает, что объект может быть оценен в деньгах. Под *количественной* характеристикой понимают такие характеристики, которые выражают внешнюю определенность объекта: его величину, число, объем, т.е. объект может быть измерен. К *физическим* характеристикам можно отнести особенности, свойства, а также технические характеристики.

Каждый налог имеет самостоятельный объект налогообложения, при этом в статьях 38—42 НК РФ устанавливаются значения общих понятий и терминов.

Под **имуществом** понимаются виды объектов гражданских прав (за исключением имущественных прав), относящихся к имуществу в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации.

**Товаром** для целей Налогового Кодекса признается любое имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации. В целях регулирования отношений, связанных с взиманием таможенных платежей, к товарам относится и иное имущество, определяемое Таможенным кодексом Российской Федерации.

**Работой** для целей налогообложения признается деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы для удовлетворения потребностей организации и (или) физических лиц.

**Услугой** для целей налогообложения признается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности.

**Реализацией товаров, работ или услуг** организацией или индивидуальным предпринимателем признается соответственно передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результа-

тов выполненных работ одним лицом для другого лица; возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу. В отдельных случаях, предусмотренных Налоговым Кодексом, передача права собственности на товары происходит и на безвозмездной основе.

**Доходом** признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая в соответствии с главами «Налог на доходы физических лиц», «Налог на прибыль организаций» Налогового Кодекса. Доходы налогоплательщика могут быть отнесены к доходам от источников в Российской Федерации или к доходам от источников за пределами Российской Федерации.

**Дивидендом** признается любой доход, полученный акционером (участником) от организации при распределении прибыли, остающейся после налогообложения (в том числе в виде процентов по привилегированным акциям), по принадлежащим акционеру (участнику) акциям (долям) пропорционально долям акционеров (участников) в уставном (складочном) капитале этой организации. К дивидендам также относятся любые доходы, получаемые из источников за пределами Российской Федерации, относящиеся к дивидендам в соответствии с законодательствами иностранных государств.

**Процентами** признается любой заранее заявленный (установленный) доход, в том числе в виде дисконта, полученный по долговому обязательству любого вида (независимо от способа его оформления). При этом процентами признаются, в частности, доходы, полученные по денежным вкладам и долговым обязательствам.

#### **2.3.4 Налоговая база, масштаб налога, единица обложения**

Определившись с субъектом, объектом и предметом налога, необходимо решить, по каким параметрам исчислять сумму налога. Например, необходимо установить налог, который должны платить владельцы автомашин. Можно установить, что каждый

собственник автомобиля будет платить в год одинаковую сумму. Такое налогообложение будет несправедливым, так как владельцы дорогих и дешевых автомобилей будут платить налог в одинаковом размере. Можно взять за основу стоимость машины. Но в условиях рыночной экономики цены характеризуются большим разбросом, поэтому такой показатель нельзя считать достаточно надежным. Может оказаться, что один и тот же автомобиль по разным причинам продается по разным ценам. В результате владельцы абсолютно одинаковых автомобилей будут платить разные по размерам налоги, что также несправедливо. И такие вопросы возникают при установлении любого налога. Решаются они посредством следующих категорий.

**Масштаб налога** — это установленные законом параметры измерения предмета налога. Масштаб налога определяется через стоимостные и физические показатели предмета налога. Так, налоговое измерение жилого дома как предмета налогообложения можно произвести через его объем, площадь, количество окон, количество входных дверей, стоимость дома и т.п. Доля масштаба выражается в **единицах налогообложения**. В итоге в данном случае мы будем иметь «объемный масштаб», где единицей обложения выступит кубический метр; «оконный масштаб», где единицей выступит одно окно; «печной масштаб», «стоимостной масштаб», где единицей выступит один рубль, и т.п.

Количество единиц обложения в предмете налога выражает показатель, именуемый «налоговая база». **Налоговая база** — количественная характеристика предмета налога, выраженная в единицах обложения, установленных для данного вида налога. Налоговую базу называют также *основой налога*, так как сумма налога исчисляется путем применения ставки налога к величине налоговой базы. Согласно Налоговому кодексу **налоговая база** представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристики объекта налогообложения (ст. 53). Налоговая база измеряется в тех единицах, которые заложены в качестве единицы масштаба налога, выражая собой единицу обложения.

Размер налоговой базы может определяться с помощью следующих **методов** (табл. 2.1).

Таблица 2.1 — Методы определения налоговой базы

Метод	Характеристика метода
Прямой способ	Измерение налоговой базы на основе объективно существующих и документально подтвержденных показателей
Способ «по аналогии»	Измерение налоговой базы путем сравнения предмета налога с аналогичным
Косвенный способ	Определение налоговой базы на основе косвенных признаков. Пример: доход лица определяется исходя из его расходов
Условный способ	Определение налоговой базы исходя из некоторой условной или предполагаемой единицы. Пример: сумма дохода в целях налогообложения может определяться не из цены фактической реализации, а исходя из средней рыночной цены.
Паушальный способ	Определение налоговой базы независимо от ее реального размера. Пример: уплата единого налога на вмененный доход индивидуальными предпринимателями не зависит от суммы полученного дохода

В соответствии с Налоговым кодексом *налогоплательщики-организации* исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных регистров бухгалтерского учета и (или) на основе иных документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих или связанных с налогообложением. При обнаружении ошибок (искажений) в исчислении налоговой базы, относящейся к прошлым периодам, в текущем (отчетном) периоде перерасчет налоговых обязательств производится в периоде совершения ошибки. Если определить конкретный период невозможно, корректируются налоговые обязательства отчетного периода. *Индивидуальные предприниматели* исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных учета доходов и расходов и хозяйственных операций в порядке, определяемом Налоговым кодексом. Остальные налогоплательщики — *физические лица* — исчисляют налоговую базу на основе получаемых данных об облагаемых доходах от организаций, где был получен доход, а также данных собственного учета облагаемых доходов.

### 2.3.5 Налоговая ставка

**Налоговая ставка** (ставка налогообложения, норма налога) представляет собой величину налоговых отчислений на единицу измерения налоговой базы. Умножение ставки налогообложения на количество единиц налоговой базы определит сумму налогового платежа. Например, налоговая ставка по налогу на доходы физических лиц составляет 13 процентов. Налоговая база, исчисленная исходя из дохода, полученного физическим лицом, составила 100 тыс. рублей. В результате сумма налога составит 13 тыс. рублей.

Ставки налога классифицируются по различным основаниям (рис. 2.3).

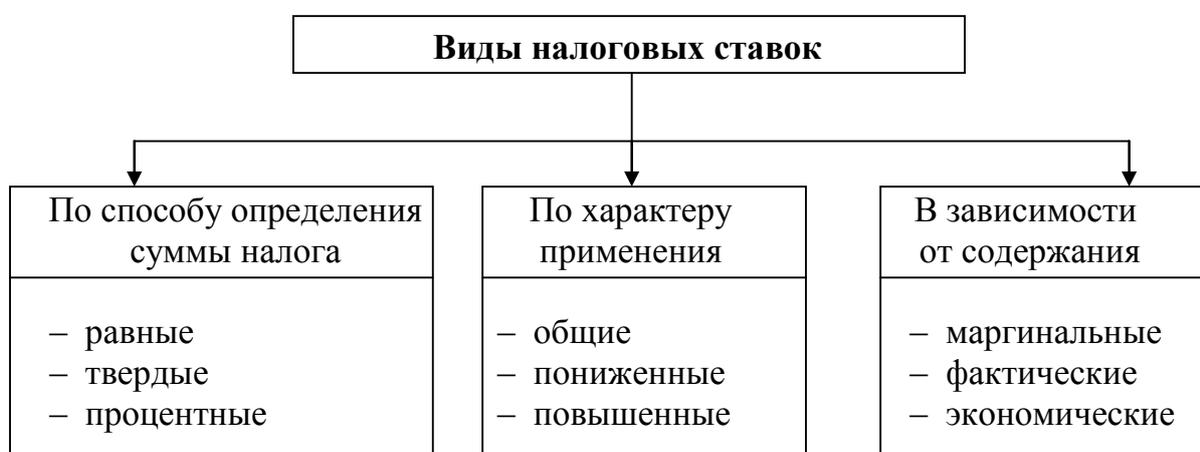


Рис. 2.3 — Классификация налоговых ставок

*Равные ставки* означают, что для каждого налогоплательщика устанавливается равная сумма налога. При этом имущественное положение налогоплательщиков не учитывается. Примером может служить применяемый в ранние времена подушный налог (налог с каждой души, т.е. с каждого человека), когда со всех налогоплательщиков взимается налог в одинаковом размере.

*Твердые (тождественные) ставки* означают, что на каждую единицу налогообложения установлен фиксированный размер налога (например, 1 рубль за каждый литр реализованной подакцизной продукции).

*Процентные ставки* означают, что размер налога выражен в процентах от стоимостной величины налоговой базы. Например, ставка налога на прибыль составляет 24 процента от полученной прибыли.

*Общие ставки налога* выражают общий режим налогообложения; *повышенные* или *пониженные* ставки выражают регулирующее воздействие государства на ту или иную сферу производства или продиктованы теми или иными соображениями государства о социальной справедливости. Повышенные ставки могут быть продиктованы стремлением государства получить себе как можно больше дохода.

*Маргинальными* (фр. *marginal* от лат. *margo* — край, граница) называются ставки, которые установлены налоговым законодательством.

*Фактическая ставка* определяется как отношение уплаченного налога к налоговой базе.

*Экономическая ставка* определяется как отношение уплаченного налога ко всему полученному доходу.

Налоговые ставки по федеральным налогам устанавливаются Налоговым кодексом. В случаях, указанных в НК, ставки федеральных налогов могут устанавливаться Правительством РФ в порядке и в пределах, определенных НК. По региональным и местным налогам налоговые ставки устанавливаются соответственно законами субъектов РФ, нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления в пределах, установленных НК.

### 2.3.6 Налоговый период

Под **налоговым периодом** понимается период времени, по истечении которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащего к уплате. Налоговый кодекс предусматривает, что 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. Так, налоговым периодом по налогу на добавленную стоимость является календарный месяц (за некоторыми исключениями). Налоговый период по налогу на прибыль равен календарному году.

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

В рамках одного налогового периода обложение налоговой базы может происходить по *кумулятивной* (накопительной) или *некумулятивной системе*, т.е. нарастающим итогом с начала периода.

### 2.3.7 Порядок исчисления налога

Как элемент налога **порядок** его исчисления представляет собой совокупность действий соответствующего лица по определению суммы налога, подлежащего к уплате. Выделяются следующие стадии исчисления налога (рис. 2.4):

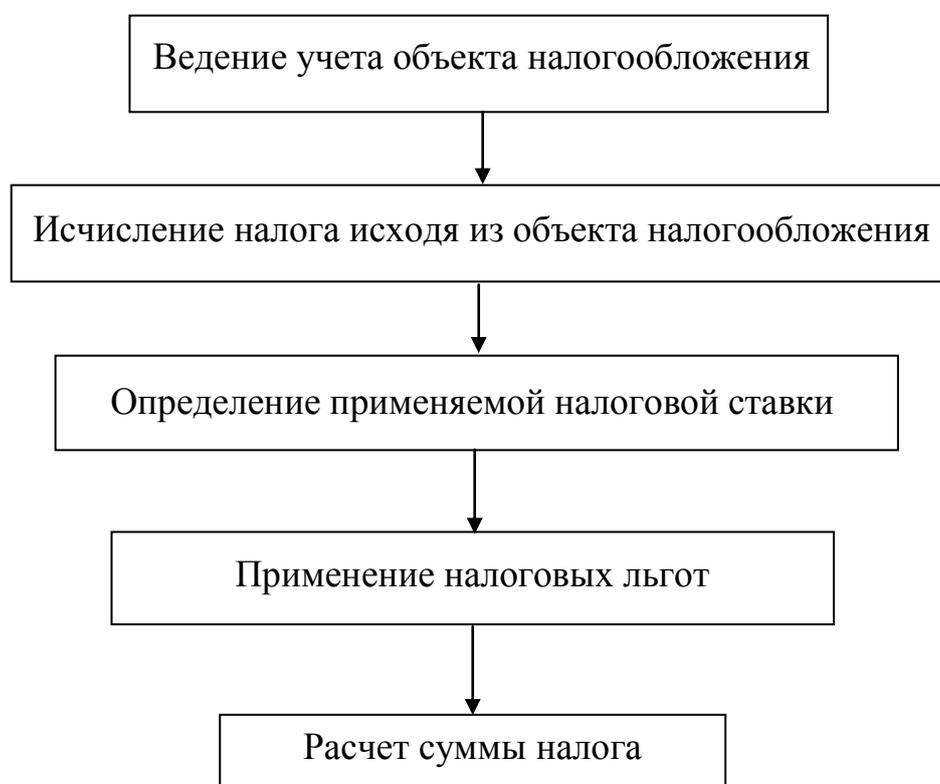


Рис. 2.4 — Порядок исчисления налога

*Обязанность по исчислению налога* может быть возложена:

- 1) на самого налогоплательщика (например, налог на прибыль организаций);
- 2) налоговые органы (например, земельный налог на физических лиц);
- 3) налоговых агентов (например, налог на доходы физических лиц, удерживаемый у источника выплаты дохода).

В случае если обязанность по исчислению налога возложена на налоговый орган, последний не позднее 30 дней до наступления срока платежа направляет налогоплательщику *налоговое уведомление*, в котором должны быть указаны размер налога, подлежащего уплате, расчет налоговой базы и срок уплаты налога. Налоговое уведомление может быть передано руководителю организации, физическому лицу (или их законным или уполномоченным представителям) лично под расписку или иным способом, подтверждающим факт и дату его получения. В противном случае налоговое уведомление направляется по почте заказным письмом и считается полученным по истечении шести дней с даты направления заказного письма (ст. 52 НК).

В зависимости от того, кто осуществляет исчисление налога, выделяют налоги **окладные**, которые исчисляют налоговые органы, и **неокладные**, исчисляемые самостоятельно налогоплательщиками или другими лицами. Исчисление окладных налогов завершается направлением налогоплательщику документа — налогового уведомления. При исчислении окладных налогов может применяться **кадастровый** метод исчисления налога.

Кадастр — это реестр, содержащий сведения об оценке и средней доходности объектов, классифицируемых по внешним признакам. Кадастры обычно используются для исчисления таких налогов, как земельный, налог на строения, промысловый. При налогообложении таких объектов учитываются внешние признаки предметов обложения: размер земельного участка и качество почвы (при земельном налоге); количество окон, дверей, размер строения; число рабочих и станков (при промысловом налоге), а не фактический доход, который данный объект (земельный участок, строение, производство) приносит владельцу. В настоящее время кадастровый способ применяют при уплате земельного налога, налога на имущество физических лиц (в части жилых домов, квартир, дач, гаражей и иных строений), где налоговой базой выступают не внешние признаки строения, а его инвентаризационная стоимость.

Ведение учета объекта налогообложения и исчисление налоговой базы во многом зависит от того, что выступает в качестве предмета налога: имущество, доход, действия и т.д. Но при всех обстоятельствах ведение учета объекта налога налогопла-

тельщиками должно осуществляться в рамках налогового учета, который по многим позициям совмещается с бухгалтерским учетом. **Налоговый учет** — система сбора и фиксации хозяйственной информации, необходимой для обеспечения исполнения налогового обязательства.

### 2.3.8 Порядок уплаты налога

**Порядок уплаты налога** — это установленные налоговым законодательством правила, в соответствии с которыми должен осуществляться переход предмета налогового платежа от налогоплательщика к государству. Если налог является денежным, то уплата налога выражается в передаче налогоплательщиком государству соответствующей денежной суммы. Если налог является натуральным, то уплата налога выражается в передаче налогоплательщиком государству соответствующих вещей. Порядок уплаты налога включает три основных элемента: способы, сроки и формы перехода предмета налогового платежа от налогоплательщика к государству.

В зависимости от лица, ответственного за исполнение налогового обязательства, существует два **способа уплаты налога**:

- 1) путем самостоятельной передачи предмета налогового платежа его плательщиком государству;
- 2) путем принудительного взимания предмета налогового платежа государством (в лице его органов или налоговых агентов) с налогоплательщика.

В настоящее время применяются следующие основные способы **самостоятельной** уплаты налога:

- 1) На основе декларации.

**Налоговая декларация** — официальное заявление налогоплательщика о наличии объекта налогообложения, величине налоговой базы и размере подлежащего в связи с этим налогового платежа за соответствующий налоговый период. На основе налоговой декларации производится уплата налога на прибыль организаций, налога на доходы физических лиц (если он не уплачивается у источника выплаты дохода), налога на добавленную стоимость, акцизов, земельного налога (за исключением физических лиц), социального налога и в некоторых других случаях.

2) На основе налогового уведомления. В таком порядке уплачивается, например, физическими лицами земельный налог.

3) Путем самостоятельного исчисления и внесения налогового платежа. Такой способ применяется, например, при уплате физическими лицами транспортного налога.

Основными способами **принудительной** (помимо воли налогоплательщика и без его участия) уплаты налога являются:

1) Удержание налога у источника выплаты дохода. В данном случае исчисление суммы налога производит лицо, выплачивающее доход налогоплательщику, взимая при этом сумму налога из выплачиваемого дохода. Это лицо именуется «источник выплаты дохода». В качестве такого лица выступает, например, организация, выплачивающая заработную плату своим работникам. Источник выплаты дохода при удержании налога с этого дохода выполняет функции налогового агента государства. Удержанная сумма налога подлежит перечислению в бюджет в установленные сроки. При невыполнении этой обязанности источник выплаты дохода привлекается к установленной ответственности.

2) Принудительное взимание налога с лиц, уклоняющихся от его уплаты. К такому способу прибегают налоговые органы в тех случаях, когда налогоплательщик в той или иной форме избегает (полностью или частично) уплаты налога, т.е. имеет место полное или частичное уклонение от исполнения своего налогового обязательства. Принудительное взыскание налоговой задолженности производится налоговым органом за счет имущества неисправного налогоплательщика в установленном порядке либо на основе одностороннего решения этого органа, либо на основании решения суда.

Денежный налог уплачивается в форме либо наличных денежных знаков, либо безналичных перечислений. То и другое обычно осуществляется в национальной валюте, но в случаях, предусмотренных налоговым законодательством, может иметь место уплата налога в иностранной валюте.

При натуральном налоге его уплата производится теми вещами, которые составляют предмет налога. В тех странах, где применяется натуральное налогообложение, налогоплательщику обычно разрешается заменять натуральную выплату денежной.

**Сроки уплаты налога** устанавливаются налоговым законодательством и зависят от вида налога и способа его уплаты. Сроки уплаты налогов и сборов устанавливаются применительно к каждому налогу и сбору, изменение установленных сроков допускается только в порядке, предусмотренном НК. При уплате налога и сбора с *нарушением срока* уплаты, налогоплательщик уплачивает *пени*. *Сроки уплаты* определяются календарной датой или истечением периода времени, исчисляемого годами, кварталами, месяцами, неделями и днями, а также указанием на событие, которое должно наступить, либо действие, которое должно быть совершено. В случаях, когда расчет налоговой базы производится налоговым органом, обязанность по уплате налога возникает не ранее даты получения налогового уведомления.

### 2.3.9 Налоговые льготы

**Налоговые льготы** — это освобождение налогоплательщика от налогового бремени или уменьшение его тяжести по сравнению с обычным режимом налогообложения. Налоговые льготы могут предоставляться в социальных целях либо при использовании налога в качестве метода экономического регулирования. Налоговые льготы обычно устанавливаются налоговым законом (льготы по закону), но могут быть и предоставлены в силу соглашения между налогоплательщиком и уполномоченным государственным органом, если такой порядок предусмотрен законодательством данной страны. В первом случае льготирование касается всех налогоплательщиков, отвечающих требованиям правовой нормы, установившей льготу; во втором — льгота предоставляется конкретному лицу. Обычно такого рода льготы связаны с так называемым «налоговым кредитом» и «инвестиционным налоговым кредитом».

Давая правовую характеристику налоговым льготам в целом, отметим следующее:

1. Льготирование представляет собой исключение из общего режима налогообложения и поэтому распространяется либо на определенную группу налогоплательщиков, что имеет место при льготировании по закону, либо вообще касается конкретного лица (льгота по договору). Поэтому само по себе установление ус-

ловий налогообложения, когда обязанность по уплате налога наступает при определенных обстоятельствах, не может рассматриваться как установление налоговой льготы, так как под действие данного налогового режима подпадают все налогоплательщики без исключения. Например, установление налоговым законом необлагаемого минимума не является формой налогового льготирования, поскольку этот минимум касается всех налогоплательщиков. По этим же причинам не является налоговой льготой и установление специальных режимов налогообложения в отношении некоторых категорий налогоплательщиков (например, установление специальных налоговых режимов для субъектов малого предпринимательства), хотя эти режимы и предусматривают некоторое уменьшение размеров налогового платежа либо упрощение порядка уплаты налога.

2. Характер налогового льготирования зависит от конструкции налога. Так, освобождение некоторых видов реализуемых товаров (например, лекарственных средств) от уплаты налога на добавленную стоимость может выражать налоговое льготирование, поскольку речь идет об исключении из общего правила: все товары подлежат налогообложению, а эти товары от него освобождаются. И напротив, невключение товаров в состав подакцизных не означает собой установления в части этих товаров, поскольку акцизами облагаются лишь определенные виды товаров, основная их масса не подлежит обложению акцизами.

3. Льготирование (независимо от того, что лежит в его основании: закон или договор) выражает собой право субъекта налога на полное или частичное освобождение от его уплаты, уменьшение суммы налога либо на иное изменение условий налогообложения (например, отсрочка от уплаты налога или упрощение ведения налогового учета). То есть право на льготу ведет к корректировке налогового обязательства в выгодную для налогоплательщика сторону по сравнению с обычными условиями.

4. Льгота всегда связана с облегчением налогового бремени и поэтому является средством проведения налоговой политики государства в отношении определенных плательщиков, где налог является средством реализации тех или иных экономических или социальных задач. Так, освобождение граждан от уплаты налога на доходы в виде пенсионных выплат является способом матери-

альной поддержки этих лиц со стороны государства, т.е. налогообложение используется как способ социальной защиты определенной группы населения (пенсионеров). Освобождение граждан от уплаты налога на доходы от операций с государственными ценными бумагами стимулирует размещение государственных займов среди населения, что способствует расширению финансовой базы деятельности государства и т.п.

Налоговые льготы могут касаться любого элемента налога. В связи с этим льготы можно классифицировать следующим образом:

1) *льготы по субъекту налога*. Например, от уплаты налога на имущество физических лиц освобождаются военнослужащие срочной службы;

2) *льготы по объекту налога*. Например, от уплаты налога на имущество организаций освобождаются объекты, используемые для охраны природы или для обеспечения пожарной безопасности;

3) *льготы по налоговой базе*. Например, по налогу на доходы физических лиц в налоговую базу не включаются суммы процентов по государственным казначейским обязательствам;

4) *льготы по ставке налога*. Например, индивидуальные предприниматели платят социальный налог по пониженным ставкам по сравнению с обычными;

5) *льготы по налоговому периоду*. Например, если обычный налоговый период по налогу на добавленную стоимость составляет календарный месяц, то для налогоплательщиков с ежемесячными в течение квартала суммами выручки от реализации товаров (работ, услуг), не превышающими один миллион рублей, налоговый период устанавливается как квартал;

6) *льготы по порядку уплаты налога*. Например, субъекты малого предпринимательства, перешедшие на упрощенную систему налогообложения, ведут исчисление налога на доход, полученной от осуществления предпринимательской деятельности, по упрощенной системе учета и отчетности;

7) *льготы по порядку уплаты налога*. Например, в соответствии с договором налогового кредита или инвестиционного налогового кредита налогоплательщику могут быть изменены сроки уплаты налога.

На рисунке 2.5 приведена еще одна классификация налоговых льгот.



Рис. 2.5 — Классификация налоговых льгот

### 2.3.10 Источник налога

**Источник налога** — денежные средства, предназначенные или используемые для уплаты налога. Источник налога крайне редко выделяется налоговым законодательством в качестве самостоятельного элемента налога. Тем не менее налогообложение должно быть основано на принципе: налогами должны облагаться только те, кто имеет деньги для их уплаты. Конструируя тот или иной налог, государство должно продумать вопрос, откуда налогоплательщик возьмет средства, чтобы его уплатить, т.е. спрогнозировать *источник налога*.

При некоторых видах налога источник налога заложен в саму конструкцию налога. В первую очередь это касается косвенных налогов, где источник налога представляет собой установленную государством надбавку к цене товара. Реализуя товар, налогоплательщик сразу же получает деньги, за счет которых он в состоянии уплатить налог. Применительно к таким налогам источник налога выступает в качестве его самостоятельного элемента.

Предсказуем источник и у тех налогов, где объектом обложения выступает доход или прибыль (подходный налог, налог на прибыль). Здесь источником выплаты выступает сам доход. Решение вопроса с уплатой налога упрощается, когда налог взывается у источника выплаты дохода, где уплата налога произ-

водится налоговым агентом за счет самого налогооблагаемого дохода, а сумма налога представляет собой часть этого дохода.

Проблема усложняется, когда предметом обложения выступает определенная вещь (квартира, автомашина и т.п.). Налогоплательщик обязан заплатить этот налог независимо от того, имеет ли он какой-либо доход.

Теоретически у налогоплательщика существует 5 основных источников, за счет которых он может уплатить налог:

- 1) доход;
- 2) накопления и сбережения;
- 3) денежная часть производственного капитала, включая фонд оборотных средств;
- 4) средства, вырученные от реализации имущества, в том числе относящиеся к имущественной части производственного капитала, включая основные фонды;
- 5) заемные средства.

