

ФГБОУ ВО НОВОСИБИРСКИЙ ГАУ  
ЮРИДИЧЕСКИЙ ФАКУЛЬТЕТ  
КАФЕДРА ГРАЖДАНСКОГО И ГРАЖДАНСКОГО ПРОЦЕССУАЛЬНОГО ПРАВА

**НАЛОГОВОЕ ПРАВО**

методические рекомендации для самостоятельной  
работы студентов

Новосибирск 2017

**УДК:**

**ББК:**

**Составитель: ст. преподаватель Миронова Е.П.**

**Рецензент: ст. преподаватель Оздоева М.М.**

**Налоговое право: методические рекомендации для самостоятельной работы студентов очной и заочной формы обучения / Новосиб. гос. аграр. ун-т, юр. фак-т; сост. Е.П. Миронова. - Новосибирск, 2017. – 46 с.**

**Методические рекомендации для самостоятельной работы предназначены для студентов юридического факультета очной и заочной форм обучения по специальности 40.05.02 Правоохранительная деятельность, направления подготовки 40.03.01 Юриспруденция.**

**Утверждены и рекомендованы к изданию методическим советом юридического факультета (Протокол № 8 от 22 июня 2017 г.)**

### **Введение**

Целью внеаудиторной самостоятельной работы студентов является обучение навыкам работы с научно-теоретической литературой и практическими материалами, необходимыми для углубленного изучения курса «Налоговое право», а также развитие у них способностей к самостоятельному изучению полученной информации.

Основное внимание следует уделять следующим вопросам:

1. Чтение новейших монографических изданий по налоговому праву, статей в юридических журналах, конспектирование этих работ с последующим докладом и обсуждением на практических занятиях.
2. Составление проектов налогово-правовых документов в качестве домашних заданий с учетом изучаемой тематики.

## Тема 1. Понятие, предмет, метод налогового права. Налоговые правоотношения: объект, субъект и содержание. Понятие налога и сбора.

### Понятие налогов и сборов

**Налоги** – это обязательные, индивидуальные безвозмездные платежи, взимаемые с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежавших им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств, в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований (ст.8 Налогового кодекса РФ).

Под **сборами** понимается обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в интересах плательщиков сборов гос.органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий) (ст.8 Налогового кодекса РФ).

Конституцией РФ Налоговым кодексом РФ закрепляются отдельные принципы налогообложения:

всеобщность (каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы – ст.57 Конституции);

верховенство представительной власти в их установлении (ст.57, 71, 76, 105, 106 Конституции);

прямое действие во времени законов, устанавливающих новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков (ст.57 Конституции, ст.5 Налогового кодекса РФ);

однократность налогообложения – один и тот же объект не может облагаться налогами одного вида (уровня) два раза за один период налогообложения;

очередность взимания налогов из одного источника (в целях уменьшения налогового бремени);

временное ограничение налоговых притязаний;

определенность налогообложения – в целях определения обязанностей налогоплательщика законодательные акты устанавливают и определяют субъект налога, объект и источник налога, единицу налогообложения, налоговую ставку, сроки уплаты налога, бюджет или внебюджетный фонд, в который налог зачисляется;

приоритет ратифицированных РФ международных норм и правил налогообложения в случае расхождения их с национальным правом (ст.15 Конституции РФ, ст 7. Налогового кодекса РФ).

### Классификация налогов и сборов

На сегодняшний день, наиболее распространенной является классификация налогов, предложенная правовой наукой. В ее основе лежит понимание налога, как формы фискального платежа, отвечающей определенным требованиям.

1. Наиболее распространенной классификацией налогов является их разделение на прямые и косвенные. Данное деление признается некоторыми авторами ненаучным, поскольку сложно выделить единственное основание деления, дающее две взаимоисключающие категории.

В основе этого деления первоначально лежало учение о распределении налогового бремени.