Очевидно, что у налогоплательщиков-физических лиц и у налогоплательщиков-юридических лиц источники уплаты налога несколько различаются.

Заемные средства дают лишь краткосрочное решение проблемы: рано или поздно долги придется возвращать, но к этому времени может наступить очередной срок уплаты налога. Продажа имущества в целях нахождения денег, необходимых для уплаты налога, также крайний случай. Очевидно, что если налогоплательщик, являющийся коммерческой организацией, начнет распродавать станки и оборудование для того, чтобы уплатить налог, то тем самым будет подрываться та производственная база, на которой существует сам налогоплательщик как производитель товара (работ, услуг). Такое налогообложение приводит к ликвидации объектов налогообложения, т.е. к ликвидации самого налогообложения. Использование для уплаты налога денежной части основного капитала приводит к таким же последствиям. Поэтому с *экономической точки зрения* источником должен выступать доход налогоплательщика.

На *макроэкономическом уровне* источником уплаты налога должна выступать та часть валового внутреннего дохода, которая именуется национальным доходом, уменьшенным на величину затрат на воспроизводство рабочей силы и инвестиционные за-

траты, произведенные в целях обеспечения расширенного воспроизводства.

## 2.4 Виды налогов

### 2.4.1 Прямые и косвенные налоги

Деление налогов на *прямые* и *косвенные* обычно определяют категорией, именуемой «**носитель налогового бремени**». Принято считать, что **прямой налог** — это налог, где его субъект выступает фактическим носителем налогового бремени, т.е. уплата налога приводит к реальному уменьшению его имущества. Примером таких налогов выступает подоходный налог, в результате уплаты которого налогоплательщик лишается части своего дохода. **Косвенный налог** (его еще называют *адвалорным*) — это налог, где субъект налога перекладывает его бремя на другое лицо, выступающее фактическим плательщиком данного налога (носителем налога). Суть косвенных налогов заключается в том, что государство обязывает лицо, реализующее товар (работы, услуги), уплатить определенную сумму с этой реализации, включив эту сумму в цену товара (работ, услуг). В результате получается, что хотя юридическим плательщиком этих налогов выступает продавец, в конечном итоге налоги оплачиваются покупателем товара, поскольку суммы налога включены в цену товара. Иначе говоря, через механизм ценообразования имеет место переложение налога с налогоплательщика-продавца на другое лицо — покупателя, которое и выступает фактическим носителем налогового бремени. Поэтому косвенные налоги иногда называют налогами на потребление («налоги на расходы»), в то время как прямые налоги — налогами на приобретение («налоги на доходы»).

Косвенные налоги обычно подразделяют на следующие виды:

- 1) универсальные косвенные налоги;
- 2) индивидуальные косвенные налоги;
- 3) фискальные монополии;
- 4) таможенные пошлины.

**Универсальным косвенным налогом** облагаются все товары, работы, услуги, за исключением некоторых, относящихся к числу льготированных. Классическим примером таких налогов вы-

ступают налог с оборота, налог с покупок, налог с продаж и налог на добавленную стоимость.

*Налог с оборота* (его еще называют *универсальный акциз*) взимается с организаций и индивидуальных предпринимателей, осуществляющих реализацию товаров (работ, услуг), обычно в виде процента от стоимости валового оборота. Налог с оборота возник в период Первой мировой войны и стал применяться во многих странах. Первоначально налогом облагалась стоимость валового оборота товара многоступенчатым (каскадным) или так называемым «кумулятивным» методом, при котором налог взимался на каждой стадии производства, переработки или обращения товара. То есть налогом облагался каждый субъект, осуществляющий реализацию товара, независимо от того, сколько этапов производства (переработки) и сделок купли-продажи может произойти, пока товар в виде конечного продукта дойдет до своего потребителя. Например, если одно предприятие производит сахарную свеклу, другое — перерабатывает ее в сахар, а третье — производит из сахара конфеты, то налог взимался на каждом этапе производства и реализации соответственно сахарной свеклы, сахара и конфет. Многократность обложения приводила к увеличению цены товара. Поэтому позднее налог с оборота стал взиматься на основе принципа однократности обложения. Если существует цепь производств и реализаций, то налог с оборота будет платить лишь один производитель (в рассматриваемом примере — сахарный завод).

*Налог с покупки* является разновидностью налога с оборота. Объектом обложения выступают обороты при реализации товара производителем оптовым фирмам.

В ряде государств (и до недавнего времени в России) применяется *налог с продаж*. Объект обложения — оборот по реализации товара конечному потребителю. Налог с продаж взимается по ставке в виде определенного количества процентов от цены товара.

В настоящее время наиболее популярным и широко применяемым во многих странах является универсальный вид косвенного налога — *налог на добавленную стоимость*. Здесь облагается не весь оборот, а лишь оборот, связанный с добавленной стоимостью, т.е. со стоимостью, созданной самим налогоплательщиком.

**Индивидуальным косвенным налогом** облагаются лишь отдельные виды товаров. Такой налог обычно именуют акцизом. Вплоть до XX века акцизами облагались товары повседневного спроса (хлеб, соль, мука, спички). В настоящее время акцизами обычно облагаются предметы роскоши и товары, хотя и пользующиеся повышенным спросом, но относящиеся к разряду «социально вредных» (спиртные напитки, табачные изделия, пиво).

**Фискальные монопольные налоги** — это косвенные налоги на товары, производство которых (или, по крайней мере, реализация) монополизированы государством. Цены на такие товары устанавливаются государством. Если государством монополизированы и производство, и реализация, то налогом выступает вся выручка от реализации данного товара за минусом торговых издержек. Если государство монополизировало лишь реализацию, то налог, как правило, исчисляется как разница между установленной государством розничной ценой, по которой государственное торговое предприятие реализует продукцию населению, и оптовой ценой, по которой это предприятие приобретает товар у частного производителя. Вариантов исчисления фискальной монополии как разновидности косвенного налога существует достаточно много. Примером фискальной монополии служит винно-водочная монополия, существовавшая в дореволюционной России.

Возвращаясь к теории «переложения налога», на основе которой налоги подразделяются на прямые и косвенные, необходимо отметить, что в широком экономическом смысле все налоги, уплачиваемые производителями и продавцами товаров, так или иначе перекладываются на покупателей этих товаров. Дело даже не в том, что производитель товара всегда стремится заложить в цену товара любые уплачиваемые им налоги с тем, чтобы возместить за счет покупателя те убытки, которые он понес в результате уплаты налогов, и обеспечить максимально высокую прибыльность своего бизнеса. Дело в том, что для того, чтобы уплатить налоги, производитель товара должен сначала его реализовать. Деньги, необходимые для уплаты налогов, можно получить лишь реализовав товар. Вообще деньги возникают лишь в сфере обмена. Выручка от продаж (валовый доход) налогоплательщика представляет собой источник выплаты всех налогов данного субъекта. Поэтому в экономическом смысле все налоги «заложены» в цены

товаров. В итоге конечным плательщиком всех налогов и носителем налогового бремени выступают покупатели товаров, поскольку именно они, приобретая товары, дают юридическим налогоплательщикам денежные средства, необходимые последним для выполнения своих налоговых обязательств перед государством. Такое переложение налогов (в экономическом смысле) имеет место как при косвенных, так и прямых налогах: деньги, необходимые для уплаты налога, налогоплательщик берет из тех сумм, которые он получит от покупателей своих товаров (работ, услуг), закладывая эти суммы в цену товаров (работ, услуг), реализуемых покупателям.

Таким образом, отличие косвенных налогов от прямых заключается, во-первых, в *объекте* и *предмете* обложения. При косвенных налогах они всегда связаны с фактом реализации товара, т.е. тогда, когда вступают в действие такие факторы, как цена товара и выручка от его реализации. Так, при налоге на добавленную стоимость объектом налога выступает факт реализации товара (работ, услуг), предметом — выручка от реализации товара (работ, услуг), эквивалентная добавленной стоимости; при акцизах объектом налога выступает факт реализации подакцизных товаров, предметом — стоимость или количество реализованных подакцизных товаров. При прямых налогах объектом налога выступает право собственности (хозяйственного ведения или оперативного управления) на предмет налога, а предметом налога — имущество либо в виде денег (при налоге на прибыль, едином социальном налоге), либо в виде вещей (при земельном налоге, налоге на имущество).

Во-вторых, отличие этих налогов заключается в особенностях формирования *источника* уплаты налога. При *косвенных* налогах этот источник формирует само государство путем установления в директивном порядке надбавки к цене товара. Поэтому налогоплательщик при плате за реализуемый товар сразу же получает в составе выручки те деньги, которые ему необходимы для уплаты налога. При *прямых* налогах об источнике уплаты (если только они не взимаются у источника получения дохода) должен позаботиться сам налогоплательщик.

И косвенные, и прямые налоги имеют как свои недостатки, так и положительные черты (табл. 2.2).

Таблица 2.2 — Сравнительная характеристика прямых и косвенных налогов

Преимущества	Недостатки
<b>Косвенные налоги</b>	
Легче взыскивать Проще осуществлять учет Более гарантированное и более равномерное поступление денежных средств в казну Более равномерное распределение денежных средств в территориальном разрезе	Негативные экономические (рост цен) и социальные последствия (налоги в равной доле платят конечные потребители, как более, так и менее обеспеченные)
<b>Прямые налоги</b>	
Точнее учитывают реальную платежеспособность налогоплательщика и точнее увязаны с результатами его хозяйственной деятельности	Не столь гарантированы и надежны для государства (нет прибыли — нет налогов) Сложны для исчисления и требуют детализированного описания

#### 2.4.2 Реальные и личные налоги

Прямые налоги принято подразделять на *реальные* и *личные*.

**Реальные налоги** (от англ. *real* — имущество) — это налоги на имущество. К реальным налогам относятся, например, налог на имущество, налог на транспортные средства, земельный налог.

**Личные налоги** — это налоги на доходы (прибыль) налогоплательщика. К личным налогам относятся, например, налог на доходы организаций, налог на доходы физических лиц.

Личные налоги в отличие от реальных позволяют учитывать фактическую платежеспособность налогоплательщика, так как источником уплаты налога выступают полученные им деньги. В этом смысле личные налоги больше соответствуют одному из неписанных правил налогообложения «брать деньги с того, кто их имеет». Кроме того, личные доходы коррелированы с размером полученного дохода, так как рассчитываются как часть этого дохода. Это позволяет организовать налогообложение на более научной основе и с учетом требований экономических законов.

Принято считать, что и при реальных налогах также имеет место некоторый учет доходности налогоплательщика. Но при этом облагается не действительный, а предполагаемый средний доход налогоплательщика, получаемый в данных экономических условиях от предмета налогообложения (земельного участка, строения, транспортного средства и т.п.). К тому же установление реальных налогов позволяет стимулировать использование имущества более продуктивно и рационально. Например, земельный налог взыскивается в одинаковом размере как с того, кто извлекает из своего земельного участка доход, так и с того, кто землю вообще не обрабатывает. Реальные налоги весьма удобны государству. И по сравнению с личными их легче взимать и контролировать уплату.

В экономической литературе встречается и несколько иное разделение прямых налогов: на *вещные налоги* и *налоги на доходы*.

**Вещные налоги** (налоги на вещи) — это налоги, предметом которых выступают вещи. При этом вещи понимаются в том значении, какие им дает Гражданский кодекс.

**Налоги на доходы** — это налоги, предметом которых выступают денежные средства, полученные налогоплательщиком в качестве той или иной разновидности налога.

### 2.4.3 Натуральные и денежные налоги

В зависимости от **формы** налоги подразделяются на *натуральные* и *денежные*.

**Натуральный налог** уплачивается вещами, определяемыми родовыми признаками. Обычно это часть собранного урожая, добытой продукции. В некоторых странах в качестве натуральной формы уплаты налога рассматривают долю добытой продукции (углеводородов), передаваемую недропользователем государству в соответствии с соглашением (контрактом) о разделе продукции. Натуральные налоги присущи ранним формам налогообложения, когда денежные системы еще не сформировались в достаточно развитом виде. В более поздние времена такие налоги обычно возникали как следствие развала или расстройтва денежной системы. Показательно в этом смысле введение знаменитого продналога, знаменующего поворот Советского государства к новой

экономической политике. В этот период денежная система оказалась в полном расстройстве в результате гражданской войны и периода военного коммунизма, когда господствовали идеи о ликвидации денег как проклятия капиталистического общества. В этих условиях взимание налога деньгами было бы крайне невыгодным для государства в силу их обесценения и огромной инфляции. В 1925 году продналог был заменен денежным налогом.

В настоящее время Налоговый кодекс РФ определяет налоги как форму отчуждения денежных средств налогоплательщика, т.е. рассматривает налоги как денежные платежи, что исключает натуральные налоги.

**Денежные налоги** (независимо от объекта и предмета налога) выплачиваются деньгами. В настоящее время это преимущественная форма налогообложения. Более того, экономическая наука рассматривает налоговые отношения как разновидность денежных отношений, а от натуральных налогов предлагает абстрагироваться как от временной и случайной формы налогообложения, не характерной для настоящего времени.

#### **2.4.4 Налоги с юридических лиц и граждан**

В зависимости от своего субъекта налоги подразделяются на следующие виды.

1. *Налоги с юридических лиц* (по западной терминологии — корпоративные налоги). В России к ним относятся: налоги на доход, прибыль и поступления от капитала юридических лиц; налоги на имущество юридических лиц.

2. *Налоги с физических лиц* (по западной терминологии — индивидуальные налоги). В России к ним относятся: налоги на доходы физических лиц, налоги на имущество физических лиц, налоги на наследство и дарение, социальные налоги, взимаемые непосредственно с доходов физических лиц, а также отдельные виды сборов (регистрационный сбор с физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью).

3. *Смешанные налоги*, уплачиваемые и физическими, и юридическими лицами. В России к таким налогам относятся: налог на добавленную стоимость, акцизы, единый социальный налог, таможенная пошлина, государственная пошлина. К платель-

щикам налогов этой группы относятся не все физические лица, а только те, кто занимается предпринимательской деятельностью без образования юридического лица.

#### **2.4.5 Классификация налогов по объектам налогообложения**

В зависимости от **объекта налогообложения** налоги подразделяются на следующие группы.

1. *Налоги на доходы*, подразделяются на взимаемые с совокупного дохода (общедоходные) и налоги, взимаемые с отдельных видов доходов. В РФ к общедоходным относятся налог на доходы физических лиц и налог на прибыль организаций. С отдельных видов доходов взимаются налог на доходы от денежных капиталов, налог на доходы игорного бизнеса, а также самостоятельные налоги на доходы банков, страховщиков, бирж и т.д.

2. *Налоги на имущество* подразделяются на взимаемые с совокупной стоимости имущества (общеимущественные) и налоги, взимаемые с отдельных видов имущества. Пример общеимущественного налога в РФ — налог на имущество предприятий. С отдельных видов имущества взимаются: поземельные налоги; налоги со строений; налоги с отдельных видов транспортных средств; налоги с владельцев животных. От налогов на имущество следует отличать налоги, которыми облагается *переход права собственности на имущество*. Группу таких налогов составляют налоги на наследство и дарение. В Российской Федерации используется налогообложение доли имущества, переходящего к отдельному наследнику.

3. В группу *налогов на реализацию товаров (работ, услуг)* включаются налоги, по которым объектами налогообложения выступают обороты по реализации: налог на добавленную стоимость, налог с оборота, акцизы и налог с продаж. Кроме того, в Российской Федерации взимается налог на пользователей автодорог, зачисляемый в целевой внебюджетный фонд. Так как объектом налогообложения по этому налогу выступает не пользование автомобильными дорогами, а выручка, полученная от реализации, этот налог также следует относить к налогам на реализацию. Налоги на реализацию обычно называют «налоги на по-

требление», потому что хотя их плательщиком является лицо, производящее или реализующее соответствующие товары, носители налогового бремени — потребители.

4. К *налогам на определенные виды расходов* могут относиться налоги на выплачиваемую заработную плату, налоги на приобретение инвестиционных товаров, на приобретение иностранной валюты, объектов недвижимости и т.д.

5. Объектом налогообложения на *налоги на совершение определенных операций* может выступать стоимость сделок имущественного характера и стоимость исковых заявлений. Эти операции в РФ облагаются государственной пошлиной.

6. Действующим Российским законодательством предусматриваются также различного вида *налоги и сборы за право осуществления отдельных видов деятельности* (лицензионные платежи). Например, установлены федеральные сборы за выдачу лицензий и право на производство и оборот этилового спирта и спиртосодержащей продукции.

#### **2.4.6 Общегосударственные, региональные и местные налоги**

В зависимости от **территориального уровня** налоги в Российской Федерации подразделяются на федеральные, региональные и местные. Необходимо отметить, что деление налогов на общегосударственные и местные свойственно большинству государств. Критерии, по которым налоги подразделяются на общегосударственные и местные, могут быть в разных странах различными. Обычно это определяется следующими факторами:

1) кем *установлен* налог (центральным или местным органом);

2) каким органом данный налог *вводится* и кем определяются условия налогообложения;

3) *доходом* какого бюджета (центрального или местного) является данный налог.

В Российской Федерации деление налогов на федеральные, региональные (налоги субъектов Федерации) и местные налоги и перечисление видов налогов, входящих в ту или иную группу, устанавливается непосредственно Налоговым кодексом.

*Федеральные налоги и сборы* устанавливаются НК РФ и обязательны к уплате на всей территории государства. *Региональные налоги и сборы* устанавливаются НК РФ и законами субъектов РФ, вводятся в действие в соответствии с НК РФ, законами субъектов РФ и являются обязательными к уплате на территории соответствующих субъектов РФ. *Местные налоги и сборы* устанавливаются и вводятся специальными нормативными правовыми актами представительного органа местного самоуправления, эти налоги действуют на территории, подведомственной соответствующему органу местного самоуправления.

Таким образом, в Российской Федерации основным критерием деления налогов на федеральные, региональные и местные является формальный критерий — в какую группу налогов включен данный налог Налоговым кодексом.

#### **2.4.7 Закрепленные и регулирующие налоги**

В зависимости от использования в качестве **метода бюджетного регулирования** налоги подразделяются на *закрепленные* и *регулирующие*.

*Бюджетное регулирование* — это процесс сбалансирования бюджета, т.е. обеспечение равенства его доходной и расходной частей.

**Закрепленные налоги** — это те, которые в соответствии с законодательством закреплены как доходный источник за определенным видом бюджета.

Понятие «регулирующие налоги» связано с категорией «регулирующие доходы бюджетов». В соответствии с Бюджетным кодексом, регулирующие доходы бюджетов — это федеральные и региональные налоги и иные платежи, по которым устанавливаются нормативы отчислений (в процентах) в бюджеты субъектов Российской Федерации или местные бюджеты на очередной финансовый год. Нормативы отчислений могут устанавливаться также на долговременной основе (не менее чем на 3 года) (ст. 48 Бюджетного кодекса РФ).

Таким образом, **регулирующие налоги** — это те, которые, будучи закрепленными за определенным звеном бюджетной системы, в процессе бюджетного регулирования передаются из вы-

шестоящего бюджета в нижестоящие в целях сбалансирования последних. Регулирующие доходы появляются тогда, когда собственных, закрепленных за региональными и местными бюджетами, и доходов иных источников окажется недостаточно для покрытия расходов этих бюджетов и возникнет проблема бюджетного дефицита. В этой ситуации вышестоящие органы должны принять меры по расширению доходной части регионального и местного бюджетов, что достигается путем передачи этим бюджетам части своих доходов, полученных за счет закрепленных за вышестоящим бюджетом налогов. В процессе бюджетного регулирования региональных бюджетов федеральные налоги могут выступить в качестве доходного источника регионального бюджета. В процессе бюджетного регулирования местных бюджетов региональные налоги могут выступить в качестве доходного источника нижестоящего местного бюджета.

В доходы федерального бюджета зачисляются собственные налоговые доходы федерального бюджета, за исключением налоговых доходов, передаваемых в виде регулируемых доходов бюджетам других уровней бюджетной системы Российской Федерации.

К налоговым доходам федерального бюджета относятся:

- федеральные налоги и сборы, перечень и ставки которых определяются налоговым законодательством Российской Федерации, а пропорции их распределения между бюджетами разных уровней бюджетной системы Российской Федерации утверждаются федеральным законом о федеральном бюджете на очередной финансовый год на срок не менее трех лет (при условии возможного увеличения нормативов отчислений в бюджеты нижестоящего уровня на очередной финансовый год). Срок действия долговременных нормативов может быть сокращен только в случае внесения изменений в налоговое законодательство Российской Федерации;
- таможенные пошлины, таможенные сборы и иные таможенные платежи;
- государственная пошлина в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Собственные доходы федерального бюджета могут передаваться бюджетам субъектов Российской Федерации и местным

бюджетам по нормативам, устанавливаемым федеральным законом о федеральном бюджете на очередной финансовый год на срок не менее трех лет и Федеральным законом «О финансовых основах местного самоуправления в Российской Федерации». Срок действия нормативов может быть сокращен только в случае внесения изменений в налоговое законодательство Российской Федерации.

Доходы бюджетов субъектов Российской Федерации формируются за счет собственных и регулирующих налоговых доходов, за исключением доходов, передаваемых в порядке регулирования местным бюджетам.

К налоговым доходам бюджетов субъектов Российской Федерации относятся:

- собственные налоговые доходы бюджетов субъектов Российской Федерации от региональных налогов и сборов, перечень и ставки которых определяются налоговым законодательством Российской Федерации, а пропорции их разграничения между бюджетом субъекта Российской Федерации и местными бюджетами определяются законом о бюджете субъекта Российской Федерации на очередной финансовый год и Федеральным законом «О финансовых основах местного самоуправления в Российской Федерации»;

- отчисления от федеральных регулирующих налогов и сборов, распределенных к зачислению в бюджеты субъектов Российской Федерации по нормативам, определенным федеральным законом о федеральном бюджете на очередной финансовый год, за исключением доходов от федеральных налогов и сборов, передаваемых в порядке бюджетного регулирования местным бюджетам.

Собственные доходы бюджетов субъектов Российской Федерации от региональных налогов и сборов, а также от закрепленных за субъектами Российской Федерации федеральных налогов и сборов могут быть переданы местным бюджетам на постоянной основе полностью или частично — в процентной доле, утверждаемой законодательными (представительными) органами субъектов Российской Федерации на срок не менее трех лет. Срок действия нормативов может быть сокращен только в случае внесения изменений в налоговое законодательство Российской Федерации.

Доходы местных бюджетов формируются за счет собственных доходов и доходов за счет отчислений от федеральных и региональных регулирующих налогов и сборов.

К налоговым доходам местных бюджетов относятся:

- собственные налоговые доходы местных бюджетов от местных налогов и сборов, определенные налоговым законодательством Российской Федерации;
- отчисления от федеральных и региональных регулирующих налогов и сборов, передаваемые местным бюджетам Российской Федерацией и субъектом Российской Федерации в порядке, установленном статьями 52, 58 и 63 Бюджетного Кодекса;
- государственная пошлина, за исключением государственной пошлины, зачисляемой в соответствии со статьей 50 Бюджетного Кодекса в доходы федерального бюджета.

Доходы местных бюджетов могут быть переданы бюджетам других уровней по ставкам (нормативам), определяемым правовыми актами органов местного самоуправления.

#### **2.4.8 Общие и целевые налоги**

В зависимости от **характера использования** налоги могут быть *общего назначения и целевые*.

**Налоги общего назначения** (абстрактные налоги), будучи зачисленными в бюджет, растворяются там в массе других бюджетных доходов и расходуются при исполнении бюджета без привязки к конкретным мероприятиям.

**Целевые** (специальные) **налоги** используются для финансирования конкретных мероприятий. Примером целевого налога выступает социальный налог. Целевые налоги обычно устанавливаются в качестве доходного источника специального внебюджетного фонда. Часто целевые налоги называют «сборами», «взносами», «платой» и т.п. (например, взносы в Пенсионный фонд, отчисления в Дорожный фонд и т.д.).

#### **2.4.9 Периодические и разовые налоги**

Все налоги и сборы можно подразделить на *периодические* и *разовые*. Под **периодическими налогами** обычно понимаются те

налоги, платежи по которым осуществляются с определенной регулярностью. К этой группе относятся налоги на имущество, налоги на доходы физических и юридических лиц, периодические налоги на потребление. По периодическим налогам всегда устанавливается налоговый период. К **разовым налогам** обычно относятся налоги, уплата которых связана с какими-либо особыми событиями, не образующими систему, например налоги на наследство и дарение, таможенные пошлины, сборы за регистрацию автотранспортных средств. Большинство российских налогов и сборов относится к периодическим.

#### 2.4.10 Регулярные и чрезвычайные налоги

Налоги также бывают *регулярные* и *чрезвычайные*. К **регулярным** обычно относятся налоги и сборы, действующие в течение длительного периода времени. При установлении регулярных налогов и сборов никогда не определяется срок их действия. К **чрезвычайным** налогам и сборам относятся налоги и сборы, установление которых вызвано наступлением каких-либо чрезвычайных обстоятельств (войны, стихийные бедствия и т.п.). Обычно при введении чрезвычайного налога особо оговаривается, что он будет взиматься либо в течение фиксированного количества лет, либо до момента окончания соответствующего чрезвычайного обстоятельства. Широкое распространение чрезвычайные налоги и сборы получили в периоды мировых войн, когда во многих странах были введены чрезвычайные налоги на сверхприбыль, а также надбавки к акцизам и пошлинам. Многие чрезвычайные налоги затем стали обычными, например налоги на доходы физических лиц впервые появились во многих странах в период Первой мировой войны.

#### 2.4.11 Активные и пассивные налоги

В зависимости от оснований возникновения налоговой базы и источника выплаты налоги подразделяются на *активные* и *пассивные*.

**Активные налоги** характеризуются тем, что их объект, предмет, налоговая база и источник выплаты формируются в результате **текущей** хозяйственной и производственной деятельности налогоплательщика. Примером такого налога выступает налог на прибыль организаций. В процессе своей производственной деятельности налогоплательщик производит определенный товар (продукцию), выполняет работу, оказывает услуги. Реализуя данный товар (работы, услуги), налогоплательщик получает доход. На основе правил, установленных Налоговым кодексом, исчисляется налогооблагаемая прибыль, которая одновременно является и *предметом* налогообложения, и *налоговой базой* по данному налогу. *Объектом налога* выступает право собственности (хозяйственного ведения, оперативного управления) на предмет налога — прибыль. Полученный доход выступает *источником налога*. Таким образом, все основные элементы налога выступают продуктом деятельности налогоплательщика. К активным налогам относятся все виды косвенных налогов, где облагается в той или иной форме выручка, полученная налогоплательщиком в результате реализации товаров (работ, услуг). Эта группа налогов именуется *активными*, поскольку они сориентированы на результаты активной деятельности налогоплательщика. Если они не будут действовать, то не возникнет самого налогового обязательства ввиду отсутствия объекта и предмета налога как основных его элементов.

В отличие от этого при **пассивных налогах** объект и предмет налога не связаны с поведением или деятельностью налогоплательщика. Как следствие, налог не увязывается с получением в результате деятельности налогоплательщика выручки, дохода, прибыли и т.п. Источник уплаты налога не увязан ни с объектом и предметом налогообложения, ни с налоговой базой. В качестве объекта таких налогов может выступать некое *состояние* субъекта (например, безбрачие, что было свойственно налогу на холостяков), либо *факт обладания* определенной вещью. Такой вещью может быть производственный корпус, дом, дача, строение, автомашина, земельный участок и т.п. Последняя группа налогов в соответствии с иной их классификацией представляет собой прямые реальные налоги.

## 2.5 Функции налогов

**Функция налога** — это установленное государством направление действия налога, определяемое потребностями государства и возможностями экономики. Функции налогов показывают, каким образом реализуется их общественное назначение как инструмента распределения и перераспределения государственных доходов. В экономической литературе представлен различный набор функций налогов. Приведем наиболее широкий их перечень. Считается, что налогообложение выполняет следующие функции:

- 1) фискальную (бюджетную);
- 2) распределительную (социальную);
- 3) регулируемую;
- 4) контрольную;
- 5) поощрительную.

Основной функцией налога является **фискальная**. Под фискальной функцией (от лат. *fiscus* — казна) понимается такое направление его действия, которое обеспечивает получение государством необходимых ему денежных средств. При реализации данной функции налог выступает в качестве инструмента перераспределения денежных средств в пользу государства. Данная функция является для налога наиболее естественной, так как добывание государству денежных средств, без которых оно не может существовать, является главным назначением налога. Собственно исторически налоги возникли именно как метод добывания государством необходимых ему денежных средств. Пока не существовало государства, не существовало и никаких налогов, поскольку налог — это такой обязательный платеж, который устанавливается государством и производится в его пользу.

Следующая функция налогов — **распределительная**. Заметим, что любая функция налогов, в том числе и фискальная, с экономической точки зрения является распределительной, поскольку налог всегда является перераспределением денежных средств в пользу государства. Следовательно, второе название этой функции — **социальная** — более точно выражает то содержание, которой в нее вкладывается. При реализации данной функции налог используется как средство уравнивания доходов

налогоплательщиков: у богатых отбирается больше, чем у среднеобеспеченных, а бедные же совсем освобождаются от уплаты налога. Обычно в качестве примера социальной функции налога приводят прогрессивное налогообложение, когда ставка налога возрастает с увеличением стоимости объекта налога, а также акцизы, где объектом обложения в основном выступают предметы роскоши. В некоторых странах, например в Англии, даже существовал специальный «налог на роскошь». Некоторые авторы социальную функцию налогов усматривают в том, что деньги, отобранные посредством повышенных налоговых ставок у богатых налогоплательщиков, перераспределяются затем среди бедных посредством всякого рода социальных выплат (например, пособий по безработице, пособий многодетным семьям и т.п.). Отсюда и наименование данной функции в качестве распределительной. В ряде стран (например, в Португалии) распределительно-социальные свойства налогов, выражающих налоговую политику государства, зафиксированы непосредственно в тексте конституции.

**Регулирующая** функция налогов стала осуществляться с тех пор, как государство начало активно участвовать в организации хозяйственной жизни страны. Государство может устанавливать разные условия налогообложения для различных категорий плательщиков, для осуществления одной и той же деятельности на разных территориях. Регулирующая функция направлена на достижение определенных целей налоговой политики посредством налогового механизма. В налоговом регулировании выделяют три подфункции:

- *стимулирующая подфункция*, направленная на развитие определенных социально-экономических процессов, реализуемых через систему льгот, исключений и предпочтений, увязываемых с льготообразующими признаками объекта налогообложения: изменяется объект налогообложения, понижается налоговая ставка, уменьшается налогооблагаемая база;

- *дестимулирующая подфункция* посредством сознательно-го увеличения налогового бремени препятствует развитию определенных социально-экономических процессов. Обычно действие этой подфункции связано с установлением повышенных ставок налогов, например высокие таможенные пошлины, увеличивающиеся с целью поддержки внутренних производителей;

- *подфункция производственного назначения* реализуется через платежи: за пользование природными ресурсами, в дорожный фонд. Эти налоги имеют четкую отраслевую принадлежность и предназначены для привлечения средств, используемых в дальнейшем на восстановление эксплуатируемых ресурсов.

Следует заметить, что в Российской Федерации увлечение налогами в качестве средства регулирования тех или иных экономических процессов постепенно проходит. При осуществлении налоговой реформы признано целесообразным сокращение всякого рода налоговых льгот, с одной стороны, и налоговых ужесточений, с другой.

Еще одной функцией налога обычно признают **контрольную** функцию. Через налоги государство осуществляет контроль за финансово-хозяйственной деятельностью организаций и граждан, а также за источниками доходов и расходами. На основе денежной оценки сумм налога возможно количественное сопоставление показателей доходов с потребностями государства в финансовых ресурсах. Благодаря контрольной функции оценивается эффективность налоговой системы, обеспечивается контроль за видами деятельности и финансовыми потоками.

Что касается **поощрительной** функции налога, наличие которой некоторые авторы усматривают в освобождении определенных категорий граждан от налогов или предоставлении им определенных налоговых льгот в знак признания их особых заслуг перед государством и обществом (например, льгот участникам Великой Отечественной войны, Героям России и др.), то вряд ли это можно вообще рассматривать в качестве функции налога. На самом деле здесь проявляется социальная функция государства, для реализации которой используется механизм налогообложения.

### **3 НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ И НАЛОГОВАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ ГОСУДАРСТВА**

### 3.1 Понятие налогообложения и налоговой деятельности государства

**Налогообложение** — это деятельность государства по установлению, введению и взиманию налогов. **Целью налогообложения** выступает удовлетворение потребностей государства в денежных средствах. Об удовлетворении через налогообложение общественных потребностей (потребностей общества) можно говорить лишь опосредованно — через деятельность государства. Налоговая деятельность государства является одним из направлений его финансовой деятельности и связана с таким направлением последней, как добывание государством денежных средств, необходимых для своего существования и обеспечения своего функционирования. **Налоговая деятельность** — это деятельность государства по организации налогообложения и обеспечению его существования.

Таким образом, понятие «налоговая деятельность» связано с понятием «налогообложение». Отличие между ними заключается в том, что понятие «налоговая деятельность» шире понятия «налогообложение», поскольку включает в себя не только установление, введение и взимание налогов, что свойственно налогообложению, но и деятельность по формированию налоговосборочного аппарата и обеспечению его функционирования.

Налоговая деятельность государства включает в себя несколько компонентов и состоит из нескольких направлений, а именно:

1) формирование налоговой системы государства путем установления и введения налогов и их взаимного согласования (гармонизации);

2) определение компетенции органов государственной власти в области налогообложения и распределение их полномочий в данной сфере;

3) формирование системы специализированных налоговых органов государства (формирование налоговой администрации) и обеспечение их надлежащего функционирования;

4) организация и осуществление налогового контроля за соблюдением налогового законодательства, исполнением налого-

вых обязательств, а также исполнением других обязанностей, предусмотренных этим законодательством;

5) осуществление сбора налогов как путем их принудительного взимания, так и путем их самостоятельной уплаты налогоплательщиками; принудительное взимание недоимок и пени, начисленных за просрочку уплаты налога;

б) поддержание режима соблюдения законности в сфере налогообложения, включая установление юридической ответственности за нарушение налогового законодательства и привлечения к ответственности лиц, допустивших эти нарушения.

Налоговая деятельность осуществляется посредством определенных методов. Под **методами налоговой деятельности** понимаются те конкретные приемы и способы, посредством которых государство организует и осуществляет налогообложение.

**Основными методами налоговой деятельности являются:**

- 1) установление и введение налогов;
- 2) ведение учета налогоплательщиков;
- 3) ведение учета объектов обложения по окладным видам налогов;
- 4) взимание окладных видов налогов;
- 5) организация удержания налогов у источника выплаты дохода;
- б) установление для определенных категорий налогоплательщиков налоговой отчетности;
- 7) осуществление контроля за исполнением налогоплательщиками своих налоговых обязательств, а налоговыми агентами, сборщиками налогов, банками и другими лицами, связанными с налогообложением, — своих обязанностей, предусмотренных налоговым законодательством;
- 8) принятие мер по обеспечению исполнения налогоплательщиками своих налоговых обязательств, а иными лицами, связанными с налогообложением, — своих налоговых обязанностей;
- 9) организация налоговой службы государства (системы налоговых органов);
- 10) установление юридической ответственности за нарушение налогового законодательства (за совершение налоговых правонарушений);

11) привлечение лиц, виновных в нарушении налогового законодательства, к установленной ответственности.

При осуществлении своей налоговой деятельности государство руководствуется определенными идеями и представлениями, на основе которых оно проводит свою **налоговую политику**. Налоговая политика представляет собой совокупность экономических, финансовых и правовых мер государства по формированию налоговой системы страны в целях обеспечения финансовых потребностей государства, отдельных социальных групп общества, а также развития экономики страны за счет перераспределения финансовых ресурсов. Налоговая политика наряду с другими средствами пополнения бюджета формирует доходные статьи бюджета, и поэтому она не может быть разработана без учета политики бюджетных доходов. В таблице 3.1 представлены возможные типы бюджетной политики.

Таблица 3.1 — Типы бюджетной политики государства

Направленность бюджетных расходов	Принцип формирования бюджета	
	Бюджет по возможностям (бездефицитный или малодефицитный)	Бюджет по потребностям (дефицитный)
Потребление	Политика социальной защиты	Политика «потребительского рая» сегодня
Накопление	Политика развития сферы производства	Политика бюджетной поддержки убыточных предприятий
Оздоровление финансов	Политика «максимальных налогов»	

Представленные типы бюджетной политики различаются, во-первых, способом формирования бюджета: «по возможностям» (исходя из суммы, которую может получить государство по всем статьям доходов, за исключением «печатного станка») и «по потребностям» (которые, как известно, стремятся к бесконечности) — за счет денежной эмиссии. Во-вторых, эти политики различаются направленностью бюджетных расходов на потребление, на развитие экономики или на оздоровление финансов (под оздоровлением финансов понимается экономическая поли-

тика, при которой максимум бюджетных доходов сопровождается минимумом расходов, цель такой политики — сделать дефицитными деньги).

Динамику национальной экономики можно рассматривать как процесс взаимодействия трех типов участников: потребителей благ (граждан), производителей благ (предприятий) и «управляющей верхушки», которая устанавливает и поддерживает «правила игры» (государство). В связи с этим можно говорить о трех направлениях бюджетной политики:

- ориентирующаяся на потребителя благ (*социальная*);
- формирующая бездефицитный бюджет (*финансовая*);
- способствующая развитию предприятий (*производственная*).

Возможны «смеси» из различных политик расходования бюджета, однако любая «смесь» кому-то из участников экономического процесса дает более высокий приоритет в получении средств, чем другому.

В зависимости от характера налоговой политики государства выделяются три ее типа. Первый тип — политика *максимальных налогов*, основанная на принципе «взять все, что можно». При этом государству уготовлена «налоговая ловушка», когда повышение налогов не сопровождается ростом государственных доходов. Второй тип — политика *разумных налогов*, которая способствует развитию предпринимательства, обеспечивая ему благоприятный налоговый климат. Третий тип — налоговая политика, предусматривающая *высокий уровень обложения, но при значительной социальной защите*. Для России, по мнению некоторых авторов, характерен первый тип налоговой политики в сочетании с третьим.

### **3.2 Методы определения и расчета налоговых обязательств**

По способам определения налоговых обязательств налоги могут подразделяться на *раскладочные* и *окладные*. При использовании **раскладочных** налогов первоначально определяется потребность в денежных средствах, а затем полученная сумма распределяется (раскладывается) между налогоплательщиками или

группами налогоплательщиков. Исторически раскладочные налоги являются более ранними, они применялись в эпоху феодализма. В России раскладочные методы использовались как для сбора доходов в государственную казну, так и для финансирования нужд отдельных территорий.

**Окладные** налоги — налоги, по которым налоговые обязательства с каждого налогоплательщика определяются либо расчетным путем с использованием налоговых ставок, либо путем установления твердой суммы налога. **Методами обложения** окладными налогами являются: равное, пропорциональное, прогрессивное и регрессивное налогообложение (рис. 3.1).

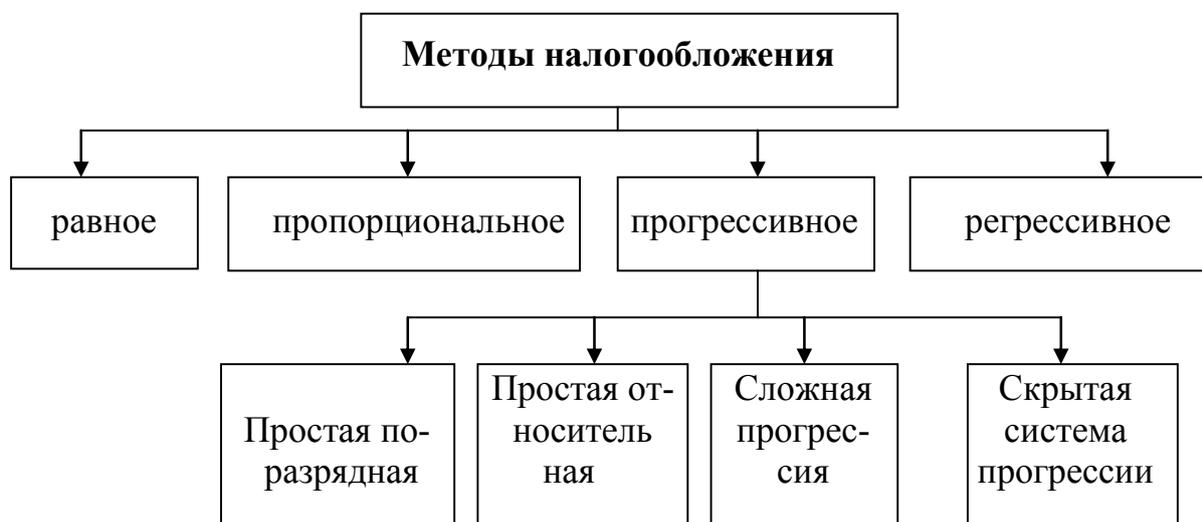


Рис. 3.1 — Методы налогообложения

**Равное налогообложение** имеет место в тех случаях, когда для всех налогоплательщиков устанавливаются равные суммы налога. При этом не учитываются имущественное положение налогоплательщика и его способность уплачивать налог. Равное налогообложение применяется при установлении твердых сумм ставок отдельных видов государственной пошлины, например при государственной регистрации договоров аренды зданий, сооружений и нежилых помещений. Некоторые сборы могут взиматься в равных суммах для всех категорий плательщиков, например регистрационный сбор с физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью. При равном налогообложении получается, что бедные несут налоговое бремя в большем

размере, чем богатые. Так, если размер налога составляет 1 денежную единицу, то при годовом доходе в 10 денежных единиц размер налогового изъятия составит 10 % доходов, а при доходе в 100 единиц — всего 1 %.

**Пропорциональное обложение** представляет собой систему налогообложения, при которой налоговые ставки устанавливаются в одинаковом проценте к налогооблагаемой базе без учета ее величины. С увеличением налоговой базы пропорционально увеличивается сумма уплачиваемого налога. Этот принцип всегда используется в НДС, налоге с продаж, акцизах, таможенных пошлинах. В РФ с 2001 г. фактически пропорциональным стало налогообложение доходов физических лиц. По большинству видов доходов установлена единая налоговая ставка — 13 %. По единой налоговой ставке 30 % облагаются доходы в форме дивидендов и доходы, получаемые физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами РФ. По ставке 35 % облагаются различного вида выигрыши и призы и доходы, полученные в виде материальной выгоды. Смысл пропорционального налогообложения состоит в том, что каждый налогоплательщик несет одинаковое налоговое бремя. Пропорциональное налогообложение явилось результатом исторической трансформации понимания принципа равного налогообложения: здесь равенство понимается не как равенство в **сумме** уплачиваемого налога, а как равенство в **размере** ставки налога. Пропорциональное налогообложение выступало одним из лозунгов французской революции конца XVIII века и основывалось на провозглашаемой этой революцией идее всеобщего равенства.

**Прогрессивное обложение** представляет собой систему налогообложения, при которой большей налоговой базе (объекту налогообложения) соответствует более высокий уровень налоговых ставок. Здесь сумма налога будет зависеть не только от размера налогооблагаемого дохода, но и от определяемой этим доходом ставки налогообложения. В результате богатые несут налоговое бремя в размере большем, чем бедные. Такой подход традиционен для социал-демократических воззрений и является содержанием налоговой теории, согласно которой налог есть средство уравнивания доходов.

При *простой поразрядной прогрессии* налоговая база по мере своего возрастания разбивается на определенные разряды, для каждого из которых устанавливаются свои ставки в твердом размере (в абсолютной сумме). Например, при расчете транспортного налога грузовые автомобили делятся на 4 разряда: первый — грузоподъемностью для 1 тонны включительно; второй — свыше 1 до 1,5 тонн; третий — свыше 1,5 до 5 тонн; четвертый — свыше 5 тонн. Для первого разряда установлен налог в размере 600 денежных единиц; для второго — в размере 900 денежных единиц; для третьего — в размере 1200 денежных единиц; для четвертого — в размере 1500 денежных единиц. Удобством такого метода налогообложения является простота исчисления суммы налога, неудобством — значительная скачкообразность возрастания размера налога при переходе от одного разряда к другому, что приводит к нарушению принципа равенства при налогообложении.

При *простой относительной прогрессии* налоговая база по мере своего возрастания также разбивается на определенные разряды. При этом для каждого разряда устанавливаются свои пропорциональные (процентные) ставки, которые увеличиваются в размере при переходе от низшего разряда к высшему. При этом повышенная ставка применяется ко всей налоговой базе. Например, при доходе в 100 тыс. денежных единиц ставка налога составляет 10 %, при доходе в 200 тыс. — 15 %, при доходе 300 тыс. — 20 % и т.д., то есть чем выше доход, тем больше ставка налога. Если налогоплательщик получит налогооблагаемый доход в размере 70 тыс. денежных единиц, то он будет платить налог по ставке 10 %, если же доход составит 120 тыс., то налог будет рассчитываться по ставке 15 %, и т.д. Удобством такого метода выступает относительная простота исчисления налога — достаточно определить свой налоговый разряд и соответствующую этому разряду ставку налогообложения, которая применяется ко всей налоговой базе. Сглаживается скачкообразность размера налога при переходе от одного разряда к другому, но все-таки она продолжает оставаться довольно значительной.

При *сложной прогрессии* налоговая база по мере своего возрастания также разбивается на определенные разряды с возрастанием ставки налога при переходе от низшего разряда к высшему.

Но в отличие от простой поразрядной прогрессии данная ставка применяется не ко всей налоговой базе, а лишь к той, которая охватывается соответствующим разрядом. Общая сумма налога определяется путем сложения сумм налогов, рассчитанных применительно к каждому разряду. Так, если рассмотреть вышеприведенный пример, то при доходе в 120 тыс. денежных единиц сумма налога будет рассчитываться по следующей схеме. Сначала будет определена сумма налога с налоговой базы, соответствующей первому разряду ( $100 \text{ тыс.} \times 10 \%$ ), что составит 10 тыс. Затем определяется сумма налога с налоговой базы, соответствующей второму разряду ( $(120 \text{ тыс.} - 100 \text{ тыс.}) \times 15 \% = 3 \text{ тыс.}$ ), затем обе суммы складываются ( $10 \text{ тыс.} + 3 \text{ тыс.}$ ), что даст общую сумму налога в размере 13 тыс. денежных единиц.

При *скрытой системе прогрессии* увеличение размера налога при возрастании налоговой базы достигается не путем роста ставки налога, а посредством других способов: путем предоставления налоговых льгот низкооплачиваемым слоям населения, установления особого порядка вычетов из налогооблагаемой базы (большие вычеты для низких доходов, меньшие — для высоких). Например, в Японии, где прямые подоходные налоги с граждан весьма велики, у низко- и среднеоплачиваемого человека может освобождаться от подоходного налога более 30 % его доходов.

При **регрессивном налогообложении** ставка уменьшается по мере возрастания налоговой базы. Например, при доходе в 10 тыс. денежных единиц размер налога составляет 10 %, а при доходе 100 тыс. — 5 %. При таком подходе бедные несут налоговое бремя в размере большем, чем богатые, хотя сама сумма уплаченного ими налога в абсолютном выражении будет выше (в нашем примере бедный заплатит 1 тыс., а богатый — 5 тыс.). В России на регрессивной основе построен единый социальный налог.

**Пример.** В 2009 г. в РФ действует регрессивная ставка единого социального налога (взноса). Общая ставка налога в размере 26 % применяется, если налоговая база на каждого отдельного работника нарастающим итогом с начала года не превышает 280 тыс. рублей. При налоговой базе на каждого отдельного работника от 280 101 руб. до 600 тыс. руб. взимается 72 800 руб. ( $280\,000 \times 26 \%$ ) + 10 % от суммы, превышающей 280 тыс. рублей. Если налоговая

база превышает 600 тыс. руб., то взимается 104 800 (72 800 + 320 000x10 %) и плюс 2 % с суммы, превышающей 600 тыс. рублей.

Следует отметить, что налоговая система обычно основывается на применении различных методов налогообложения. Так, если одни налоги основаны на пропорциональном налогообложении, другие — на прогрессивном, причем используются различные виды прогрессии (чаще всего простая относительная и сложная прогрессии), третьи — на регрессивном. При этом государство, руководствуясь теми или иными соображениями экономического, политического и социального порядка, может переходить от одного метода налогообложения на другой.

### 3.3 Принципы налогообложения

#### 3.3.1 Исторический аспект

Для уяснения сущности налогообложения и характера налоговой деятельности государства определенный интерес представляет вопрос о **принципах** налогообложения. Под **принципами налогообложения** понимаются основные исходные положения системы налогообложения. **Налоговая система** — это совокупность существующих в данный момент в конкретном государстве существенных условий налогообложения юридических и физических лиц. Впервые принципы налогообложения сформулировал Адам Смит в вышедшей в 1776 г. книге «Исследование о природе и причинах богатства народов». Он назвал четыре основных принципа, а именно:

1) каждый должен участвовать в поддержке государства соразмерно своему доходу, который он получает под охраной государства. В настоящее время этот принцип трактуется как *принцип справедливости* (всеобщности и равномерности) налогообложения;

2) налог должен быть точно определен, а не произволен. Время его уплаты, способ и размер уплачиваемого налога должны быть ясны и известны как самому плательщику, так и всякому другому. Это формирует принцип *определенности налогообложения*;

3) налог должен взиматься в такое время и таким способом, которые представляют наибольшие удобства для плательщиков. Этим выражается *принцип удобства* налогообложения;

4) в кассу государства должна поступать сумма, соразмерная той, которая убывает из кармана плательщика, т.е. сбор налогов должен производиться при минимальных издержках. Этот принцип формулируется как *принцип экономичности* налогообложения.

Более развернутую систему принципов предложил в конце XX века немецкий экономист Адольф Вагнер. Однако если А. Смит считал налоги непроизводительными затратами общества и был сторонником минимизации как налогообложения, так и самой государственной деятельности, защищая тем самым интересы налогоплательщиков от деспотизма государства, то А. Вагнер, руководствуясь так называемой «теорией коллективной полезности», которая реализуется государством в интересах граждан, исходил из общей полезности налогов и целесообразности расширения сферы деятельности государства, что ведет к росту налогового бремени. Система, предложенная А. Вагнером, включает девять принципов, объединенных в четыре группы:

**I. Финансовые принципы** организации налогообложения, predetermined теорией коллективных потребностей, т.е. учитывающие в первую очередь интересы государства:

- 1) достаточность налогообложения;
- 2) эластичность (подвижность) налогообложения.

**II. Народохозяйственные принципы:**

3) надлежащий выбор источника налогообложения, т.е., в частности, решение вопроса, должен ли налог падать только на доход или капитал отдельного лица либо население в целом;

4) правильная комбинация различных налогов в такую систему, которая считалась бы с последствиями и условиями их переложения.

**III. Этические принципы, или принципы справедливости:**

- 5) всеобщность налогообложения;
- 6) равномерность налогообложения.

**IV. Административно-технические принципы, или принципы налогового управления:**

- 7) определенность налогообложения;
- 8) удобство уплаты налога;

9) максимальное уменьшение издержек взимания.

Финансовые принципы А. Вагнер ставил на первое место, что отличает его от ранее господствующих в науке представлений, согласно которым на первом месте должны стоять принципы справедливости налогообложения. То есть А. Вагнер исходил из того, что интересы государства должны стоять выше интересов налогоплательщиков. По его мнению, деятельность государственного аппарата и государственный сектор народного хозяйства являются важными и необходимыми, поэтому налоги, в первую очередь, предназначены для обеспечения деятельности государства. При этом сами налоги должны обладать подвижностью (эластичностью), т.е. иметь способность приспособливаться (адаптироваться) к государственным нуждам. Для этого условия налогообложения не должны быть постоянными и неизменными — они должны меняться в зависимости от складывающейся обстановки. Так, при увеличении потребности государства в денежных средствах должны соответственно увеличиваться налоги. Типичным примером эластичного налога может служить английский подоходный налог начала XX века. При заданном коридоре ставки обложения (от 4 до 16 пенсов с каждого фунта стерлингов дохода) конкретный размер ставки устанавливается парламентом ежегодно при увеличении бюджета в зависимости от потребностей казны. Чем больше казне требовалось денег, тем выше была ставка обложения. В результате ставка очень скоро уперлась в свой высший предел, что потребовало пересмотра всей конструкции данного налога. Естественно, что принцип эластичности не соответствует принципу определенности. Впрочем, А. Вагнер выстраивал свою систему принципов, заведомо исходя из того, что финансовые принципы налогообложения, которые учитывают интересы государства, важнее этических принципов и реализуются в первую очередь. Так, в отличие от мнения подавляющего числа финансистов, которые были убеждены в том, что источником выплаты налога может выступать доход, А. Вагнер, исходя из общего принципа верховенства интересов государства, признавал допустимым использование капитала в качестве такого источника. Для оправдания этого он рассматривал капитал как доход, полученный в прошлом.

Согласно современной классификации принципов налогообложения, они разделяются на три группы: экономические, юридические и организационные.

### **3.3.2 Экономические принципы налогообложения**

К числу **экономических** относятся следующие принципы налогообложения.

**1. Принцип экономической обоснованности налога.** Обычно этот принцип увязывают с пунктом 3 статьи 38 Налогового кодекса, согласно которому налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными. Экономическое основание увязывается в кодексе с объектом налогообложения. При этом в статье 38 указывается, что объектом налогообложения могут являться имущество, прибыль, доход, стоимость реализованных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) либо иное экономическое основание<sup>1</sup>, имеющее стоимостную, количественную или физическую характеристику, с наличием которого у налогоплательщика законодательство о налогах и сборах связывает возникновение обязанности по уплате налога.

**2. Принцип соответствия условий налогообложения требованиям рыночной экономики.** Конституция определяет, что в Российской Федерации гарантируется единство экономического пространства, свободное перемещение товаров, услуг и финансовых средств (пункт 1 статьи 8). Статья 74 Конституции также предусматривает, что на территории Российской Федерации не допускается установление таможенных границ, пошлин, сборов и каких-либо иных препятствий для свободного перемещения товаров, услуг и финансовых средств. Согласно пункту 4 статьи 3 Налогового кодекса не допускается устанавливать налоги и сборы, нарушающие единое экономическое пространство Российской Федерации и, в частности, прямо или косвенно ограничивающие свободное перемещение в пределах территории Российской Федерации товаров (работ, услуг) или финансовых средств, либо иначе ограничивать или создавать препятствия не запре-

---

<sup>1</sup> В последующие редакции кодекса внесена поправка, и слова «иное экономическое основание» были заменены на «иной объект».

щенной законом экономической деятельности физических лиц и организаций. Единое экономическое пространство является весьма важным условием функционирования экономики на рыночной основе, и налоговая система не должна вступать в противоречие с потребностями этой экономики. Кроме того, пункт 1 статьи 8 Конституции РФ говорит также и о поддержке конкуренции и свободе экономической деятельности. Поэтому и Налоговый кодекс говорит о недопущении установления налогов, которые ограничивают или создают препятствия экономической деятельности налогоплательщиков, в первую очередь тех, кто занимается предпринимательской деятельностью.

**3. Принцип учета возможностей налогоплательщика.** Данный принцип сформулирован в Налоговом кодексе следующим образом: при установлении налога учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога (пункт 1 статьи 3). При практической реализации рассматриваемого принципа безусловно могут возникнуть определенные проблемы. Так, уже сейчас обозначилась проблема уплаты налога на имущество физическими лицами. Данный налог становится обременительным для многих пенсионеров, ставших в процессе приватизации собственниками квартир.

Принцип учета возможностей налогоплательщика основывается на положениях пункта 2 статьи 8 Конституции Российской Федерации, предусматривающего защиту частной собственности (а уплата налога всегда означает лишение лица его собственности), пункта 1 статьи 34 Конституции, обеспечивающего свободу предпринимательской деятельности, и статьи 35 Конституции, направленной на защиту частной собственности. Эти статьи в своей совокупности должны оградить налогоплательщика от необоснованного налогообложения и чрезмерного налогового бремени.

**4. Принцип всеобщности налогообложения.** Этот принцип выражается в том, что все физические лица и организации, приобретая статус налогоплательщика, обязаны финансировать деятельность государства посредством передачи ему денежных средств в форме налога. Принцип всеобщности налогообложения основывается на статье 57 Конституции РФ, предусматривающей обязанность каждого платить законно установленные налоги.

**5. Принцип равенства налогообложения.** Данный принцип предусмотрен пунктом 1 статьи 3 Налогового кодекса, где говорится, что законодательство о налогах и сборах основывается на равенстве налогообложения. В дополнение к этому пункт 2 этой же статьи устанавливает, что налоги не могут носить дискриминационный характер и различно применяться исходя из социальных, расовых, национальных и религиозных и иных подобных критериев. К наиболее грубым проявлениям налоговой дискриминации относятся индивидуальные налоговые льготы, т.е. какие-либо преимущества, предоставляемые не категории налогоплательщиков, а определенному лицу. Запреты на предоставление индивидуальных льгот содержатся в законодательстве подавляющего большинства стран.

**6. Принцип нейтральности налогообложения в отношении форм и методов экономической деятельности** заключается в том, что налоги не должны влиять на формы предпринимательской деятельности и поведение граждан в тех случаях, когда в таком влиянии нет смысла. Деятельность и развитие предприятий должны осуществляться на основе целей и задач повышения эффективности, а не в зависимости от условий налогообложения. В то же время оправдано использование налогов для стимулирования притока капитала в передовые отрасли промышленности, создания благоприятных условий для национальных производителей товаров и услуг, для сдерживания перенаселения сверхкрупных городов, снижения потребления промышленными предприятиями энергетических и природных ресурсов. Налоги могут быть эффективным средством предотвращения переноса на территорию страны вредных производств и притока некачественных товаров. Об отсутствии этого принципа можно говорить в тех случаях, когда условия налогообложения индивидуальных предприятий и акционерных обществ существенно различаются. О грубом нарушении принципа нейтральности налогов в отношении форм и методов экономической деятельности говорит быстрый рост банков, бирж, страховых компаний, инновационных фирм, предприятий с иностранными инвестициями, т.е. таких предприятий, для которых установлены отличные от общих условия налогообложения. К основным последствиям нарушения данного принципа относятся: искажения данных и материалов госу-

дарственной статистики, большое число «бумажных предприятий», резкое увеличение доли мнимых сделок, при этом государство теряет значительные налоговые поступления и не может эффективно регулировать предпринимательскую деятельность.

### **3.3.3 Юридические принципы налогообложения**

В числе юридических принципов налогообложения можно назвать следующие.

**1. Принцип исключительной компетенции представительных органов при установлении и отмене налогов.** Этот принцип вытекает из положения Конституции Российской Федерации, а также норм Налогового кодекса, предусматривающих, что право установления, введения, изменения и отмены налогов принадлежит представительным (в соответствующих случаях — законодательным) органам государственной власти. Таким образом, налоговое законодательство в основном представлено актами представительных органов государственной власти. Посредством этих актов устанавливаются и основные элементы налогообложения. Федеральные органы исполнительной власти, органы исполнительной власти субъектов Российской Федерации, исполнительные органы местного самоуправления, органы государственных внебюджетных фондов издают нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением, во-первых, в случаях, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, во-вторых, в соответствии с этим законодательством, в-третьих, эти акты не могут изменять или дополнять налоговое законодательство, в-четвертых, если эти акты противоречат налоговому законодательству, то они являются недействительными (пункт 1 статьи 4 Налогового кодекса).

**2. Принцип соответствия актов законодательства о налогах и сборах Конституции Российской Федерации.** Данный принцип определяется пунктом 2 статьи 4 Конституции, согласно которому Конституция Российской Федерации имеет верховенство на всей территории Российской Федерации, и пунктом 1 статьи 15, устанавливающим, что Конституция Российской Федерации имеет высшую юридическую силу, прямое действие и применяется на всей территории Российской Федерации. Законы и

иные правовые акты, принимаемые в Российской Федерации, не должны противоречить Конституции Российской Федерации. Следовательно, акты налогового законодательства, противоречащие или иным образом не соответствующие Конституции Российской Федерации, не могут считаться правомерными. Кроме того, статья 125 Конституции Российской Федерации устанавливает, что налогово-правовые акты или отдельные положения, признанные неконституционными, утрачивают силу.

**3. Принцип возникновения налогового обязательства лишь на основе законно установленного налога.** Статья 57 Конституции Российской Федерации предусматривает, что только законно установленные налоги порождают обязанность их уплаты. Аналогичная норма, с распространением на всех лиц (т.е. физических лиц и организаций), содержится и в Налоговом кодексе. Данный принцип предусматривает, что налоги могут устанавливаться, вводиться, изменяться и отменяться только представительными органами государственной власти: федеральные налоги — Государственной Думой с одобрения Совета Федерации, региональные налоги — законодательными (представительными) органами субъекта Российской Федерации с учетом положений, предусмотренных Налоговым кодексом, местные налоги — представительными органами местного самоуправления с учетом положений Налогового кодекса. И это должно производиться правовым актом определенной юридической формы. Так, федеральные налоги должны устанавливаться Налоговым кодексом Российской Федерации, региональные налоги — законами субъектов Российской Федерации и частично Налоговым кодексом, местные налоги — нормативными актами представительных органов местного самоуправления и частично налоговым кодексом. При этом данные акты должны приниматься в определенном порядке (в частности, некоторые из них при обязательном участии исполнительных органов государственной власти). Поэтому налоги, установленные, введенные или измененные с нарушением установленного порядка, обязанности по их уплате не порождают, и лица, не уплатившие таких налогов, к юридической ответственности за нарушение налогового законодательства привлекаться не должны.

**4. Принцип установления всех элементов налога непосредственно в актах законодательства о налогах.** Пункт 6 статьи 3 Налогового кодекса Российской Федерации предусматривает, что при установлении налогов должны быть определены все элементы налогообложения. Данный принцип основывается на положениях статьи 57 Конституции Российской Федерации, предусматривающей, что лишь **законно установленный** налог порождает обязательство по его уплате. Налог, по которому не определены все элементы налогообложения, считается не установленным.

**5. Принцип отрицания обратной силы налоговых законов, ухудшающих положение граждан.** Статья 57 Конституции Российской Федерации предусматривает, что законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют. Соответственно этому Налоговый кодекс устанавливает, что акты законодательства, устанавливающие новые налоги, повышающие налоговые ставки, устанавливающие или отягчающие ответственность за нарушение налогового законодательства, устанавливающие новые обязанности или иным образом ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют.

**6. Принцип соблюдения конституционных прав граждан при установлении налогов.** Статья 2 Конституции Российской Федерации утверждает, что человек, его права и свободы являются высшей ценностью. Признание, соблюдение и защита прав и свобод человека и гражданина — обязанность государства. Соответственно этому Налоговый кодекс предусматривает, что недопустимы налоги и сборы, препятствующие реализации гражданами своих конституционных прав (пункт 3 статьи 3). К этому примыкает требование Налогового кодекса, запрещающее установление налогов, ограничивающих или создающих препятствия осуществлению не запрещенной законом экономической деятельности физических лиц и организаций (пункт 4 статьи 3). Необходимо отметить, что данный принцип один из самых трудно осуществимых, так как налогообложение по своей сути представляет собой ограничение прав. Налог, представляя собой принудительное отчуждение денежных средств, уже есть ограничение прав собственности, защита которой гарантируется Конституци-

ей. Кроме того, налог всегда лишает налогоплательщиков определенной суммы денег. А это, в свою очередь, снижает их возможности по реализации тех конституционных правомочий, осуществление которых может потребовать денежных затрат.

**7. Принцип правовой определенности налогового обязательства.** Этот принцип реализует себя в нескольких моментах.

Во-первых, в обеспечении информированности налогоплательщиков о состоянии налогового законодательства, что в первую очередь выражается в установлении процедуры обязательной публикации налоговых законов. Конституция Российской Федерации устанавливает следующее: «Законы подлежат обязательному опубликованию. Неопубликованные законы не применяются. Любые нормативные правовые акты, затрагивающие права, свободы и обязанности человека и гражданина, не могут применяться, если они не опубликованы официально для всеобщего сведения» (пункт 3 статьи 15 Конституции). Кроме того, статья 29 Конституции Российской Федерации гарантирует гражданам право получать информацию (в том числе и касающуюся налогообложения) любым законным способом, за исключением сведений, составляющих государственную тайну. Это положение в литературе часто называют **принципом публичности и гласности** в налоговых отношениях.

Во-вторых, Налоговый кодекс устанавливает, что акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить (пункт 6 статьи 3). Налоговый кодекс также предусматривает, что все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов). Этот принцип называется принципом **презюмции правоты налогоплательщика**. Необходимо пояснить, что **сомнения** актов законодательства о налогах означает такое их состояние, когда правовая норма выражает неуверенность законодателя в правильности принятого решения, **противоречия** актов законодательства означает наличие двух и более норм по одному и тому же вопросу, содержащих разные предписания, **неясность** актов законодательства — отсутствие четкого и ясного предписания.

В-третьих, Налоговый кодекс обязывает налоговые органы проводить разъяснительную работу по применению законодательства о налогах и сборах, а также принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов, бесплатно информировать налогоплательщиков о действующих налогах и сборах, давать разъяснения о порядке исчисления и уплаты налогов (подпункт 4 пункта 1 статьи 32). Информирование налогоплательщиков о состоянии налогового законодательства является удобным не только для налогоплательщика, но и для государства, т.к. облегчает задачу государства по сбору налогов. Именно государство больше всего заинтересовано в полной и своевременной уплате налогов, предпосылкой чему является информирование налогоплательщиков о содержании налогового законодательства, которое определяет размер налогового обязательства каждого конкретного налогоплательщика.

### **3.3.4 Организационные принципы налогообложения**

Организационные принципы налогообложения определяют формирование налоговой системы государства и ее строение. В качестве организационных принципов налогообложения, которые реально используются в Российской Федерации, можно назвать следующие.

**1. Принцип налогового федерализма.** Поскольку Россия является федеративным государством, то ее налоговой системе объективно присущ принцип налогового федерализма. Этот принцип проявляется в следующих моментах.

Во-первых, налоговая система Российской Федерации, наряду с федеральными налогами, знает налоги субъектов Федерации, которые именуются в Налоговом кодексе «региональные налоги». При этом, согласно статье 71 Конституции, федеральные налоги находятся в ведении Российской Федерации.

Во-вторых, согласно статье 72 Конституции Российской Федерации, установление общих принципов налогообложения в Российской Федерации отнесено к совместному ведению Российской Федерации и субъектов Российской Федерации.

В-третьих, субъекты Федерации обладают определенными правами в области налогообложения. Выражается это, в частно-

сти, в том, что региональные налоги вводятся в действие на территории субъекта Федерации решением самого этого субъекта. Он же устанавливает и ряд элементов данного налога. При этом субъекты Федерации действуют на основании принципа равенства прав в принятии собственного налогового законодательства, что вытекает из статьи 5 Конституции Российской Федерации.

В-четвертых, применительно к бюджетной системе федеральные налоги являются доходным источником федерального бюджета, а региональные налоги — бюджетов субъектов Российской Федерации (статьи 50 и 55 Бюджетного кодекса Российской Федерации).

**2. Принцип единства налоговой системы.** Несмотря на то, что налоговая система Российской Федерации состоит из трех видов налогов: федеральных, региональных и местных, эта система характеризуется единством, поскольку весь перечень налогов, который является исчерпывающим и не подлежит расширительному толкованию, определен одним правовым актом — Налоговым кодексом. Каких-либо иных видов налогов, не предусмотренных Налоговым кодексом, на территории Российской Федерации существовать не может. Соответственно этому субъекты Российской Федерации и представительные органы местного самоуправления неправомочны устанавливать и вводить на своей территории налоги, не предусмотренные в Налоговом кодексе. Этим обеспечивается унификация видов налогов и сборов, применяемых и действующих на территории Российской Федерации.

**3. Принцип налоговой централизации.** Данный принцип выражается в следующем:

1) в соответствии с пунктом 3 статьи 75 Конституции Российской Федерации общие принципы налогообложения устанавливаются федеральным законом, т.е. федеральным центром;

2) налоговая система Российской Федерации определена федеральным центром в Налоговом кодексе, утвержденном федеральным законом;

3) все элементы федеральных налогов и основная часть элементов региональных и местных налогов установлены федеральным центром в федеральных законах;

4) распределение налогов в качестве доходных источников между различными звеньями бюджетной системы Российской Федерации осуществляется Бюджетным кодексом Российской Федерации, т.е. правовым актом федерального центра. Причем налогов, которые обозначены в Налоговом кодексе в качестве региональных и местных налогов, явно недостаточно для покрытия расходов соответственно бюджетов субъектов Федерации и местного самоуправления. Поэтому для сбалансирования этих бюджетов требуются различные дотации, субвенции и субсидии из федерального бюджета. Иначе говоря, налоговая и бюджетные системы сконструированы федеральным центром посредством принятия своих законов таким образом, чтобы постоянно держать регионы в финансовой зависимости от этого центра;

5) основным нормативным актом, который регулирует налоговые отношения, является федеральный акт в виде Налогового кодекса Российской Федерации;

б) система налоговых органов Российской Федерации является единой централизованной системой федерального подчинения. Налоговые органы в субъектах Федерации являются территориальными органами федеральных органов исполнительной власти, а не органами этих субъектов, т.е. собственных налоговых органов субъекты Федерации по существу не имеют.

**4. Принцип множественности налогов.** На протяжении всей истории налогообложения неоднократно предлагалось ввести в обращение единый налог: ясный в понимании и простой в исчислении. Однако идее единого налога, о котором мечтают налогоплательщики, налоговая политика государства противопоставляет налоговую систему, включающую достаточно большой перечень налогов. Множественность налогов выгодна государству, поскольку обеспечивает более широкий круг налогоплательщиков и охватывает больший круг денежных источников налогоплательщиков, а также обеспечивает календарную равномерность поступления денежных средств в доход государства. Налоговый кодекс значительно уменьшил количество налогов по сравнению с ранее действующим законодательством, но их количество по-прежнему остается весьма велико.

**5. Принцип эластичности налогов.** Данный принцип не зафиксирован в налоговом законодательстве. Смысл его заключа-

ется в том, что государство может повышать или понижать ставки налогов в зависимости от своих текущих потребностей. Необходимо отметить, что этот принцип противоречит другому принципу налогообложения, которого постоянно требует общественность, — принципу **стабильности налогов**. И тем не менее фактически он существует, и его наличие можно проследить даже на коротком этапе исторического развития. Более того, в реальности имеет место не просто принцип эластичности налогов, когда речь идет об изменении какого-либо конкретного налога, а принцип *эластичности налоговой системы* в целом, когда в силу тех или иных обстоятельств государство вводит либо отменяет те или иные виды налогов.

**6. Принцип стабильности налогов.** Под стабильностью налогового законодательства понимается неизменность норм и правил, регулирующих сферу налоговых взаимоотношений. В соответствии с этим принципом изменения в законодательстве о налогах не должны вноситься в течение финансового года, а правила, дающие льготы, не должны изменяться до того срока, который первоначально был установлен законодательством. Более того, налоговые реформы и изменения существенного характера не могут проводиться каждый год. Нестабильность налогового законодательства рассматривается как основание для отнесения страны к зоне, неблагоприятной для инвестирования и предпринимательства. В большинстве стран изменение норм налогового права невозможно не только в текущем финансовом году, но и в году наступающем. Во всех странах действуют нормы, в соответствии с которыми обязательно должен существовать длительный период между моментами принятия каких-либо налоговых изменений и моментом вступления их в силу.

**7. Принцип создания максимальных удобств для налогоплательщика** важен для государства, которое стремится к экономическому росту. Удобства налогоплательщика — это установление сроков внесения налоговых платежей, возможность получения отсрочек и рассрочек, понятность норм и правил налогового законодательства. Для того, чтобы эти нормы и правила стали понятны всем категориям налогоплательщиков, как минимум, необходимо следующее:

- 1) каждый используемый термин должен иметь свое единственное значение, установленное законом;
- 2) количество издаваемых законодательных актов не должно быть слишком большим;
- 3) законодательные акты и нормы, содержащиеся в них, не должны противоречить друг другу;
- 4) тексты законов должны быть понятны человеку со средним для данной страны уровнем образования;
- 5) при изменении каких-либо норм в законодательных актах, опубликованных в предыдущие годы, должен публиковаться их новый измененный текст.

**8. Принцип сведения к минимуму издержек налогообложения**, иначе называемый принципом **рентабельности налоговых мероприятий**, означает, что не все поступления по налогам должны использоваться для сбора налогов. Подобная ситуация часто возникала в истории налогообложения отдельных видов недвижимого имущества, где расходы государства на разработку и заполнение документации, расчеты и перерасчеты в сочетании с льготами для многих категорий налогоплательщиков приводили к тому, что сумма налоговых поступлений была меньше осуществленных затрат. С большими издержками также связаны все вновь вводимые налоги и существенные изменения, требующие замены старых форм отчетности.

### **3.4 Система налогов и сборов в НК РФ**

Виды налогов и сборов в Российской Федерации установлены в ст. 12 НК РФ, которая вступила в действие со дня введения в действие части второй НК РФ. В Российской Федерации со дня введения части второй НК РФ устанавливаются следующие виды налогов и сборов:

- 1) федеральные налоги и сборы;
- 2) налоги и сборы субъектов РФ (региональные налоги и сборы);
- 3) местные налоги и сборы.

**Федеральными** признаются налоги и сборы, устанавливаемые НК РФ и обязательные к уплате на всей территории РФ.

К федеральным налогам и сборам относятся:

- 1) налог на добавленную стоимость;
- 2) акцизы;
- 3) налог на доходы физических лиц;
- 4) налог на прибыль организаций;
- 5) налог на добычу полезных ископаемых;
- 6) водный налог;
- 7) сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов;
- 8) государственная пошлина.

**Региональными** признаются налоги и сборы, устанавливаемые НК РФ и законами субъектов РФ, вводимые в действие в соответствии с НК законами субъектов РФ и обязательные к уплате на территориях соответствующих субъектов РФ.

При установлении регионального налога законодательными (представительными) органами субъектов РФ определяются следующие *элементы налогообложения*: налоговые ставки в пределах, установленных НК РФ, порядок и сроки уплаты налога, а также формы отчетности по данному региональному налогу. Иные элементы налогообложения устанавливаются НК РФ. При установлении регионального налога законодательными (представительными) органами субъектов РФ *могут* также *предусматриваться налоговые льготы* и основания для их использования налогоплательщиком. К региональным налогам и сборам относятся:

- 1) налог на имущество организаций;
- 2) налог на игорный бизнес;
- 3) транспортный налог.

**Местными** признаются налоги и сборы, устанавливаемые НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления, вводимые в действие в соответствии с НК нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления и обязательные к уплате на территориях соответствующих муниципальных образований.

Местные налоги и сборы в городах федерального значения — Москве и Санкт-Петербурге — устанавливаются и вводятся в действие законами указанных субъектов РФ.

К местным налогам и сборам относятся:

- 1) земельный налог;
- 2) налог на имущество физических лиц.

Информация и копии законов, иных нормативных правовых актов об установлении, изменении и прекращении действия региональных и местных налогов направляются органами государственной власти субъектов Российской Федерации и органами местного самоуправления в Министерство финансов Российской Федерации и федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, а также в финансовые органы соответствующих субъектов Российской Федерации и территориальные налоговые органы.

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

В НК РФ предусмотрены специальные налоговые режимы, применяемые к отдельным видам налогов. **Специальным налоговым режимом** признается особый порядок исчисления и уплаты налогов и сборов в течение определенного периода времени, применяемый в случаях и в порядке, установленном НК РФ и принимаемыми в соответствии с ним федеральными законами. При установлении специальных налоговых режимов элементы налогообложения, а также налоговые льготы определяются в порядке, предусмотренном НК РФ.

К специальным налоговым режимам относятся:

- 1) система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог);
- 2) упрощенная система налогообложения;
- 3) система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности;
- 4) система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции.

#### **4 УЧАСТНИКИ ОТНОШЕНИЙ, РЕГУЛИРУЕМЫХ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВОМ О НАЛОГАХ И СБОРАХ**

## 4.1 Налоговые органы в Российской Федерации

Налоговые органы составляют единую централизованную систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации налогов и сборов, а в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации иных обязательных платежей. В указанную систему входят федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, и его территориальные органы.

Федеральная налоговая служба (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 и сборов, в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет иных обязательных платежей, за производством и оборотом табачной продукции, а также функции агента валютного контроля в пределах компетенции налоговых органов. Служба является уполномоченным федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим государственную регистрацию юридических лиц, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств, а также уполномоченным федеральным органом исполнительной власти, обеспечивающим представление в делах о банкротстве и в процедурах банкротства требований об уплате обязательных платежей и требований Российской Федерации по денежным обязательствам.

Федеральная налоговая служба находится в ведении Министерства финансов Российской Федерации и руководствуется в своей деятельности Конституцией Российской Федерации, федеральными конституционными законами, федеральными законами, актами Президента Российской Федерации и Правительства Российской Федерации, международными договорами Россий-

ской Федерации, нормативными правовыми актами Министерства финансов Российской Федерации.

Федеральная налоговая служба осуществляет свою деятельность непосредственно и через свои территориальные органы во взаимодействии с другими федеральными органами исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации, органами местного самоуправления и государственными внебюджетными фондами, общественными объединениями и иными организациями.

Единую централизованную систему налоговых органов составляют Федеральная налоговая Служба и ее территориальные органы. К территориальным органам ФНС относятся:

- управления Службы по субъектам Российской Федерации;
- межрегиональные инспекции Службы;
- инспекции Службы по районам в городах;
- инспекции Службы межрайонного уровня.

Инспекция Федеральной налоговой службы является территориальным органом Федеральной налоговой службы и входит в единую централизованную систему налоговых органов. Инспекция находится в непосредственном подчинении Управления ФНС России по субъекту Российской Федерации и подконтрольна ФНС России и Управлению.

Инспекция является территориальным органом, осуществляющим функции по контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и сборов, в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет иных обязательных платежей, а также за производством и оборотом этилового спирта, спиртосодержащей, алкогольной и табачной продукции и за соблюдением валютного законодательства Российской Федерации в пределах компетенции налоговых органов.

Инспекция осуществляет государственную регистрацию юридических лиц, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей, крестьянских (фермерских) хозяйств, пред-

ставляет в делах о банкротстве и в процедурах банкротства требования об уплате обязательных платежей и требования Российской Федерации по денежным обязательствам.

Инспекция в своей деятельности руководствуется Конституцией Российской Федерации, федеральными конституционными законами, федеральными законами, актами Президента Российской Федерации и Правительства Российской Федерации, международными договорами Российской Федерации, нормативными правовыми актами Министерства финансов Российской Федерации, правовыми актами ФНС России, нормативными правовыми актами органов власти субъектов Российской Федерации и местного самоуправления, принимаемыми в пределах их полномочий по вопросам налогов и сборов, настоящим Положением.

Инспекция осуществляет свою деятельность во взаимодействии с территориальными органами федеральных органов исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации, органами местного самоуправления и государственными внебюджетными фондами, общественными объединениями и иными организациями.

В состав налоговых органов также входят таможенные органы и Министерство финансов РФ.

Таможенные органы пользуются правами и несут обязанности налоговых органов по взиманию налогов при перемещении товаров через таможенную границу Российской Федерации.

Министерство финансов Российской Федерации дает письменные разъяснения налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, утверждает формы расчетов по налогам и формы налоговых деклараций, обязательные для налогоплательщиков, налоговых агентов, а также порядок их заполнения.

Налоговые органы действуют в пределах своей компетенции и в соответствии с законодательством Российской Федерации.

## **4.2 Налогоплательщики и плательщики сборов**

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

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

*Налогоплательщики* — это российские и иностранные организации как коммерческие (хозяйственные товарищества, общества, производственные кооперативы и т.д.), так и некоммерческие (фонды, ассоциации, потребительские кооперативы и др.). Организации, не обладающие статусом юридического лица, не признаются плательщиками налогов и (или) сборов (например, профсоюзные организации).

*Физическими лицами* признаются граждане Российской Федерации, иностранные граждане и лица без гражданства.

В порядке, предусмотренном НК РФ, 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.

*Обособленное подразделение организации* — любое территориально обособленное от нее подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места. Признание обособленного подразделения организации таковым производится независимо от того, отражено или не отражено его создание в учредительных или иных организационно-распорядительных документах организации, и от полномочий, которыми наделяется указанное подразделение. При этом рабочее место считается стационарным, если оно создается на срок более месяца.

Налогоплательщики (плательщики сборов) *имеют право:*

1) получать от налоговых органов по месту учета бесплатную информацию о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и об иных актах, содержащих нормы законодательства о налогах и сборах, а также о правах и обязанностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц;

2) получать от налоговых органов и других уполномоченных государственных органов письменные разъяснения по вопросам применения законодательства о налогах и сборах;

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

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

5) использовать в виде зачета или возврата суммы излишне уплаченных либо излишне взысканных налогов, пеней, штрафов;

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

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

8) присутствовать при проведении выездной налоговой проверки;

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

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

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

12) обжаловать в установленном порядке акты налоговых органов и действия (бездействие) их должностных лиц;

13) требовать соблюдения налоговой тайны;

14) требовать в установленном порядке возмещения в полном объеме убытков, причиненных незаконными решениями на-

логовых органов или незаконными действиями (бездействием) их должностных лиц.

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

Налогоплательщикам (плательщикам сборов) гарантируется *административная и судебная защита их прав и законных интересов*. Порядок защиты прав и законных интересов налогоплательщиков (плательщиков сборов) определяется НК и иными федеральными законами.

Права налогоплательщиков обеспечиваются соответствующими обязанностями должностных лиц налоговых органов. Неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанностей по обеспечению прав налогоплательщиков влечет ответственность, предусмотренную федеральными законами.

Налогоплательщики *обязаны*:

- 1) уплачивать законно установленные налоги;
- 2) встать на учет в налоговых органах, если такая обязанность предусмотрена НК РФ;
- 3) вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах;
- 4) представлять в налоговый орган по месту учета в установленном порядке налоговые декларации по тем налогам, которые они обязаны уплачивать, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах, а также бухгалтерскую отчетность в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете»;
- 5) представлять налоговым органам и их должностным лицам в случаях, предусмотренных НК РФ, документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов;
- 6) 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;
- 7) предоставлять налоговому органу необходимую информацию и документы в случаях и порядке, предусмотренных НК РФ;

8) в течение четырех лет обеспечивать сохранность данных бухгалтерского учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, а также документов, подтверждающих полученные доходы (для организаций — также и произведенные расходы) и уплаченные (удержанные) налоги;

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

Налогоплательщики — организации и индивидуальные предприниматели — помимо вышеперечисленных обязанностей *обязаны письменно сообщать* в налоговый орган по месту учета:

1) об открытии или закрытии счетов — в 10-дневный срок;

2) обо всех случаях участия в российских и иностранных организациях — в срок не позднее месяца со дня начала такого участия;

3) обо всех обособленных подразделениях, созданных на территории РФ, — в срок не позднее месяца со дня их создания, реорганизации или ликвидации;

4) об объявлении несостоятельности (банкротстве), о ликвидации или реорганизации — в срок не позднее 3 дней со дня принятия такого решения;

5) об изменении своего места нахождения или места жительства — в срок не позднее 10 дней с момента такого изменения.

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 РФ. Налогоплательщики (плательщики сборов), уплачивающие налоги и сборы в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ, также несут обязанности, предусмотренные таможенным законодательством РФ.

### 4.3 Налоговые агенты

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

Налоговые агенты имеют *те же права, что и налогоплательщики*, если иное не предусмотрено НК РФ.

Налоговые агенты *обязаны*:

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

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

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

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

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 РФ.

#### **4.4 Сборщики налогов и (или) сборов**

В случаях, предусмотренных НК РФ, прием от налогоплательщиков и (или) плательщиков сборов средств в уплату налогов и (или) сборов и перечисление их в бюджет может осуществляться государственными органами, органами местного самоуправления, другими уполномоченными органами и должностными лицами — *сборщиками налогов и (или) сборов*. Права, обязанности и ответственность сборщиков налогов и (или) сборов определяются НК РФ, федеральными законами и принятыми в соответствии с ними законодательными актами субъектов РФ и нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления о налогах и (или) сборах.

#### **4.5 Представительство в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах**

Налогоплательщики, плательщики сборов и налоговые агенты могут участвовать в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, через законных или уполномоченных представителей, если иное не предусмотрено НК РФ.

Личное участие налогоплательщика (плательщика сборов, налогового агента) в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, не лишает его *права иметь представителя*, равно как участие представителя не лишает налогоплательщика права на личное участие в указанных правоотношениях. Полномочия представителя должны быть документально подтверждены в соответствии с НК РФ и иными федеральными законами.

*Законными представителями налогоплательщика-организации* признаются лица, уполномоченные представлять указанную организацию на основании закона или ее учредительных документов.

Действия (бездействие) законных представителей организации, совершенные в связи с участием этой организации в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, признаются действиями (бездействием) этой организации.

*Законными представителями налогоплательщика-физического лица* признаются лица, выступающие в качестве его представителей в соответствии с гражданским законодательством РФ.

*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 налоговой полиции, судьи, следователи и прокуроры.

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

#### **4.6 Обжалование актов налоговых органов и действий или бездействия их должностных лиц**

Каждый налогоплательщик или налоговый агент имеет право *обжаловать акты* налоговых органов *ненормативного характера*, действия или бездействие их должностных лиц, если, по мнению налогоплательщика или налогового агента, такие акты, действия или бездействие нарушают их права.

Акты ненормативного характера — это акты, имеющие индивидуальный характер (относящиеся к конкретным налогоплательщикам, налоговым агентам, а не к неопределенному кругу лиц) и содержащие обязательные предписания для налогоплательщиков, налоговых агентов, влекущие определенные юридические последствия. К таким актам относятся: постановления о взыскании налога, акт налоговой проверки, требование об уплате налога и др.

Нормативные правовые акты налоговых органов могут быть обжалованы в порядке, предусмотренном федеральным законодательством.

Акты налоговых органов, действия или бездействие их должностных лиц могут быть обжалованы в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) или в суд. Подача жалобы в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) не исключает права на одновременную или последующую подачу аналогичной жалобы в суд.

*Судебное обжалование* актов (в том числе нормативных) налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц организациями и индивидуальными предпринимателями

производится *путем подачи искового заявления в арбитражный суд* в соответствии с арбитражным процессуальным законодательством. Судебное обжалование актов (в том числе нормативных) налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц физическими лицами, не являющимися индивидуальными предпринимателями, производится путем подачи искового заявления в суд общей юрисдикции в соответствии с законодательством об обжаловании в суд неправомερных действий государственных органов и их должностных лиц.

Жалоба на акт налогового органа, действия или бездействие его должностного лица подается соответственно в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу этого органа.

Жалоба в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) подается в течение 3 месяцев со дня, когда налогоплательщик узнал или должен был узнать о нарушении своих прав. К жалобе могут быть приложены обосновывающие ее документы. В случае пропуска по уважительной причине срока подачи жалобы этот срок по заявлению лица, подающего жалобу, может быть восстановлен соответственно вышестоящим должностным лицом налогового органа или вышестоящим налоговым органом.

Жалоба подается в письменной форме соответствующему налоговому органу или должностному лицу.

Лицо, подавшее жалобу в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу, до принятия решения по этой жалобе может ее отозвать на основании письменного заявления. Отзыв жалобы лишает подавшее ее лицо права на подачу повторной жалобы по тем же основаниям в тот же налоговый орган или тому же должностному лицу. Повторная подача жалобы в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу производится в те же сроки.

Жалоба налогоплательщика рассматривается вышестоящим налоговым органом (вышестоящим должностным лицом) в срок не позднее месяца со дня ее получения.

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

- 1) оставить жалобу без удовлетворения;
- 2) отменить акт налогового органа и назначить дополнительную проверку;
- 3) отменить решение и прекратить производство по делу о налоговом правонарушении;
- 4) изменить решение или вынести новое решение.

По итогам рассмотрения жалобы на действия или бездействие должностных лиц налоговых органов вышестоящий налоговый орган (вышестоящее должностное лицо) вправе вынести решение по существу. Решение налогового органа (должностного лица) по жалобе принимается в течение месяца. О принятом решении в течение 3 дней со дня его принятия сообщается в письменной форме лицу, подавшему жалобу.

Подача жалобы в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) не приостанавливает исполнения обжалуемого акта или действия, за исключением случаев, предусмотренных НК РФ.

Если налоговый орган (должностное лицо), рассматривающий жалобу, имеет достаточные основания полагать, что обжалуемые акт или действие не соответствуют законодательству РФ, указанный налоговый орган вправе полностью или частично приостановить исполнение обжалуемого акта или действия. Решение о приостановлении исполнения акта (действия) принимается руководителем налогового органа, принявшего такой акт, либо вышестоящим налоговым органом.

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

## 5 ИСПОЛНЕНИЕ ОБЯЗАННОСТИ ПО УПЛАТЕ НАЛОГОВ И СБОРОВ

### 5.1 Обязанность по уплате налога или сбора

Обязанность по уплате налога или сбора возникает, изменяется и прекращается при наличии оснований, установленных НК РФ или иным актом законодательства о налогах и сборах.

Обязанность по уплате конкретного налога или сбора *возлагается на налогоплательщика* и плательщика сбора с момента возникновения установленных законодательством о налогах и сборах обстоятельств, предусматривающих уплату данного налога или сбора.

Обязанность по уплате налога и (или) сбора *прекращается*:

1) с уплатой налога и (или) сбора налогоплательщиком или плательщиком сбора;

2) со смертью налогоплательщика или с признанием его умершим в порядке, установленном гражданским законодательством РФ (задолженность по поимущественным налогам умершего лица либо лица, признанного умершим, погашается в пределах стоимости наследственного имущества);

3) с ликвидацией организации-налогоплательщика после проведения ликвидационной комиссией всех расчетов с бюджетами (внебюджетными фондами);

4) с возникновением иных обстоятельств, с которыми законодательство о налогах и сборах связывает прекращение обязанности по уплате соответствующего налога или сбора.

Налогоплательщик обязан *самостоятельно* исполнить обязанность по уплате налога, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах. Обязанность по уплате налога должна быть выполнена *в срок*, установленный законодательством о налогах и сборах. Налогоплательщик вправе исполнить обязанность по уплате налогов *досрочно*. Неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанности по уплате налога — основание для направления налоговым органом, органом государственного внебюджетного фонда или таможенным органом налогоплательщику требования об уплате налога.

В случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок производится взыскание налога за счет денежных средств, находящихся на счетах налогоплательщика в банке, а также путем взыскания налога за счет иного имущества налогоплательщика.

*Взыскание налога с организаций* производится в бесспорном порядке, если иное не предусмотрено НК РФ. Взыскание налога с организации не может быть произведено в бесспорном порядке, если обязанность по уплате налога основана на изменении налоговым органом юридической квалификации сделок, заключенных налогоплательщиком с третьими лицами, а также характера деятельности налогоплательщика. Взыскание налога с *физического лица* производится в судебном порядке.

Обязанность по уплате налога считается исполненной налогоплательщиком в следующих случаях:

1) с момента предъявления в банк поручения на перечисление в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства денежных средств со счета налогоплательщика в банке при наличии на нем достаточного денежного остатка на день платежа;

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

3) со дня внесения физическим лицом в банк, кассу местной администрации либо в организацию федеральной почтовой связи наличных денежных средств для их перечисления в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства;

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

5) со дня удержания сумм налога налоговым агентом, если обязанность по исчислению и удержанию налога из денежных средств налогоплательщика возложена в соответствии с настоящим Кодексом на налогового агента;

б) со дня уплаты декларационного платежа в соответствии с федеральным законом об упрощенном порядке декларирования доходов физическими лицами.

*Налог не признается уплаченным* в случае отзыва налогоплательщиком или возврата банком налогоплательщику платежного поручения на перечисление суммы налога в бюджет (внебюджетный фонд), а также если на момент предъявления налогоплательщиком в банк поручения на уплату налога этот налогоплательщик имеет иные неисполненные требования, предъявленные к счету, которые в соответствии с гражданским законодательством РФ исполняются в первоочередном порядке, и налогоплательщик не имеет достаточных денежных средств на счете для удовлетворения всех требований.

Обязанность по уплате налога исполняется в валюте РФ. Иностранцами организациями, а также физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами РФ, а также в иных случаях, предусмотренных федеральными законами, обязанность по уплате налога может исполняться в иностранной валюте.

Аналогичные правила применяются также в отношении сборов.

## **5.2 Взыскание налога (сбора или пени) с юридических лиц**

В случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок обязанность по уплате налога исполняется принудительно путем обращения взыскания на денежные средства налогоплательщика или налогового агента на счетах в банках. *Взыскание* налога производится по решению налогового органа *путем направления в банк*, в котором открыты счета налогоплательщика или налогового агента, *инкассового поручения* (распоряжения) на списание и перечисление в соответствующие бюджеты (внебюджетные фонды) необходимых денежных средств со счетов налогоплательщика или налогового агента.

Решение о взыскании принимается после истечения срока, установленного для исполнения обязанности по уплате налога, но *не позднее 60 дней после истечения срока исполнения* требования об уплате налога. Решение о взыскании, принятое после истече-

ния указанного срока, считается недействительным и исполнению не подлежит. В этом случае налоговый орган может обратиться в суд с иском о взыскании с налогоплательщика или налогового агента причитающейся к уплате суммы налога. Решение о взыскании доводится до сведения налогоплательщика (налогового агента) в срок не позднее 5 дней после вынесения решения о взыскании необходимых денежных средств.

Инкассовое поручение (распоряжение) налогового органа на перечисление налога должно содержать указание на те счета налогоплательщика или налогового агента, с которых должно быть произведено перечисление налога, и сумму, подлежащую перечислению. Взыскание налога может производиться с рублевых расчетных (текущих) и (или) валютных счетов налогоплательщика или налогового агента, за исключением ссудных и бюджетных счетов. Взыскание налога с валютных счетов налогоплательщика или налогового агента производится в сумме, эквивалентной сумме платежа в рублях по курсу Центрального банка РФ на дату продажи валюты. При взыскании средств, находящихся на валютных счетах, руководитель (его заместитель) налогового органа одновременно с инкассовым поручением направляет поручение банку на продажу валюты налогоплательщика или налогового агента не позднее следующего дня.

Не производится взыскание налога с депозитного счета налогоплательщика или налогового агента, если не истек срок действия депозитного договора. При наличии указанного договора налоговый орган вправе дать банку поручение (распоряжение) на перечисление по истечении срока действия депозитного договора денежных средств с депозитного счета на расчетный (текущий) счет налогоплательщика или налогового агента, если к этому времени не будет исполнено направленное в этот банк поручение (распоряжение) налогового органа на перечисление налога.

Инкассовое поручение (распоряжение) подлежит безусловному исполнению банком в очередности, установленной гражданским законодательством РФ. Инкассовое поручение (распоряжение) налогового органа на перечисление налога исполняется банком не позднее одного операционного дня, следующего за днем получения им указанного поручения (распоряжения), если

взыскание налога производится с рублевых счетов, и не позднее двух операционных дней, если взыскание налога производится с валютных счетов, поскольку это не нарушает порядка очередности платежей, установленных гражданским законодательством РФ. При недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах налогоплательщика или налогового агента в день получения банком поручения (распоряжения) налогового органа на перечисление налога поручение исполняется по мере поступления денежных средств на эти счета не позднее одного операционного дня со дня, следующего за днем каждого такого поступления на рублевые счета, и не позднее двух операционных дней со дня, следующего за днем каждого такого поступления на валютные счета, поскольку это не нарушает порядок очередности платежей, установленный гражданским законодательством РФ. При недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах налогоплательщика или налогового агента или отсутствии информации о счетах налогоплательщика и налогового агента налоговый орган вправе взыскать налог за счет иного имущества налогоплательщика или налогового агента.

При взыскании налога налоговым органом может быть применено приостановление операций по счетам налогоплательщика или налогового агента в банках.

Вышеизложенные правила применяются также при взыскании пени за несвоевременную уплату налога и сбора, при взыскании сбора, при взыскании налогов и сборов таможенными органами.

### **5.3 Изменение срока уплаты налога (сбора, пени)**

В гл. 9 НК РФ установлены условия и правила изменения сроков уплаты налогов, сборов и пеней.

Правила изменения срока уплаты налога применяются также в отношении изменения срока уплаты налога и сбора в государственные внебюджетные фонды. При этом органы государственных внебюджетных фондов, осуществляющие контроль за уплатой этих налогов или сборов, пользуются правами и несут обязанности финансовых органов.

Срок уплаты налога может быть изменен в отношении всей подлежащей уплате суммы налога либо ее части с начислением процентов на неуплаченную сумму налога (сумму задолженности).

*Изменением срока уплаты* налога и сбора признается перенос установленного срока уплаты налога и сбора на более поздний срок. Изменение срока уплаты налога и сбора осуществляется в следующих формах: а) отсрочка; б) рассрочка; в) инвестиционный налоговый кредит. Изменение срока уплаты налога и сбора не отменяет существующей и не создает новой обязанности по уплате налога и сбора.

Изменение срока уплаты налога и сбора по решению органов, уполномоченных принимать решения об изменении срока уплаты налога и сбора, может производиться под залог имущества либо при наличии поручительства.

Срок уплаты налога *не может быть изменен, если* в отношении заинтересованного лица (лица, претендующего на такое изменение) выполнены следующие действия:

- возбуждено уголовное дело по признакам преступления, связанного с нарушением законодательства о налогах и сборах;
- проводится производство по делу о налоговом правонарушении либо по делу об административном правонарушении, связанном с нарушением законодательства о налогах и сборах;
- 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.

При наличии на момент вынесения решения об изменении срока уплаты налога обстоятельств, исключающих изменение срока уплаты налога, решение об изменении срока уплаты налога не может быть вынесено, а вынесенное решение подлежит отмене. Об отмене вынесенного решения в 3-дневный срок письменно уведомляются заинтересованное лицо и налоговый орган по месту учета этого лица. Заинтересованное лицо вправе обжаловать такое решение в порядке, установленном НК РФ.

## 6.4 Отсрочка и рассрочка по уплате налога и сбора

*Отсрочка* или *рассрочка* по уплате налога представляет собой изменение срока уплаты налога на срок не более 1 года с единовременной или поэтапной уплатой налогоплательщиком суммы задолженности.

Отсрочка или рассрочка по уплате федеральных налогов в части, зачисляемой в федеральный бюджет, на срок более одного года, но не превышающий три года, может быть предоставлена по решению Правительства Российской Федерации.

В отдельных случаях отсрочка или рассрочка по уплате федеральных налогов на срок, не превышающий пять лет, может быть предоставлена по решению министра финансов Российской Федерации, например в случае если размер задолженности организации на 1-е число месяца подачи заявления о предоставлении отсрочки превышает 10 миллиардов рублей и ее единовременное погашение создает угрозу возникновения неблагоприятных социально-экономических последствий.

Отсрочка или рассрочка по уплате налога могут быть предоставлены по одному или нескольким налогам.

Отсрочка или рассрочка по уплате налога могут быть предоставлены заинтересованному лицу *при наличии* хотя бы одного из следующих *оснований*:

- причинения этому лицу ущерба в результате стихийного бедствия, технологической катастрофы или иных обстоятельств непреодолимой силы;
- задержки этому лицу финансирования из бюджета или оплаты выполненного этим лицом государственного заказа;
- угрозы банкротства этого лица в случае единовременной выплаты им налога;
- если имущественное положение физического лица включает возможность единовременной уплаты налога;
- если производство и (или) реализация товаров, работ или услуг лицом носит сезонный характер (перечень отраслей и видов деятельности, имеющих сезонный характер, утверждается Правительством РФ);

– иных оснований, предусмотренных Таможенным кодексом РФ в отношении налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ.

Если отсрочка или рассрочка по уплате налогов предоставлена по первым двум основаниям, на сумму задолженности *проценты не начисляются*, в других случаях на сумму задолженности *начисляются проценты* исходя из ставки, равной одной второй ставки рефинансирования Центрального банка РФ, действовавшей за период отсрочки или рассрочки. По налогам, подлежащим уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ, начисление процентов осуществляется с учетом норм, установленных таможенным законодательством РФ.

*Заявление о предоставлении отсрочки или рассрочки* по уплате налога с указанием оснований подается в соответствующий уполномоченный орган. К этому заявлению прилагаются документы, подтверждающие наличие указанных оснований. Копия заявления направляется заинтересованным лицом в десятидневный срок в налоговый орган по месту его учета. По требованию уполномоченного органа заинтересованным лицом представляются уполномоченному органу документы об имуществе, которое может быть предметом залога, либо поручительство.

*Решение о предоставлении отсрочки или рассрочки* по уплате налога или об отказе в ее предоставлении принимается уполномоченным органом в течение месяца со дня получения заявления заинтересованного лица.

По ходатайству заинтересованного лица уполномоченный орган вправе принять решение о временном (на период рассмотрения заявления о предоставлении отсрочки или рассрочки) приостановлении уплаты суммы задолженности заинтересованным лицом. Копия решения о предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога или об отказе в ее предоставлении направляется уполномоченным органом в трехдневный срок со дня принятия такого решения заинтересованному лицу и в налоговый орган по месту учета этого лица.

При отсутствии обстоятельств, исключających изменение срока уплаты налога, уполномоченный орган не вправе отказать заинтересованному лицу в отсрочке или рассрочке по уплате на-

лога по основаниям причинения заинтересованному лицу ущерба в результате стихийного бедствия, технологической катастрофы или иных обстоятельств непреодолимой силы, а также задержки этому лицу финансирования из бюджета или оплаты выполненного этим лицом государственного заказа, в пределах соответственно суммы причиненного заинтересованному лицу ущерба либо суммы недофинансирования или неоплаты выполненного этим лицом государственного заказа.

*Решение* о предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога *должно содержать* указание на сумму задолженности, налог, по уплате которого предоставляется отсрочка или рассрочка, сроки и порядок уплаты суммы задолженности и начисляемых процентов, а также в соответствующих случаях документы об имуществе, которое является предметом залога, либо поручительство. Решение о предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога вступает в действие со дня, установленного в этом решении. При этом причитающиеся пени за все время со дня, установленного для уплаты налога, до дня вступления в силу этого решения включаются в сумму задолженности, если указанный срок уплаты предшествует дню вступления этого решения в силу.

Если отсрочка или рассрочка по уплате налога предоставляется под залог имущества, решение о ее предоставлении вступает в действие только после заключения договора о залоге имущества.

*Решение об отказе* в предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога *должно быть мотивированным*. Решение об отказе в предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога может быть обжаловано заинтересованным лицом в порядке, установленном законодательством РФ.

*Копия решения* о предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога или об отказе в ее предоставлении направляется уполномоченным органом в 3-дневный срок со дня принятия такого решения заинтересованному лицу и в налоговый орган по месту учета этого лица.

Законами субъектов РФ могут быть установлены дополнительные основания и иные условия предоставления отсрочки и рассрочки уплаты региональных и местных налогов.

Правила предоставления отсрочки или рассрочки по уплате налогов применяются также в отношении порядка и условий предоставления отсрочки или рассрочки по уплате сборов, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах.

## **5.5 Инвестиционный налоговый кредит**

*Инвестиционный налоговый кредит* (ИНК) 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.

Инвестиционный налоговый кредит может быть предоставлен по налогу на прибыль организации, а также по региональным и местным налогам.

Инвестиционный налоговый кредит может быть предоставлен на срок от одного года до пяти лет.

ИНК может быть предоставлен организации, являющейся налогоплательщиком соответствующего налога, при наличии хотя бы одного из следующих *оснований*:

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

2) осуществление этой организацией внедренческой или инновационной деятельности, в том числе создание новых или совершенствование применяемых технологий, создание новых видов сырья или материалов (ИНК предоставляется на суммы кредита, определяемые по соглашению между уполномоченным органом и заинтересованной организацией);

3) выполнение этой организацией особо важного заказа по социально-экономическому развитию региона или предоставление ею особо важных услуг населению (ИНК предоставляется на суммы кредита, определяемые по соглашению между уполномоченным органом и заинтересованной организацией).

4) выполнение организацией государственного оборонного заказа (ИНК предоставляется на суммы кредита, определяемые по соглашению между уполномоченным органом и заинтересованной организацией);

5) осуществление этой организацией инвестиций в создание объектов, имеющих наивысший класс энергетической эффективности, в том числе многоквартирных домов, и (или) относящихся к возобновляемым источникам энергии, и (или) относящихся к объектам по производству тепловой энергии, электрической энергии, имеющим коэффициент полезного действия более чем 57 процентов, и (или) иных объектов, технологий, имеющих высокую энергетическую эффективность, в соответствии с перечнем, утвержденным Правительством Российской Федерации ((ИНК предоставляется на сумму кредита, составляющую 30 % стоимости приобретенного заинтересованной организацией оборудования, используемого исключительно для перечисленных в этом пункте целей).

Основания для получения ИНК должны быть *документально подтверждены* заинтересованной организацией. ИНК может быть предоставлен *по налогу на прибыль* (доход) организации, а также *по региональным и местным налогам*. Решение о предоставлении ИНК по налогу на прибыль (доход) организации в части, поступающей в бюджет субъекта РФ, принимается финансовым органом субъекта РФ. ИНК может быть предоставлен на срок от года до 5 лет.

Организация, получившая ИНК, вправе уменьшать свои платежи по соответствующему налогу в течение срока действия договора об ИНК. Уменьшение производится по каждому платежу соответствующего налога, по которому предоставлен ИНК, за каждый отчетный период до тех пор, пока сумма, не уплаченная организацией в результате всех таких уменьшений (накопленная сумма кредита), не станет равной сумме кредита, предусмотренной соответствующим договором. Конкретный порядок умень-

шения налоговых платежей определяется заключенным договором об ИНК.

Если организацией заключено более одного договора об ИНК, срок действия которых не истек к моменту очередного платежа по налогу, накопленная сумма кредита определяется отдельно по каждому из этих договоров. При этом увеличение накопленной суммы кредита производится вначале в отношении первого по сроку заключения договора, а при достижении этой накопленной суммой кредита размера, предусмотренного указанным договором, организация может увеличивать накопленную сумму кредита по следующему договору.

В соответствии с п. 3 ст. 66 НК РФ в каждом отчетном периоде (независимо от числа договоров об ИНК) суммы, на которые *уменьшаются* платежи по налогу, не могут превышать 50 % размеров соответствующих платежей по налогу, определенных по общим правилам без учета наличия договоров об ИНК. При этом накопленная в течение налогового периода сумма кредита не может превышать 50 % размеров суммы налога, подлежащего уплате организацией за этот налоговый период. Если накопленная сумма кредита превышает предельные размеры, на которые допускается указанное уменьшение налога для такого отчетного периода, то разница между этой суммой и предельно допустимой суммой переносится на следующий отчетный период. Если организация имела убытки по результатам отдельных отчетных периодов в течение налогового периода либо убытки по итогам всего налогового периода, излишне накопленная по итогам налогового периода сумма кредита переносится на следующий налоговый период и признается накопленной суммой кредита в первом отчетном периоде нового налогового периода.

ИНК предоставляется на основании *заявления* организации и оформляется договором установленной формы между соответствующим уполномоченным органом и этой организацией. Форма договора об ИНК устанавливается органом исполнительной власти, принимающим решение о предоставлении ИНК.

*Решение* о предоставлении организации ИНК принимается уполномоченным органом в течение месяца со дня получения заявления. Наличие у организации одного или нескольких договоров об

ИНК не может служить препятствием для заключения с этой организацией другого договора об ИНК по иным основаниям.

*Договор об ИНК* должен предусматривать порядок уменьшения налоговых платежей, сумму кредита (с указанием налога, по которому организации предоставлен ИНК), срок действия договора, начисляемые на сумму кредита проценты, порядок погашения суммы кредита и начисленных процентов, документы об имуществе, которое является предметом залога, либо поручительство, ответственность сторон. Договор об ИНК должен содержать положения, в соответствии с которыми не допускаются в течение срока его действия реализация или передача во владение, пользование или распоряжение другим лицам оборудования или иного имущества, приобретение которого организацией явилось условием для предоставления ИНК, либо определяются условия такой реализации (передачи).

Не допускается устанавливать проценты на сумму кредита по ставке менее одной второй и превышающей три четвертых ставки рефинансирования Центрального банка РФ.

*Копия договора* представляется организацией в налоговый орган по месту ее учета в 5-дневный срок со дня заключения договора.

Законом субъекта РФ и нормативными правовыми актами, принятыми представительными органами местного самоуправления по региональным и местным налогам, соответственно могут быть установлены иные основания и условия предоставления ИНК, включая сроки действия ИНК и ставки процентов на сумму кредита.

Если в течение срока действия договора об ИНК заключившая его организация нарушит предусмотренные договором условия реализации либо передачи во владение, пользование или распоряжение другим лицам оборудования или иного имущества, приобретение которого было основанием предоставления ИНК, эта организация в течение 30 дней со дня расторжения договора об ИНК обязана уплатить все неуплаченные ранее в соответствии с договором суммы налога, а также соответствующие пени и проценты на неуплаченные суммы налога, начисленные на каждый день действия договора об ИНК исходя из ставки рефинан-

сирования Центрального банка РФ, действовавшей за период от заключения до расторжения указанного договора.

Если организация, получившая ИНК на основании выполнения ею особо важного заказа по социально-экономическому развитию региона или предоставления ею особо важных услуг населению, нарушает свои обязательства, в связи с исполнением которых получен ИНК, в течение установленного договором срока, то не позднее 3 месяцев со дня расторжения договора она обязана уплатить всю сумму неуплаченного налога и проценты на эту сумму, которые начисляются за каждый день действия договора исходя из ставки, равной ставке рефинансирования Центрального банка РФ.

## **5.6 Прекращение действия отсрочек, рассрочек и налоговых кредитов**

Действие отсрочки, рассрочки, налогового кредита или инвестиционного налогового кредита *прекращается* по истечении срока действия соответствующего решения или договора либо может быть прекращено до истечения такого срока.

Действие отсрочки, рассрочки, налогового кредита или ИНК прекращается *досрочно* в случае уплаты налогоплательщиком всей причитающейся суммы налога и сбора и соответствующих процентов до истечения установленного срока.

При нарушении заинтересованным лицом условий предоставления отсрочки, рассрочки действие отсрочки, рассрочки может быть досрочно прекращено по решению уполномоченного органа, принявшего решение о соответствующем изменении срока исполнения обязанности по уплате налога и сбора.

При досрочном прекращении действия отсрочки, рассрочки налогоплательщик должен в течение 30 дней после получения им соответствующего решения уплатить неуплаченную сумму задолженности, а также пени за каждый день, начиная со дня, следующего за днем получения этого решения, по день уплаты этой суммы включительно. При этом оставшаяся неуплаченной сумма задолженности определяется как разница между суммой задолженности, определенной в решении о предоставлении отсрочки (рассрочки), увеличенной на сумму процентов, исчисленную в

соответствии с решением об отсрочке (рассрочке) за период действия отсрочки (рассрочки), и фактически уплаченными суммами и процентами.

Извещение об отмене решения об отсрочке или рассрочке направляется принявшим это решение уполномоченным органом налогоплательщику или плательщику сбора по почте заказным письмом не позднее 5 рабочих дней со дня принятия решения. Извещение об отмене решения об отсрочке или рассрочке считается полученным по истечении 6 дней с даты направления заказного письма. Копия такого решения в те же сроки направляется в налоговый орган по месту учета этих лиц.

Решение уполномоченного органа о досрочном прекращении действия отсрочки, рассрочки может быть обжаловано налогоплательщиком или плательщиком сбора в суд в порядке, установленном законодательством РФ.

Действие договора о налоговом кредите или договора об ИНК может быть досрочно прекращено по соглашению сторон или по решению суда.

## **5.7 Требование об уплате налога (сбора)**

*Требованием* об уплате налога признается направленное налогоплательщику письменное извещение о неуплаченной сумме налога, а также об обязанности уплатить в установленный срок неуплаченную сумму налога и соответствующие пени.

Требование об уплате налога направляется налогоплательщику при наличии у него недоимки. Требование об уплате налога направляется налогоплательщику независимо от привлечения его к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах.

Требование об уплате налога *должно содержать* сведения о сумме задолженности по налогу, размере пеней, начисленных на момент направления требования, сроке уплаты налога, установленного законодательством о налогах и сборах, сроке исполнения требования, а также мерах по взысканию налога и обеспечению исполнения обязанности по уплате налога, которые применяются в случае неисполнения требования налогоплательщиком. Во всех случаях требование должно содержать подробные

данные об основаниях взимания налога, а также ссылку на положения закона о налогах, которые устанавливают обязанность налогоплательщика уплатить налог. В случае, если размер недоимки, выявленный в результате налоговой проверки, позволяет предполагать факт совершения нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления, в требовании должно содержаться предупреждение об обязанности налогового органа в случае неуплаты сумм недоимки, пеней и штрафов в полном объеме в установленный срок направить материалы в органы внутренних дел для решения вопроса о возбуждении уголовного дела. Требование об уплате налога должно быть исполнено в течение 10 календарных дней с даты получения указанного требования, если более продолжительный период времени для уплаты налога не указан в этом требовании.

Требование об уплате налога направляется налогоплательщику налоговым органом по месту его учета. Форма требования утверждается федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Требование об уплате налога может быть передано руководителю (законному или уполномоченному представителю) организации или физическому лицу (его законному или уполномоченному представителю) лично под расписку или иным способом, подтверждающим факт и дату получения этого требования. В случае, когда указанные лица уклоняются от получения требования, указанное требование направляется по почте заказным письмом. Требование об уплате налога считается полученным по истечении 6 дней с даты направления заказного письма.

Требование об уплате налога должно быть направлено налогоплательщику не позднее трех месяцев со дня выявления недоимки. Требование об уплате налога по результатам налоговой проверки должно быть направлено налогоплательщику в течение 10 дней с даты вступления в силу соответствующего решения.

Эти правила применяются в отношении требования об уплате сбора, а также в отношении требования о перечислении налога, направляемого налоговому агенту.

В случае, если обязанность налогоплательщика или плательщика сборов по уплате налогов и сборов изменилась после

направления требования об уплате налога и сбора, налоговый орган обязан направить налогоплательщику или плательщику сборов уточненное требование.

### **5.8 Способы обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов**

Способы обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов или сборов, порядок и условия их применения устанавливаются НК РФ. Исполнение обязанности по уплате налогов и сборов может обеспечиваться следующими способами: а) залогом имущества; б) поручительством; в) пеней; г) приостановлением операций по счетам в банке; д) наложением ареста на имущество налогоплательщика.

В случае изменения сроков исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов *обязанность* по уплате налогов и сборов *может быть обеспечена залогом*. Залог имущества оформляется договором между налоговым органом и залогодателем. Залогодателем может быть как сам налогоплательщик или плательщик сбора, так и третье лицо.

При неисполнении налогоплательщиком или плательщиком сбора обязанности по уплате причитающихся сумм налога или сбора и соответствующих пеней налоговый орган осуществляет исполнение этой обязанности за счет стоимости заложенного имущества в порядке, установленном гражданским законодательством РФ.

*Предметом залога* может быть имущество, в отношении которого может быть установлен залог по гражданскому законодательству РФ. При этом предметом залога по договору между налоговым органом и залогодателем не может быть предмет залога по другому договору. При залоге имущество может оставаться у залогодателя либо передаваться за счет средств залогодателя налоговому органу (залогодержателю) с возложением на последнего обязанности по обеспечению сохранности заложенного имущества. Совершение каких-либо сделок в отношении заложенного имущества, в том числе сделок, совершаемых в целях погашения сумм задолженности, может осуществляться только по согласованию с залогодержателем.

К правоотношениям, возникающим при установлении залога в качестве способа обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов, применяются положения гражданского законодательства, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах.

В случае изменения сроков исполнения обязанностей по уплате налогов обязанность по уплате налогов может быть обеспечена *поручительством*. В силу поручительства поручитель обязывается перед налоговыми органами исполнить в полном объеме обязанность налогоплательщика по уплате налогов, если последний не уплатит в установленный срок причитающиеся суммы налога и соответствующих пеней. Поручительство оформляется в соответствии с гражданским законодательством РФ договором между налоговым органом и поручителем.

При неисполнении налогоплательщиком налоговой обязанности по уплате налога, обеспеченной поручительством, *поручитель и налогоплательщик несут солидарную ответственность*. Принудительное взыскание налога и причитающихся пеней с поручителя производится налоговым органом в судебном порядке.

По исполнению поручителем своих обязанностей в соответствии с договором к нему переходит право требовать от налогоплательщика уплаченных им сумм, а также процентов по этим суммам и возмещения убытков, понесенных в связи с исполнением обязанности налогоплательщика. Поручителем вправе выступать юридическое или физическое лицо. По одной обязанности по уплате налога допускается одновременное участие нескольких поручителей.

К правоотношениям, возникающим при установлении поручительства в качестве меры по обеспечению исполнения обязанности по уплате налога, применяются положения гражданского законодательства РФ, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах.

**Пеней** признается денежная сумма, которую налогоплательщик, плательщик сборов или налоговый агент должны выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов или сборов, в том числе налогов или сборов, уплачиваемых в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ, в более

поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки.

Сумма соответствующих пеней уплачивается помимо причитающихся к уплате сумм налога или сбора и независимо от применения других мер обеспечения исполнения обязанности по уплате налога или сбора, а также мер ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах. Пеня начисляется за *каждый календарный день просрочки* исполнения обязанности по уплате налога или сбора, начиная со следующего за установленным законодательством о налогах и сборах дня уплаты налога или сбора. Пеня за каждый день просрочки определяется в процентах от неуплаченной суммы налога или сбора. Процентная ставка пени принимается равной одной трехсотой действующей в это время ставки рефинансирования Центрального банка РФ.

*Не начисляются* пени на сумму недоимки, которую налогоплательщик не мог погасить в силу того, что по решению налогового органа или суда были приостановлены операции налогоплательщика в банке или наложен арест на имущество налогоплательщика. Подача заявления о предоставлении отсрочки (рассрочки), или ИНК не приостанавливает начисления пеней на сумму налога, подлежащую уплате.

Пени уплачиваются одновременно с уплатой сумм налога и сбора или после уплаты таких сумм в полном объеме.

Пени могут быть взысканы *принудительно* за счет денежных средств налогоплательщика на счетах в банке, а также за счет иного имущества налогоплательщика. Принудительное взыскание пеней с организаций производится в бесспорном порядке, а с физических лиц — в судебном порядке. Способы обеспечения исполнения обязательств по уплате налогов и сборов залогом имущества, поручительством и пеней применяются также в отношении обеспечения исполнения обязательств по уплате налогов и сборов в государственные внебюджетные фонды. При этом органы государственных внебюджетных фондов, осуществляющие контроль за уплатой этих налогов и сборов, пользуются правами и несут обязанности налоговых органов.

*Приостановление операций по счетам в банке* налогоплательщика-организации, налогового агента-организации, плательщика сбора-организации или налогоплательщика-индивидуаль-

ного предпринимателя применяется для обеспечения исполнения решения о взыскании налога или сбора. Приостановление операций по счетам налогоплательщика-организации в банке *означает прекращение* банком *всех расходных операций* по данному счету. Приостановление операций по счетам в банке не распространяется на платежи, очередность исполнения которых в соответствии с гражданским законодательством РФ предшествует исполнению обязанности по уплате налогов и сборов.

Решение о приостановлении операций налогоплательщика-организации по его счетам в банке принимается руководителем (его заместителем) налогового органа, направившим требование об уплате налога, в случае неисполнения налогоплательщиком-организацией в установленные сроки обязанности по уплате налога. В этом случае решение о приостановлении операций налогоплательщика-организации по его счетам в банке может быть принято только одновременно с вынесением решения о взыскании налога.

Решение о приостановлении операций налогоплательщика-организации и налогоплательщика-индивидуального предпринимателя по их счетам в банке может также приниматься руководителем (его заместителем) налогового органа в случае непредставления этими налогоплательщиками налоговой декларации в налоговый орган в течение 2 недель по истечении установленного срока представления такой декларации, а также в случае отказа от представления налогоплательщиком-организацией и налогоплательщиком-индивидуальным предпринимателем налоговых деклараций. В этом случае приостановление операций по счетам отменяется решением налогового органа не позднее одного операционного дня, следующего за днем представления этими налогоплательщиками налоговой декларации.

Решение о приостановлении операций налогоплательщика-организации по его счетам в банке направляется налоговым органом банку с одновременным уведомлением налогоплательщика-организации и передается под расписку или иным способом, свидетельствующим о дате получения этого решения.

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

Приостановление операций налогоплательщика-организации по его счетам в банке *действует* с момента получения банком решения налогового органа о приостановлении таких операций и до отмены этого решения. Приостановление операций по счетам налогоплательщика-организации *отменяется* решением налогового органа не позднее одного операционного дня, следующего за днем представления налоговому органу документов, подтверждающих выполнение указанным лицом решения о взыскании налога.

Банк не несет ответственности за убытки, понесенные налогоплательщиком-организацией в результате приостановления его операций в банке по решению налогового органа.

Эти правила применяются также в отношении приостановления операций по счетам в банке налогового агента-организации и плательщика сбора-организации.

При наличии решения о приостановлении операций по счетам организации банк не вправе открывать этой организации новые счета.

*Арестом* имущества в качестве способа обеспечения исполнения решения о взыскании налога признается действие налогового или таможенного органа с санкции прокурора по ограничению права собственности налогоплательщика-организации в отношении его имущества. Арест имущества производится в случае неисполнения налогоплательщиком-организацией в установленные сроки обязанности по уплате налога и при наличии у налоговых или таможенных органов достаточных оснований полагать, что указанное лицо предпримет меры, чтобы скрыться либо скрывать свое имущество.

Арест имущества может быть полным или частичным. *Полным* арестом имущества признается такое ограничение прав налогоплательщика-организации в отношении его имущества, при котором он не вправе распоряжаться арестованным имуществом, а владение и пользование этим имуществом осуществляются с разрешения и под контролем налогового или таможенного органа. *Частичным* арестом признается такое ограничение прав налогоплательщика-организации в отношении его имущества, при котором владение, пользование и распоряжение этим имуществом

осуществляются с разрешения и под контролем налогового или таможенного органа.

Арест может быть применен *только для обеспечения взимания налога за счет имущества* налогоплательщика-организации. Арест может быть наложен на все имущество налогоплательщика-организации. Аресту подлежит только то имущество, которое необходимо и достаточно для исполнения обязанности по уплате налога.

Решение о наложении ареста на имущество налогоплательщика-организации принимается руководителем (его заместителем) налогового или таможенного органа в форме соответствующего постановления.

Арест имущества налогоплательщика-организации производится с *участием понятых*. Орган, производящий арест имущества, не вправе отказать налогоплательщику-организации (его законному и (или) уполномоченному представителю) присутствовать при аресте имущества. Лицам, участвующим в производстве ареста имущества в качестве понятых, специалистов, а также налогоплательщику-организации (его представителю) разъясняются их права и обязанности. Проведение ареста имущества в ночное время не допускается, за исключением случаев, не терпящих отлагательства. Перед арестом имущества должностные лица, производящие арест, обязаны предъявить налогоплательщику-организации (его представителю) решение о наложении ареста, санкцию прокурора и документы, удостоверяющие их полномочия.

При производстве ареста составляется *протокол об аресте имущества*. В этом протоколе либо в прилагаемой к нему описи перечисляется и описывается имущество, подлежащее аресту, с точным указанием наименования, количества и индивидуальных признаков предметов, а при возможности — их стоимости. Все предметы, подлежащие аресту, предъявляются понятым и налогоплательщику-организации (его представителю).

Руководитель (его заместитель) налогового или таможенного органа, вынесший постановление о наложении ареста на имущество, определяет место, где должно находиться имущество, на которое наложен арест.

Отчуждение (за исключением производимого под контролем либо с разрешения налогового или таможенного органа,

применившего арест), растрата или сокрытие имущества, на которое наложен арест, не допускаются. Несоблюдение установленного порядка владения, пользования и распоряжения имуществом, на которое наложен арест, является основанием для привлечения виновных лиц к ответственности, предусмотренной ст. 125 НК РФ «Несоблюдение порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест» и (или) иными федеральными законами.

Решение об аресте имущества *отменяется* уполномоченным должностным лицом налогового или таможенного органа при прекращении обязанности по уплате налога. Решение об аресте имущества действует с момента наложения ареста до отмены этого решения уполномоченным должностным лицом органа налоговой службы или таможенного органа, вынесшим такое решение, либо до отмены указанного решения вышестоящим налоговым или таможенным органом или судом.

Эти правила применяются также в отношении ареста имущества налогового агента-организации и плательщика сбора-организации.

### **5.9 Зачет и возврат излишне уплаченных (излишне взысканных) сумм**

Сумма *излишне уплаченного налога* подлежит зачету в счет предстоящих платежей налогоплательщика по этому или иным налогам, погашения недоимки либо возврату налогоплательщику.

Зачет или возврат суммы излишне уплаченного налога производится налоговым органом по месту учета налогоплательщика без начисления процентов на эту сумму (за исключением начисления процентов при нарушении налоговым органом сроков возврата, установленных НК РФ). Налоговый орган обязан сообщить налогоплательщику о каждом ставшем известным налоговому органу факте излишней уплаты налога и сумме излишне уплаченного налога в течение 10 дней со дня обнаружения такого факта. В случае обнаружения фактов, свидетельствующих о возможной излишней уплате налога, по предложению налогового органа или налогоплательщика может быть проведена совместная сверка расчетов по налогам, сборам, пеням и штрафам. Результа-

ты такой сверки оформляются актом, подписываемым налоговым органом и налогоплательщиком.

Форма акта совместной сверки расчетов по налогам, сборам, пеням и штрафам утверждается федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

**Зачет** суммы излишне уплаченного налога *в счет предстоящих платежей* осуществляется на основании *письменного заявления* налогоплательщика по решению налогового органа. Решение о зачете суммы излишне уплаченного налога в счет предстоящих платежей налогоплательщика принимается налоговым органом в течение 10 дней со дня получения заявления налогоплательщика или со дня подписания налоговым органом и этим налогоплательщиком акта совместной сверки уплаченных им налогов, если такая совместная сверка проводилась.

Сумма излишне уплаченного налога подлежит возврату по письменному заявлению налогоплательщика в течение одного месяца со дня получения налоговым органом такого заявления.

Возврат налогоплательщику суммы излишне уплаченного налога при наличии у него недоимки по иным налогам соответствующего вида или задолженности по соответствующим пеням, а также штрафам, подлежащим взысканию, производится только после зачета суммы излишне уплаченного налога в счет погашения недоимки (задолженности).

Заявление о возврате суммы излишне уплаченного налога может быть подано *в течение 3 лет* со дня уплаты указанной суммы. Возврат суммы излишне уплаченного налога производится за счет средств бюджета (внебюджетного фонда), в который произошла переплата, в течение месяца со дня подачи заявления о возврате, если иное не установлено НК РФ.

При нарушении указанного срока на сумму излишне уплаченного налога, не возвращенную в установленный срок, начисляются проценты за каждый день нарушения срока возврата. Процентная ставка принимается равной ставке рефинансирования Центрального банка РФ, действовавшей на дни нарушения срока возврата. В случае, если уплата налога производилась в иностранной валюте, то проценты начисляются на сумму излиш-

не уплаченного налога, пересчитанную по курсу Центрального банка РФ на день, когда произошла излишняя уплата налога.

Зачет или возврат излишне уплаченной суммы налога производится *в валюте РФ*. В случае, если уплата налога производилась в иностранной валюте, то суммы излишне уплаченного налога принимаются к зачету или подлежат возврату в валюте РФ по курсу Центрального банка РФ на день, когда произошла излишняя уплата налога.

Эти правила распространяются на налоговых агентов и плательщиков сборов и применяются также в отношении зачета или возврата излишне уплаченных сумм сбора и пеней, суммы налогов и сборов в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ (при этом таможенные органы пользуются правами и несут обязанности, предусмотренные в отношении зачета и возврата для налоговых органов), а также сумм налогов и сборов, поступающих в государственные внебюджетные фонды (при этом органы государственных внебюджетных фондов, осуществляющие контроль за уплатой указанных налогов и сборов, пользуются правами и несут обязанности, предусмотренные в отношении зачета и возврата для налоговых органов).

Сумма *излишне взысканного налога* (сбора, пени) подлежит *возврату* налогоплательщику (плательщику сборов, налоговому агенту). В случае наличия у налогоплательщика недоимки по уплате налогов и сборов или задолженности по пеням, причитающимся тому же бюджету (внебюджетному фонду), возврат налогоплательщику излишне взысканной суммы производится только после зачета в счет погашения недоимки (задолженности).

Решение о возврате суммы излишне взысканного налога принимается налоговым органом на основании *письменного заявления* налогоплательщика, с которого взыскан этот налог, в течение 2 недель со дня регистрации указанного заявления, а судом — в порядке искового судопроизводства. Заявление о возврате суммы излишне взысканного налога в налоговый орган может быть подано в течение месяца со дня, когда налогоплательщику стало известно о факте излишнего взыскания с него налога, а исковое заявление в суд — в течение 3 лет, начиная со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о факте излишнего взыскания налога. В случае признания факта излишнего взыскания налога

орган, рассматривающий заявление налогоплательщика, принимает решение о возврате излишне взысканных сумм налога, а также процентов на эти суммы.

Налоговый орган, установив факт излишнего взыскания налога, обязан сообщить об этом налогоплательщику не позднее месяца со дня установления этого факта.

Сумма излишне взысканного налога возвращается с начисленными на нее процентами за счет общих поступлений в бюджет (внебюджетный фонд), в который были зачислены суммы излишне взысканного налога. Проценты на указанную сумму начисляются со дня, следующего за днем взыскания, по день фактического возврата. Процентная ставка принимается равной действовавшей в эти дни ставке рефинансирования Центрального банка РФ. Сумма излишне взысканного налога и начисленные на эту сумму проценты подлежат возврату налоговым органом не позднее месяца со дня принятия решения налоговым органом, а в случае вынесения судом решения о возврате излишне взысканных сумм — в течение месяца после вынесения такого решения.

Возврат суммы излишне взысканного налога, а также начисленных процентов производится в валюте РФ.

Эти правила применяются также в отношении зачета или возврата сумм излишне взысканных авансовых платежей, сборов, пеней, штрафа и распространяются на налоговых агентов и налогоплательщиков сборов.

## 6 НАЛОГОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ И НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ

### 6.1 Налоговая декларация

Основной документ налоговой отчетности — налоговая декларация. **Налоговая декларация** представляет собой письменное заявление налогоплательщика о полученных доходах и произведенных расходах, источниках доходов, налоговых льготах и исчисленной сумме налога и (или) другие данные, связанные с исчислением и уплатой налога.

Налоговая декларация представляется каждым налогоплательщиком *по каждому налогу*, подлежащему уплате этим налогоплательщиком, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах.

Налоговая декларация (расчет) представляется с указанием идентификационного номера налогоплательщика. Налогоплательщик (плательщик сбора, налоговый агент) или его представитель подписывает налоговую декларацию (расчет), подтверждая достоверность и полноту сведений, указанных в налоговой декларации (расчете).

Налоговая декларация (расчет) представляется в налоговый орган по месту учета налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) по установленной форме на бумажном носителе или по установленным форматам в электронном виде вместе с документами, которые в соответствии с настоящим Кодексом должны прилагаться к налоговой декларации (расчету). Налогоплательщики вправе представить документы, которые в соответствии с настоящим Кодексом должны прилагаться к налоговой декларации (расчету), в электронном виде.

Налогоплательщики, среднесписочная численность работников которых за предшествующий календарный год превышает 100 человек, а также вновь созданные (в том числе при реорганизации) организации, численность работников которых превышает указанный предел, представляют налоговые декларации (расчеты) в налоговый орган по установленным форматам в электронном виде, если иной порядок представления информации, отне-

сенной к государственной тайне, не предусмотрен законодательством Российской Федерации.

Сведения о среднесписочной численности работников за предшествующий календарный год представляются налогоплательщиком в налоговый орган не позднее 20 января текущего года, а в случае создания (реорганизации) организации — не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором организация была создана (реорганизована). Указанные сведения представляются по форме, утвержденной федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, в налоговый орган по месту нахождения организации (по месту жительства индивидуального предпринимателя).

Налогоплательщики, в соответствии со статьей 83 Налогового Кодекса отнесенные к категории крупнейших, представляют все налоговые декларации (расчеты), которые они обязаны представлять в соответствии с настоящим Кодексом, в налоговый орган по месту учета в качестве крупнейших налогоплательщиков по установленным форматам в электронном виде, если иной порядок представления информации, отнесенной к государственной тайне, не предусмотрен законодательством Российской Федерации.

Бланки налоговых деклараций (расчетов) предоставляются налоговыми органами бесплатно.

Налоговая декларация (расчет) может быть представлена налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) в налоговый орган лично или через представителя, направлена в виде почтового отправления с описью вложения или передана по телекоммуникационным каналам связи.

Налоговый орган не вправе отказать в принятии налоговой декларации (расчета), представленной налогоплательщиком (плательщиком сборов, налоговым агентом) по установленной форме (установленному формату), и обязан проставить по просьбе налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) на копии налоговой декларации (копии расчета) отметку о принятии и дату ее получения при получении налоговой декларации (расчета) на бумажном носителе либо передать налогоплательщику (плательщику сбора, налоговому агенту) квитанцию о приеме в электрон-

ном виде — при получении налоговой декларации (расчета) по телекоммуникационным каналам связи.

При отправке налоговой декларации (расчета) по почте днем ее представления считается дата отправки почтового отправления с описью вложения. При передаче налоговой декларации (расчета) по телекоммуникационным каналам связи днем ее представления считается дата ее отправки.

Порядок представления налоговой декларации (расчета) и документов в электронном виде определяется Министерством финансов Российской Федерации.

Министерство финансов Российской Федерации не вправе включать в форму налоговой декларации (расчета), а налоговые органы не вправе требовать от налогоплательщиков (плательщиков сборов, налоговых агентов) включения в налоговую декларацию (расчет) сведений, не связанных с исчислением и (или) уплатой налогов и сборов, за исключением:

- 1) вида документа: первичный (корректирующий);
- 2) наименования налогового органа;
- 3) места нахождения организации (ее обособленного подразделения) или места жительства физического лица;
- 4) фамилии, имени, отчества физического лица или полного наименования организации (ее обособленного подразделения);
- 5) номера контактного телефона налогоплательщика.

При обнаружении налогоплательщиком в поданной им налоговой декларации неотражения или неполноты отражения сведений, а равно ошибок, приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате, налогоплательщик обязан внести необходимые *дополнения и изменения* в налоговую декларацию. При этом:

– если заявление о дополнении и изменении налоговой декларации производится *до истечения срока подачи* налоговой декларации, она считается поданной в день подачи заявления;

– если заявление о дополнении и изменении налоговой декларации делается *после истечения срока подачи* налоговой декларации, но *до истечения срока уплаты налога*, то налогоплательщик освобождается от ответственности при условии, что указанное заявление было сделано до момента, когда налогоплательщик узнал об обнаружении налоговым органом неотражения или неполноты отражения сведений, а также ошибок, приводя-

щих к занижению суммы налога, подлежащей уплате, либо о назначении выездной налоговой проверки;

– если заявление о дополнении и изменении налоговой декларации делается *после истечения срока подачи* налоговой декларации *и срока уплаты налога*, то налогоплательщик освобождается от ответственности при условии, что указанное заявление налогоплательщик сделал до момента, когда налогоплательщик узнал об обнаружении налоговым органом неотражения или неполноты отражения сведений, а также ошибок, приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате, либо о назначении выездной налоговой проверки. Налогоплательщик освобождается от ответственности при условии, что до подачи такого заявления налогоплательщик уплатил недостающую сумму налога и соответствующие ей пени.

## **6.2 Налоговый контроль**

### **6.2.1 Формы проведения налогового контроля**

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

*Налоговый контроль* проводится должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции *посредством*:

- 1) налоговых проверок;
- 2) получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора;
- 3) проверки данных учета и отчетности;
- 4) осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли);
- 5) других форм, предусмотренных НК РФ.

Налоговые органы, таможенные органы и органы внутренних дел в порядке, определяемом по соглашению между ними, информируют друг друга об имеющихся у них материалах о нарушениях законодательства о налогах и сборах и налоговых преступлениях, о принятых мерах по их пресечению, о проводимых

ими налоговых проверках, а также осуществляют обмен другой необходимой информацией в целях исполнения возложенных на них задач.

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

### **6.2.2 Учет налогоплательщиков. Идентификационный номер налогоплательщика**

В целях проведения налогового контроля налогоплательщики подлежат постановке на учет в налоговых органах соответственно по месту нахождения организации, месту нахождения ее обособленных подразделений, месту жительства физического лица, а также по месту нахождения принадлежащего им недвижимого имущества и транспортных средств, подлежащих налогообложению.

Организация, в состав которой входят обособленные подразделения, расположенные на территории Российской Федерации, а также в собственности которой находится подлежащее налогообложению недвижимое имущество, обязана встать на учет в качестве налогоплательщика в налоговом органе как по своему месту нахождения, так и по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения и месту нахождения принадлежащего ей недвижимого имущества и транспортных средств.

Министерство финансов Российской Федерации вправе определять особенности постановки на учет крупнейших налогоплательщиков. Особенности учета иностранных организаций и иностранных граждан устанавливаются Министерством финансов Российской Федерации.

*Заявление о постановке на учет* подается в налоговый орган соответственно:

– организацией или физическим лицом, осуществляющим деятельность без образования юридического лица по месту нахо-

ждения или по месту жительства в течение 10 дней после их государственной регистрации;

– организацией при осуществлении деятельности в Российской Федерации через обособленное подразделение по месту нахождения обособленного подразделения в течение месяца после создания обособленного подразделения;

– организацией по поводу подлежащего налогообложению недвижимого имущества или транспортных средств по месту нахождения этого имущества в течение 30 дней со дня его регистрации;

– частными нотариусами, детективами, охранниками по месту их жительства в течение 10 дней после выдачи им лицензии, свидетельства или иного документа, на основании которого осуществляется их деятельность.

Постановка на учет в налоговых органах физического лица по месту нахождения принадлежащего ему недвижимого имущества, являющегося объектом налогообложения, осуществляется на основе информации, предоставляемой органами, осуществляющими учет и регистрацию имущества и сделок с ним. В этом случае налоговый орган обязан незамедлительно уведомить физическое лицо о постановке его на учет. Постановка на учет в налоговых органах физических лиц, не относящихся к индивидуальным предпринимателям, осуществляется налоговым органом по месту жительства физического лица на основе информации, предоставляемой органами, осуществляющими регистрацию места жительства физических лиц.

В случае возникновения у налогоплательщиков затруднений с определением места постановки на учет решение на основе представленных ими данных принимается налоговым органом.

При подаче заявления индивидуальный предприниматель одновременно с заявлением о постановке на учет представляет свидетельство о государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя или представляет копию лицензии на право занятия частной практикой, а также документы, удостоверяющие личность налогоплательщика и подтверждающие регистрацию по месту жительства.

При постановке на учет в состав сведений о налогоплательщиках-физических лицах включаются также их персональные данные:

- а) фамилия, имя, отчество;
- б) дата и место рождения;
- в) пол;
- г) адрес места жительства;
- д) данные паспорта или иного документа, удостоверяющего личность налогоплательщика;
- е) гражданство.

Новые формы заявлений о постановке на учет утверждаются до начала года, с которого они начинают применяться.

Налоговый орган обязан *осуществить постановку* налогоплательщика на учет в течение 5 дней со дня подачи им всех необходимых документов и в тот же срок выдать соответствующее свидетельство. *Постановка на учет, снятие с учета* осуществляются *бесплатно*.

Каждому налогоплательщику присваивается единый по всем видам налогов и сборов, в том числе подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ, и на всей территории РФ **идентификационный номер налогоплательщика (ИНН)**. Налоговый орган указывает ИНН во всех направляемых ему уведомлениях. Каждый налогоплательщик указывает свой ИНН в подаваемой в налоговый орган декларации, отчете, заявлении или ином документе, а также в иных случаях, предусмотренных НК РФ.

Организации-налоговые агенты, не учтенные в качестве налогоплательщиков, встают на учет в налоговых органах по месту своего нахождения в порядке, предусмотренном для организаций-налогоплательщиков.

*Органы, осуществляющие регистрацию организаций*, обязаны сообщать в налоговый орган по месту своего нахождения о зарегистрированных (перерегистрированных) или ликвидированных (реорганизованных) организациях в течение 10 дней после регистрации (перерегистрации) или ликвидации (реорганизации) организации.

*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, обязаны сообщать об установлении опеки над физическими лицами, признанными судом недееспособными, об опеке, попечительстве и управлении имуществом малолетних, иных несовершеннолетних физических лиц, физических лиц, ограниченных судом в дееспособности, дееспособных физических лиц, над которыми установлено попечительство в форме патронажа, физических лиц, признанных судом безвестно отсутствующими, а также о последующих изменениях, связанных с указанной опекой, попечительством или управлением имуществом, в налоговые органы по месту своего нахождения не позднее 5 дней со дня принятия соответствующего решения.

Органы (учреждения), уполномоченные совершать нотариальные действия, и нотариусы, осуществляющие частную практику, обязаны сообщать о нотариальном удостоверении права на наследство и договоров дарения в налоговые органы по месту своего нахождения не позднее 5 дней со дня соответствующего нотариального удостоверения, если иное не предусмотрено НК РФ.

*Органы, осуществляющие учет и (или) регистрацию пользователей природными ресурсами, а также лицензирование деятельности, связанной с использованием этими ресурсами, обязаны сообщать о предоставлении прав на такое пользование, являющихся объектом налогообложения, в налоговые органы по месту своего нахождения в течение 10 дней после регистрации (выдачи соответствующей лицензии, разрешения) природопользователя.*

В НК РФ определены также обязанности **банков**, связанные с учетом налогоплательщиков. Банки открывают счета организациям, индивидуальным предпринимателям только при предъявлении свидетельства о постановке на учет в налоговом органе. Банк обязан сообщить об открытии или закрытии счета организации, индивидуального предпринимателя в налоговый орган по месту их учета в пятидневный срок со дня соответствующего открытия или закрытия такого счета. 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.

### 6.2.3 Налоговые проверки

Налоговые органы проводят следующие виды налоговых проверок налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов:

- 1) камеральные налоговые проверки;
- 2) выездные налоговые проверки.

**Камеральная налоговая проверка** проводится *по месту нахождения налогового органа* на основе налоговых деклараций и документов, представленных налогоплательщиком, служащих основанием для исчисления и уплаты налога, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа. Эта проверка проводится уполномоченными должностными лицами налогового органа в соответствии с их служебными обязанностями без какого-либо специального решения руководителя налогового органа в течение 3 месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации и документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налога, если законодательством о налогах и сборах не предусмотрены иные сроки.

Если проверкой выявлены ошибки в заполнении документов или противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, то об этом сообщается налогоплательщику с требованием внести соответствующие исправления в установленный срок.

При проведении камеральной проверки налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения, получить объяснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты налогов. На суммы доплат по налогам, выявленные по результатам камеральной проверки, налоговый орган направляет требование об уплате соответствующей суммы налога и пени.

**Выездная налоговая проверка** проводится на основании решения руководителя (его заместителя) налогового органа. Выездная налоговая проверка в отношении одного налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) может проводиться по одному или нескольким налогам. Налоговый орган не вправе проводить в течение одного календарного года две выездные на-

логовые проверки и более по одним и тем же налогам за один и тот же период. Выездная налоговая проверка *не может продолжаться более 2 месяцев* (в исключительных случаях вышестоящий налоговый орган может увеличить продолжительность выездной налоговой проверки до 3 месяцев).

*Запрещается проведение* налоговыми органами *повторных* выездных налоговых проверок по одним и тем же налогам, подлежащим уплате или уплаченным налогоплательщиком (плательщиком сбора) за уже проверенный налоговый период, за исключением случаев, когда такая проверка проводится в связи с реорганизацией или ликвидацией организации-налогоплательщика (плательщика сбора-организации) или вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку. Повторная выездная налоговая проверка в порядке контроля за деятельностью налогового органа проводится вышестоящим налоговым органом на основании мотивированного постановления этого органа с соблюдением установленных требований.

При проведении выездных проверок организаций, *имеющих филиалы и представительства*, срок проведения проверки увеличивается на один месяц на проведение проверки каждого филиала и представительства. Налоговые органы вправе проверять филиалы и представительства налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора) независимо от проведения проверок самого налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора).

Срок проведения проверки включает в себя время фактического нахождения проверяющих на территории проверяемого налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента. В указанные сроки не засчитываются периоды между вручением налогоплательщику (налоговому агенту) требования о представлении необходимых для проверки документов и представлением им запрашиваемых при проведении проверки документов.

Выездная налоговая проверка, осуществляемая в связи с реорганизацией или ликвидацией организации-налогоплательщика, плательщика сбора-организации, а также вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку, может проводиться независимо от времени проведения предыдущей проверки.

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 по акту, составленному этими должностными лицами. В акте о выемке документов должна быть обоснована необходимость выемки и приведен перечень изымаемых документов. Налогоплательщик имеет право при выемке документов делать замечания, которые должны быть по его требованию внесены в акт. Изъятые документы должны быть пронумерованы, прошнурованы и скреплены печатью или подписью налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора). В случае отказа налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора) скрепить печатью или подписью изымаемые документы об этом делается специальная отметка. Копия акта о выемке документов передается налогоплательщику (налоговому агенту, плательщику сбора).

По окончании выездной налоговой проверки проверяющий составляет справку о проведенной проверке, в которой фиксируются предмет проверки и сроки ее проведения.

В НК РФ для осуществления налогового контроля предусмотрены нормы, регламентирующие:

- 1) участие свидетеля для дачи показаний;
- 2) привлечение специалиста, обладающего специальными знаниями и навыками;
- 3) участие переводчика;
- 4) участие понятых.

В необходимых случаях для участия в проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля, в том числе при проведении выездных налоговых проверок, на договорной основе может быть привлечен эксперт. Экспертиза назначается в случае, если для разъяснения возникающих вопросов требуются специальные познания в науке, искусстве, технике или ремесле.

Издержки, связанные с осуществлением налогового контроля, состоят из сумм: выплачиваемых свидетелям, переводчикам, специалистам, экспертам и понятым налоговыми органами, а также судебных издержек. Порядок выплаты и размеры сумм,

подлежащих выплате, устанавливаются Правительством РФ и финансируются из федерального бюджета РФ.

*Доступ должностных лиц налоговых органов*, непосредственно проводящих налоговую проверку, на территорию или в помещение налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) осуществляется при предъявлении этими лицами служебных удостоверений и решения руководителя (его заместителя) налогового органа о проведении выездной налоговой проверки этого налогоплательщика, плательщика сбора, налогового агента.

Должностные лица налоговых органов, проводящие налоговую проверку, могут производить *осмотр* используемых для осуществления предпринимательской деятельности территорий или помещений налогоплательщика, объектов налогообложения для определения соответствия фактических данных об указанных объектах документальным данным, представленным налогоплательщиком.

Осмотр производится в присутствии понятых. При проведении осмотра вправе участвовать лицо, в отношении которого осуществляется налоговая проверка, или его представитель, а также специалисты. В необходимых случаях при осмотре производятся фото- и киносъемка, видеозапись, снимаются копии с документов или другие действия. О производстве осмотра составляется протокол.

При воспрепятствовании доступу должностных лиц налоговых органов, проводящих налоговую проверку, на указанные территории или в помещения (кроме жилых помещений) руководителем проверяющей группы (бригады) составляется *акт*, подписываемый им и налогоплательщиком, на основании которого налоговый орган вправе самостоятельно определить суммы налогов, подлежащих уплате, на основании оценки имеющихся у него данных о налогоплательщике или по аналогии. При отказе налогоплательщика подписать указанный акт в нем делается соответствующая запись. Незаконное воспрепятствование доступу признается налоговым правонарушением и влечет ответственность, предусмотренную ст. 124 НК РФ.

Доступ должностных лиц налоговых органов, проводящих налоговую проверку, в *жилые помещения* помимо или против воли проживающих в них физических лиц иначе, как в случаях,

установленных федеральным законом, или на основании судебного решения не допускается.

Должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, вправе *истребовать необходимые для проверки документы* у проверяемого налогоплательщика, плательщика сбора, налогового агента. Лицо, которому адресовано требование о представлении документов, обязано направить или выдать их налоговому органу в 5-дневный срок. Документы представляются в виде заверенных должным образом копий.

Отказ от представления запрашиваемых документов или непредставление их в установленные сроки признается налоговым правонарушением и влечет ответственность, предусмотренную ст. 126 НК РФ.

В случае такого отказа должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, производит *выемку* необходимых документов. Выемка документов и предметов производится на основании мотивированного постановления должностного лица налогового органа, осуществляющего выездную налоговую проверку. Указанное постановление подлежит утверждению руководителем (его заместителем) соответствующего налогового органа.

Не допускается производство выемки документов и предметов в ночное время. Не подлежат изъятию документы и предметы, не имеющие отношения к предмету налоговой проверки. Выемка документов и предметов производится в присутствии понятых и лиц, у которых производится выемка документов и предметов. В необходимых случаях для участия в производстве выемки приглашается специалист. До начала выемки должностное лицо налогового органа предъявляет постановление о производстве выемки и разъясняет присутствующим лицам их права и обязанности.

*О производстве выемки, об изъятии документов и предметов составляется протокол.* Изъятые документы и предметы перечисляются и описываются в протоколе выемки либо в прилагаемых к нему описях с точным указанием наименования, количества и индивидуальных признаков предметов, а по возможности — стоимости предметов.

По результатам выездной налоговой проверки не позднее 2 месяцев после составления справки о проведенной проверке уполномоченными должностными лицами налоговых органов должен быть составлен в установленной форме *акт налоговой проверки*, подписываемый этими лицами и руководителем проверяемой организации, либо индивидуальным предпринимателем, либо их представителями. Об отказе представителей организации подписать акт делается соответствующая запись в акте. В случае, когда указанные лица уклоняются от получения акта налоговой проверки, это должно быть отражено в акте налоговой проверки.

В акте налоговой проверки *должны быть указаны* документально подтвержденные факты налоговых правонарушений, выявленные в ходе проверки, или отсутствие таковых, а также выводы и предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений и ссылки на статьи НК РФ, предусматривающие ответственность за данный вид налоговых правонарушений.

Акт налоговой проверки вручается руководителю организации-налогоплательщика либо индивидуальному предпринимателю (их представителям) под расписку или передается иным способом, свидетельствующим о дате его получения налогоплательщиком или его представителями. В случае направления акта налоговой проверки по почте заказным письмом датой вручения акта считается шестой день, начиная с даты его отправки.

*Налогоплательщик* вправе в случае несогласия с фактами, изложенными в акте проверки, а также с выводами и предложениями проверяющих в 2-недельный срок со дня получения акта проверки представить в соответствующий налоговый орган *письменное объяснение мотивов отказа подписать акт или возражений* по акту в целом или по его отдельным положениям. При этом налогоплательщик вправе приложить к письменному объяснению (возражению) или в согласованный срок передать налоговому органу документы (их заверенные копии), подтверждающие обоснованность возражений или мотивы неподписания акта проверки. По истечении указанного срока в течение не более 14 дней руководитель (заместитель руководителя) налогового органа рассматривает акт налоговой проверки, а также документы и материалы, представленные налогоплательщиком.

#### 6.2.4 Решение о результатах налоговой проверки

Материалы проверки рассматриваются руководителем (заместителем руководителя) налогового органа. В случае представления налогоплательщиком письменных объяснений или возражений по акту налоговой проверки материалы проверки рассматриваются в присутствии должностных лиц организации-налогоплательщика либо индивидуального предпринимателя или их представителей. О времени и месте рассмотрения материалов проверки налоговый орган извещает налогоплательщика заблаговременно. Если налогоплательщик, несмотря на извещение, не явился, то материалы проверки, включая представленные налогоплательщиком возражения, объяснения, другие документы и материалы, рассматриваются в его отсутствие.

По результатам рассмотрения материалов проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выносит *решение*:

- о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения;
- об отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения.

В решении о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения излагаются обстоятельства совершенного налогоплательщиком налогового правонарушения, как они установлены проведенной проверкой, документы и иные сведения, которые подтверждают указанные обстоятельства, доводы, приводимые налогоплательщиком в свою защиту, и результаты проверки этих доводов, решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за конкретные налоговые правонарушения с указанием статей НК РФ, предусматривающих данные правонарушения и применяемые меры ответственности.

*На основании вынесенного решения о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения налогоплательщику направляется требование об уплате недоимки по налогу и пени.*

Копия решения налогового органа и требование вручаются налогоплательщику либо его представителю под расписку или передаются иным способом, свидетельствующим о дате получения налогоплательщиком либо его представителем. Если указанными выше способами решение налогового органа вручить налогоплательщику или его представителям невозможно, оно отправляется по почте заказным письмом и считается полученным по истечении 6 дней после его отправки.

Несоблюдение должностными лицами налоговых органов указанных выше требований производства по делу о налоговом правонарушении (вынесения решения по результатам рассмотрения материалов проверки) может быть основанием для отмены решения налогового органа вышестоящим налоговым органом или судом.

По выявленным налоговым органом нарушениям, за которые налогоплательщики-физические лица или должностные лица налогоплательщиков-организаций подлежат привлечению к административной ответственности, уполномоченное должностное лицо налогового органа, проводившее проверку, составляет протокол об административном правонарушении. Рассмотрение дел об этих правонарушениях и применение административных санкций в отношении должностных лиц организаций-налогоплательщиков и физических лиц-налогоплательщиков, виновных в их совершении, производятся налоговыми органами в соответствии с административным законодательством РФ и субъектов РФ.

Правила, предусмотренные для производства по делу о налоговом правонарушении, совершенном налогоплательщиком (вынесения решения по результатам рассмотрения материалов проверки), распространяются также на плательщиков сбора и налоговых агентов.

Отметим, что при проведении проверок могут быть обнаружены факты, свидетельствующие о нарушении лицами, *не являющимися* налогоплательщиками, плательщиками сборов или налоговыми агентами, законодательства о налогах и сборах (в том числе о совершении налоговых правонарушений). В этом случае должностным лицом налогового органа также составляет-

ся *акт* установленной формы, подписываемый этим должностным лицом и лицом, совершившим нарушение законодательства о налогах и сборах. Дальнейший порядок рассмотрения акта, а также права и обязанности лица, нарушившего законодательство о налогах и сборах, аналогичны вышеизложенному.

### 6.2.5 Налоговая тайна

Налоговую тайну составляют любые полученные налоговым органом, органами налоговой полиции, органом государственного внебюджетного фонда и таможенным органом *сведения о налогоплательщике*. К налоговой тайне *не относятся* сведения:

- 1) разглашенные налогоплательщиком самостоятельно или с его согласия;
- 2) об идентификационном номере налогоплательщика;
- 3) о нарушениях законодательства **о налогах** и сборах и мерах ответственности за эти нарушения;
- 4) предоставляемые налоговым (таможенным) или правоохранительным органам других государств в соответствии с международными договорами (соглашениями), одной из сторон которых является Российская Федерация, о взаимном сотрудничестве между налоговыми (таможенными) или правоохранительными органами (в части сведений, предоставленных этим органам);
- 5) предоставляемые избирательным комиссиям в соответствии с законодательством о выборах по результатам проверок налоговым органом сведений о размере и об источниках доходов кандидата и его супруга, а также об имуществе, принадлежащем кандидату и его супругу на праве собственности.

Налоговая тайна не подлежит разглашению налоговыми органами, органами налоговой полиции, органами государственных внебюджетных фондов и таможенными органами, их должностными лицами и привлекаемыми специалистами, экспертами, за исключением случаев, предусмотренных федеральным законом. К разглашению налоговой тайны относится, в частности, использование или передача другому лицу производственной или коммерческой тайны налогоплательщика, ставшей известной должностному лицу налогового органа, органа налоговой полиции, органа государственного внебюджетного фонда или таможенного

органа, привлеченному специалисту или эксперту при исполнении ими своих обязанностей.

Поступившие в налоговые органы, органы государственных внебюджетных фондов или таможенные органы сведения, составляющие налоговую тайну, имеют специальный режим хранения и доступа. Доступ к сведениям, составляющим налоговую тайну, имеют должностные лица, определяемые соответственно федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области внутренних дел, федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области таможенного дела.

Утрата документов, содержащих составляющие налоговую тайну сведения, либо разглашение таких сведений влечет ответственность, предусмотренную федеральными законами.

#### **6.2.6 Причинение неправомерного вреда налогоплательщику**

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

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

За причинение убытков налогоплательщику, налоговому агенту или их представителям в результате совершения неправомерных действий налоговые органы и их должностные лица несут ответственность, предусмотренную федеральными законами.

Убытки, причиненные налогоплательщику, налоговому агенту или их представителям правомерными действиями должностных лиц налоговых органов, возмещению не подлежат, за исключением случаев, предусмотренных федеральными законами.

## **7 НАЛОГОВЫЕ ПРАВОНАРУШЕНИЯ И ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА ИХ СОВЕРШЕНИЕ**

### **7.1 Понятие налогового правонарушения**

**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.

Ответственность за совершение налоговых правонарушений несут организации и физические лица в случаях, предусмотренных гл. 16 НК РФ «Виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение».

Физическое лицо может быть привлечено к налоговой ответственности с 16-летнего возраста.

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

Предусмотренная НК РФ ответственность за деяние, совершенное физическим лицом, наступает, если это деяние не содержит признаков состава преступления, предусмотренного уголовным законодательством РФ.

Привлечение организации к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает ее должностных лиц при наличии соответствующих оснований от административной, уголовной или иной ответственности, предусмотренной законами РФ.

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

Лицо *считается невиновным* в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке и установлена вступившим в законную силу решением суда. 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.

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

- 1) отсутствие события налогового правонарушения;
- 2) отсутствие вины лица в совершении налогового правонарушения;
- 3) совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, физическим лицом, не достигшим к моменту совершения деяния 16-летнего возраста;
- 4) истечение сроков давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

*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 вредный характер последствий, возникших вследствие этих действий (бездействия), хотя должно было и могло это осознавать.

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

*Обстоятельствами, исключаящими вину лица в совершении налогового правонарушения, признаются:*

– совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, вследствие стихийного бедствия или других чрезвычайных и непреодолимых обстоятельств (указанные обстоятельства устанавливаются наличием общеизвестных фактов, публикаций в средствах массовой информации и иными способами, не нуждающимися в специальных средствах доказывания);

– 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 или налоговым агентом письменных разъяснений по вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных налоговым органом или другим уполномоченным государственным органом или их должностными лицами в пределах их компетенции (указанные обстоятельства устанавливаются при наличии соответствующих документов этих органов, которые по смыслу и содержанию относятся к налоговым периодам, в которых совершено налоговое правонарушение, вне зависимости от даты издания этих документов).

При наличии перечисленных обстоятельств лицо *не подлежит ответственности* за совершение налогового правонарушения.

*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;
- иные обстоятельства, которые судом могут быть признаны смягчающими ответственность.

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

Обстоятельства, смягчающие или отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения, устанавливаются судом и учитываются им при наложении санкций за налоговые правонарушения.

*Лицо не может быть привлечено к ответственности* за совершение налогового правонарушения, если со дня его совершения либо со следующего дня после окончания налогового периода, в течение которого было совершено это правонарушение, истекли три года (срок давности).

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

Исчисление *срока давности* со дня совершения налогового правонарушения применяется в отношении всех налоговых правонарушений, кроме предусмотренных в ст. 120 и 122 НК РФ. В отношении налоговых правонарушений, предусмотренных ст. 120 и 122 НК РФ, исчисление срока давности начинается со следующего дня после окончания соответствующего налогового периода.

## **7.2 Виды налоговых правонарушений и налоговых санкций**

**Налоговая санкция** — мера ответственности за совершение налогового правонарушения.

Налоговые санкции устанавливаются и применяются в виде *денежных взысканий* (штрафов) в установленных НК РФ размерах.

При наличии хотя бы одного смягчающего ответственность обстоятельства размер штрафа *подлежит уменьшению* не меньше чем в 2 раза по сравнению с установленным соответствующей статьей НК РФ размером за совершение налогового правонарушения.

При совершении налогового правонарушения лицом, ранее привлекавшимся к ответственности за аналогичное правонарушение (обстоятельство, отягчающее ответственность), размер штрафа *увеличивается* на 100 %.

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, присужденного налогоплательщику, плательщику сборов или налоговому агенту за нарушение законодательства о налогах и сборах, повлекшее задолженность по налогу или сбору, подлежит перечислению со счетов налогоплательщика, плательщика сборов или налогового агента только после перечисления в полном объеме этой суммы задолженности и соответствующих пеней в очередности, установленной гражданским законодательством РФ.

Санкции за совершение налоговых правонарушений приведены в табл. 7.1.

*Примечание:*

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

Таблица 7.1 — Размеры установленных штрафов за совершение отдельных видов налоговых правонарушений (ст. 116—129.1 НК РФ)

Виды налоговых правонарушений	Статья НК РФ	Размер штрафа
Нарушение налогоплательщиком установленного срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе при отсутствии признаков налогового правонарушения	116	5 тыс. р.
Нарушение налогоплательщиком установленного срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе на срок более 90 дней	116	10 тыс. р.
Ведение деятельности организацией или индивидуальным предпринимателем без постановки на учет в налоговом органе	117	10 % от доходов, полученных в течение указанного времени в результате такой деятельности, но не менее 20 тыс. р.
Ведение деятельности организацией или индивидуальным предпринимателем без постановки на учет в налоговом органе более 90 дней	117	20 % доходов, полученных в период деятельности без постановки на учет более 90 дней, но не менее 40 тыс. р.
Нарушение налогоплательщиком установленного срока представления в налоговый орган информации об открытии или закрытии им счета в каком-либо банке	118	5 тыс. р.
Непредставление налогоплательщиком в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации в налоговый орган по месту учета, при отсутствии признаков налогового правонарушения	119	5 % суммы налога, подлежащей уплате (доплате) на основе этой декларации, за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления, но не более 30 % указанной суммы и не менее 100 р.

Продолжение табл. 7.1

Виды налоговых правонарушений	Статья НК РФ	Размер штрафа
Непредставление налогоплательщиком налоговой декларации в налоговый орган в течение более 180 дней по истечении установленного законодательством о налогах срока представления такой декларации	119	30 % суммы налога, подлежащей уплате на основе этой декларации, и 10 % суммы налога, подлежащей уплате на основе этой декларации, за каждый полный или неполный месяц, начиная со 181-го дня
Грубое нарушение организацией правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения, если эти деяния совершены в течение одного налогового периода, при отсутствии признаков налогового правонарушения* Те же деяния, если они совершены в течение более одного налогового периода Те же деяния, если они повлекли занижение налоговой базы	120	5 тыс. р.  15 тыс. р.  10 % от суммы неуплаченного налога, но не менее 15 тыс. р.
Неуплата или неполная уплата сумм налога в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога или других неправомерных действий (бездействия)	122	20 % от неуплаченных сумм налога
Деяния, предусмотренные п. 1 и 2 ст. 122, совершенные умышленно	122	40 % от неуплаченных сумм налога
Неправомерное перечисление (неполное перечисление) сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом	123	20 % от суммы, подлежащей перечислению
Несоблюдение установленного порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест	125	10 тыс. р.

Продолжение табл. 7.1

Виды налоговых правонарушений	Статья НК РФ	Размер штрафа
Непредставление в установленный срок налогоплательщиком (налоговым агентом) в налоговые органы документов и (или) иных сведений, предусмотренных законодательством о налогах и сборах	126	50 р. за каждый не представленный документ
Непредставление налоговому органу сведений о налогоплательщике, выразившееся в отказе организации предоставить имеющиеся у нее документы, предусмотренные НК РФ, со сведениями о налогоплательщике по запросу налогового органа, а равно иное уклонение от предоставления таких документов либо предоставление документов с заведомо недостоверными сведениями, если такое деяние не содержит признаков нарушения законодательства о налогах и сборах	126	5 тыс. р.
Неявка либо уклонение от явки без уважительных причин лица, вызываемого по делу о налоговом правонарушении в качестве свидетеля	128	1 тыс. р.
Неправомерный отказ свидетеля от дачи показаний, а равно дача заведомо ложных показаний	128	3 тыс. р.
Отказ эксперта, переводчика или специалиста от участия в проведении налоговой проверки	129	500 р.
Дача экспертом заведомо ложного заключения или осуществление переводчиком заведомо ложного перевода	129	1 тыс. р.

Окончание табл. 7.1

Виды налоговых правонарушений	Статья НК РФ	Размер штрафа
Неправомерное несообщение (несвоевременное сообщение) лицом сведений, которые это лицо должно сообщить налоговому органу, при отсутствии признаков налогового правонарушения	129	1 тыс. р.
Те же деяния, совершенные повторно в течение календарного года	129	5 тыс. р.
Нарушение установленного настоящим Кодексом порядка регистрации в налоговых органах игровых столов, игровых автоматов, касс тотализатора, касс букмекерской конторы либо порядка регистрации изменений количества названных объектов	129	штраф в трехкратном размере ставки налога на игорный бизнес, установленной для соответствующего объекта налогообложения
Те же деяния, совершенные более одного раза	129	штраф в шестикратном размере ставки налога на игорный бизнес, установленной для соответствующего объекта налогообложения

### 7.3 Взыскание налоговых санкций

После вынесения решения о привлечении налогоплательщика (иного лица) к ответственности за совершение налогового правонарушения соответствующий налоговый орган обращается с *исковым заявлением* в суд о взыскании с лица, привлекаемого к ответственности за совершение налогового правонарушения, налоговой санкции, установленной НК РФ.

До обращения в суд налоговый орган обязан предложить налогоплательщику (иному лицу) добровольно уплатить соответствующую сумму налоговой санкции. В случае, если налогоплательщик (иное лицо) отказался добровольно уплатить сумму налоговой санкции или пропустил срок уплаты, указанный в требовании, налоговый орган обращается в суд с *исковым заявлением* о взыскании с данного лица налоговой санкции, установленной НК РФ, за совершение данного налогового правонарушения.

Исковое заявление о взыскании налоговой санкции с организации или индивидуального предпринимателя подается в арбитражный суд, а с физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, — в суд общей юрисдикции. К исковому заявлению прилагаются решение налогового органа и другие материалы дела, полученные в процессе налоговой проверки.

В необходимых случаях одновременно с подачей искового заявления о взыскании налоговой санкции с лица, привлекаемого к ответственности за совершение налогового правонарушения, налоговый орган может направить в суд ходатайство об обеспечении иска в порядке, предусмотренном гражданским процессуальным законодательством РФ и арбитражным процессуальным законодательством РФ. Эти правила действуют также в случае привлечения налогоплательщика к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах, совершенное в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ.

Дела о взыскании налоговых санкций *по иску налоговых органов к организациям и индивидуальным предпринимателям* рассматриваются арбитражными судами в соответствии с арбитражным процессуальным законодательством РФ. Дела о взыскании

налоговых санкций *по иску налоговых органов к физическим лицам, не являющимся индивидуальными предпринимателями*, рассматриваются судами общей юрисдикции в соответствии с гражданским процессуальным законодательством РФ.

Исполнение вступивших в законную силу решений судов о взыскании налоговых санкций производится в порядке, установленном законодательством об исполнительном производстве РФ.

## **8 МЕТОДИЧЕСКИЕ УКАЗАНИЯ ПО ИЗУЧЕНИЮ ДИСЦИПЛИНЫ И ВЫПОЛНЕНИЮ КОНТРОЛЬНОЙ РАБОТЫ**

### **8.1 Рабочая программа дисциплины**

**Цель учебной дисциплины:** дать студентам базовые теоретические знания в области налогов и налогообложения, необходимые для понимания тенденций развития современной налоговой системы, актуальных проблем налоговой политики РФ, а также охарактеризовать историю становления и развития налоговой системы России.

**Задачи дисциплины:**

- сформировать систему знаний студентов в области общей теории налогов;
- обосновать общие тенденции в развитии налоговой системы России и направления налоговой политики Российской Федерации;
- показать особенности построения и принципы организации налоговой системы Российской Федерации;
- ознакомить студентов с историей становления и развития налоговой системы России.

**Содержание дисциплины** позволяет студентам получить систему знаний в области основ построения налогов, организационных принципов устройства налоговой системы, целей и задач налоговой политики, эволюции налогов и сборов в России.

**Требования к уровню освоения содержания дисциплины**

В результате изучения дисциплины «Основы налоговой системы» студенты должны

**знать:**

- основы современной теории налогов и налогообложения;
- закономерности развития налоговой системы России;
- основные направления налоговой политики Российской Федерации;

- права, обязанности налогоплательщиков и налоговых органов;
  - ответственность налогоплательщиков за нарушения налогового законодательства;
  - основы организации налогового администрирования;
- уметь:**
- оценивать современные тенденции в развитии налоговой системы России;
  - формулировать собственную позицию по вопросам современной налоговой политики в Российской Федерации.

### **Место дисциплины в профессиональной подготовке выпускника**

Дисциплина «Основы налоговой системы» базируется на знании основ экономической теории, права, финансов и других общеэкономических дисциплин. Изучение дисциплины позволит студентам глубже понять природу налогов, их роль в современном обществе.

### **Содержание дисциплины**

#### **Тема 1. Общие теории налогообложения**

Предмет и задачи дисциплины «Основы налоговой системы», ее связь с другими общеэкономическими и специальными дисциплинами. Структура дисциплины. Роль учебной дисциплины «Налоги и налогообложение» в подготовке специалистов в области обеспечения экономической и информационной безопасности в финансово-банковской сфере.

Наука о налогах как специальный раздел финансовой науки. Теория налогов и налогообложения как составная часть экономической теории.

#### **Тема 2. Экономическая сущность налогов и их роль в современном обществе**

Возникновение налогов, исторический процесс превращения налогов в основной источник доходов государства. Эволюция научных взглядов на экономическую сущность налогов, их назначение и роль в развитии общества (меркантилизм, теории

обмена, теории коллективных потребностей и др.). Характерные черты налогов: обязательность, императивность, безэквивалентность.

Налоги как экономическая категория. Распределение и перераспределение внутреннего валового продукта (ВВП) и национального дохода (НД) посредством налогов. Налоговые отношения, субъекты налоговых отношений. Экономические интересы субъектов налоговых отношений и их объективное противоречие.

### **Тема 3. Основы построения налогов. Виды и функции налогов**

Экономические и правовые основы построения налогов. Правовое определение налогов и сборов. Различие понятий налогов и сборов. Налоговый кодекс РФ как центральное звено налогового законодательства.

Экономические элементы налога и правовые элементы налогообложения. Налогоплательщик и плательщик сборов. Налоговый резидент и налоговый нерезидент: критерии резидентства, объем налоговых обязательств. Носитель налога. Налоговый агент: понятие, виды, статус. Объект налога и налоговая база. Налоговая ставка и ее формы: специфическая, адвалорная, комбинированная. Виды налоговых ставок: законодательная, фактическая и эффективная. Налоговые льготы и их назначение. Виды налоговых льгот: понижение налоговой ставки, необлагаемый минимум, налоговые изъятия, налоговые скидки (налоговые вычеты), освобождение от уплаты налогов, отсрочка и рассрочка уплаты налогов.

Налоговый период и отчетный период. Порядок исчисления налогов и сборов. Порядок уплаты, сроки уплаты налогов и сборов. Пеня, основания для ее взимания. Уплата налогов по декларации. Понятие налоговой декларации, порядок и форма ее представления. Уплата налогов у источника выплаты дохода. Налоговый агент. Административный порядок уплаты налогов. Источник уплаты налогов: экономический и правовой аспекты. Значение правильного выбора источника уплаты налогов для обеспечения непрерывного воспроизводства.

Методы налогообложения: равное налогообложение, пропорциональное налогообложение, прогрессивное налогообложение, регрессивное налогообложение.

Классификация налогов и ее назначение. Критерии деления налогов на прямые и косвенные, их эволюция. Прямые налоги и их общая характеристика. Виды прямых налогов: прямые реальные и прямые личные. Косвенные налоги и их общая характеристика. Виды косвенных налогов: акциз (индивидуальный и универсальный), фискальная монополия, таможенная пошлина. Преимущества и недостатки прямых и косвенных налогов, теория единого налога. Общегосударственные и местные налоги. Иные критерии классификации налогов. Международные классификации налогов и сборов.

Функции налогов: фискальная, регулирующая (экономическая, хозяйственная), контрольная. Взаимосвязь фискальной и регулирующей функций налогов. Объективные основы воздействия налогов на воспроизводственный процесс.

#### **Тема 4. Налоговая политика государства**

Понятие налоговой системы, ее составные элементы и факторы развития. Понятие налоговой политики государства. Цели, задачи и основные направления налоговой политики. Факторы, определяющие налоговую политику. Уровни осуществления налоговой политики: федеральный, региональный, местный.

Виды налоговой политики: политика максимальных налогов, политика экономического развития, политика разумных налогов. Экономические и социальные последствия политики максимальных налогов. Политика экономического развития и решение проблемы бюджетного дефицита: теоретический и практический аспекты.

Налоговое планирование и прогнозирование как составная часть налоговой политики государства. Налоговое регулирование экономики: объективная необходимость, цель, задачи. Основные направления налогового регулирования в РФ.

Налоговый механизм как инструмент реализации налогового регулирования. Понятие налогового механизма, его структура. Эффективность использования налогового механизма. Оптимизи-

зация налогообложения: теоретический и практический аспекты. Цель и задачи оптимизации налогообложения.

Классические принципы налогообложения, сформулированные А. Смитом: справедливость, определенность, удобство, экономия. Их содержание и значение, реализация в современных условиях. Принципы налогообложения, разработанные А. Вагнером. Современные принципы налогообложения: принцип нейтральности, принцип стабильности, принцип однократности. Экономическое и юридическое двойное налогообложение. Международные соглашения об избежании двойного налогообложения.

Налоговая политика Российской Федерации: цели, задачи, основные направления реализации. Налоговая политика и налоговые реформы. Современная налоговая реформа в России. Виды налогов в РФ.

## **Тема 5. Налоговая система Российской Федерации в современных условиях**

Состав и структура налоговой системы Российской Федерации. Федеральные, региональные и местные налоги и сборы. Характеристика современной налоговой системы Российской Федерации.

Законодательство о налогах и сборах в Российской Федерации. Налоговый кодекс Российской Федерации — центральное звено налогового законодательства. Полномочия органов законодательной и исполнительной власти различных уровней в области налогообложения.

Организационные принципы построения налоговой системы Российской Федерации. Реализация классических принципов налогообложения в условиях современной налоговой системы России. Права и обязанности налогоплательщиков и плательщиков сборов. Условия реализации прав и обязанностей налогоплательщиков. Ответственность плательщиков налогов и сборов за совершение налоговых правонарушений.

Управление налоговой системой Российской Федерации: цель и задачи. Общее и оперативное управление налоговой системой России.

Налоговые органы Российской Федерации: состав, структура, принципы организации и задачи. Права и обязанности налоговых органов.

Формы и методы организации налогового контроля в Российской Федерации. Учет налогоплательщиков. Налоговые проверки: камеральные и выездные. Цели камеральных проверок и методы их проведения. Цели проведения выездных налоговых проверок. Методы проведения выездных налоговых проверок.

Налоговое администрирование: понятие, цели, задачи, место в управлении налоговой системой.

### **Задание на контрольную работу**

Контрольная работа по дисциплине состоит из одного варианта. Задание является творческим. При выполнении работы студент должен показать знание теоретического материала и умение его использовать в практической деятельности.

Элементы налога следует определять четко и понятно. Необходимо объяснять, почему Вы определяете ту или иную функцию налога.

1. Придумайте новый налог.
2. Для этого налога определите все элементы налога, перечисленные в подразделе 2.3.
3. Дайте классификацию этого налога в соответствии с правилами, изложенными в подразделе 2.4.
4. Определите, какую из функций, перечисленных в подразделе 2.5, будет выполнять этот налог.
5. Определите, каким методом будет рассчитываться данный налог (подраздел 3.2) и приведите пример расчета налога.

## СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

### Нормативные акты

1. Конституция Российской Федерации.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая. Федеральный закон от 31 июля 1998 № 147-ФЗ (с изменениями и дополнениями).
3. Гражданский кодекс Российской Федерации Часть первая. Федеральный закон от 30 ноября 1994 № 51-ФЗ (с изменениями и дополнениями).
4. Бюджетный кодекс Российской Федерации. Часть первая. Федеральный закон от 31 июля 1998 № 145-ФЗ (с изменениями и дополнениями).
5. Федеральный закон «О государственной пошлине» от 9 декабря 1991 г. № 2005-1 (с изменениями и дополнениями).

### Литература

1. Налоги и налогообложение : учебник и практикум для академического бакалавриата / Д. Г. Черник [и др.] ; под ред. Д. Г. Черника, Ю. Д. Шмелева. — 3-е изд., перераб. и доп. — М. : Издательство Юрайт, 2018. — 408 с.
2. Налоги и налогообложение. Практикум : учебное пособие для академического бакалавриата / Д. Г. Черник [и др.] ; под ред. Д. Г. Черника, Ю. Д. Шмелева. — 2-е изд., перераб. и доп. — М. : Издательство Юрайт, 2018. — 384 с.
3. Налоговая политика государства : учебник и практикум для академического бакалавриата / Н. И. Малис [и др.] ; под ред. Н. И. Малис. — М. : Издательство Юрайт, 2018. — 388 с.
4. Налоговый учет и отчетность : учебник и практикум для академического бакалавриата / Н. И. Малис, Л. П. Грундел, А. С. Зинягина ; под ред. Н. И. Малис. — М. : Издательство Юрайт, 2018. — 341 с.
5. Налоги и налогообложение : учебник и практикум для СПО / В. Г. Пансков. — 6-е изд., перераб. и доп. — М. : Издательство Юрайт, 2018. — 436 с.