**Прямыми** называют те налоги, которые взимаются непосредственно с имущества или доходов налогоплательщика. Окончательным плательщиком прямых налогов является владелец имущества (дохода). Эти налоги подразделяются на:

*реальные прямые налоги*, которые уплачиваются с учетом не действительного, а предполагаемого среднего дохода налогоплательщика. Сам факт наличия имущества является основанием для обложения. Первыми видами реальных налогов были поземельный и подомовой. К ним относятся также промысловый налог, налог на ценные бумаги;

*личные прямые налоги*, которые уплачиваются с реально полученного дохода и учитывают фактическую платежеспособность плательщика (подходный налог, налог с наследства и дарения, налог на прибыль и др.);

**Косвенные налоги (адвалорные)** включаются в цену товаров и услуг. Окончательными плательщиками косвенных налогов является потребитель товара. В зависимости от объекта взимания косвенные налоги подразделяются на:

*косвенные индивидуальные*, которыми облагаются строго определенные группы товаров;

*косвенные универсальные*, которыми облагаются в основном все товары и услуги;

*фискальные монополии*, которыми облагаются все товары, производство и реализация которых сосредоточены в государственных структурах. В свою очередь делятся на полные и частичные, представляющие полную или частичную монополию государства на производство и продажу некоторых товаров (спиртные напитки, табачные изделия, соль, спички, пиво). Основная цель их взимания состоит в увеличении доходов государственного бюджета;

*таможенные пошлины*, которыми облагаются товары и услуги при совершении экспортно-импортных операций.

По мнению некоторых авторов, к прямым налогам относятся подоходные и поимущественные (налоги на имущество), а к косвенным – налоги на обращение и потребление.

Классификация налогов на прямые и косвенные, исходя из доходно-расходного критерия не утратила своего значения и используется для оценки степени переложения налогового бремени на потребителей товаров и услуг.

К числу прямых налогов относятся: налог на прибыль предприятий, земельный налог, налог на доходы физических лиц, налоги на имущество физических и юридических лиц.

Косвенные налоги: налог на добавленную стоимость (НДС), акцизы, таможенные пошлины, налог на операции с ценными бумагами, налог с продаж и др.

Другим критерием деления налогов на прямые и косвенные называют теоретическую возможность переложения налогов на потребителей. Данный критерий предполагает, что окончательный плательщик прямого налога становится тот, кто получает доход, в то время как окончательным плательщиком косвенного налога выступает потребитель товара, на которого налог перекладывается путем надбавки к цене.

Тяжесть косвенных налогов целиком перекладывается на конечного потребителя продукции и особенно на наименее обеспеченные слои населения. В.И. Ленин даже называл такие налоги налогами на бедных. (См. Истор.: Отмена косвенных налогов). (Ленин В.И. Полн. собр. соч. 5-е издание Т.6. с.262). Косвенные налоги, повышая цену товаров, ограничивают возможности расширения внутреннего рынка и экспорта товаров.

В зависимости от органа, который устанавливает и имеет право изменять и конкретизировать налоги, последние подразделяются на:

**федеральные** (общегосударственные) налоги, элементы которых определяются законодательством страны и являются единственным на всей ее территории. Их устанавливает и вводит в действие высший представительный орган. Они обязательны к

уплате по всей территории РФ. Однако эти налоги могут зачисляться в бюджеты различных уровней. Налоговым кодексом РФ к *федеральным налогам и сборам отнесены*: налог на добавленную стоимость, акцизы на отдельные виды товаров (услуг) и отдельные виды минерального сырья, налог на прибыль организаций, налог на доходы от капитала, подоходный налог с физических лиц, взносы в государственные социальные внебюджетные фонды, государственная пошлина, таможенная пошлина и таможенные сборы, налог на пользование недрами, налог на воспроизводство минерально-сырьевой базы, налог на дополнительный доход от добычи углеводородов, сбор за право пользования объектами животного мира и водными биологическими ресурсами, лесной налог, водный налог, экологический налог, федеральные лицензионные сборы;

**региональные** налоги, вводятся на территории соответствующего субъекта Федерации законом субъекта. Это не означает, что субъекты Федерации свободны в определении условий взимания региональных налогов. НК РФ определяет, что, устанавливая региональный налог, представительные органы власти субъектов Федерации определяют налоговые льготы, ставку (в пределах, установленных Кодексом), порядок и сроки уплаты налога, форму отчетности. Иные элементы налогообложения устанавливаются Налоговым кодексом Российской Федерации, т.е. на федеральном уровне (п.3 ст.12 части первой НК РФ). *К региональным налогам и сборам относятся*: налог на имущество организаций, налог на недвижимость, дорожный налог, транспортный налог, налог с продаж, налог на игорный бизнес, региональные лицензионные сборы;

**местные** налоги, вводятся местными органами власти в соответствии с законодательством страны. Они вступают в действие только на основании решения, принятого на местном уровне. Эти налоги всегда поступают в местные бюджеты. *К местным налогам и сборам относятся*: земельный налог, налог на имущество физических лиц, налог на рекламу, налог на наследование или дарение, местные лицензионные сборы.

Однако если субъект Федерации или орган местного самоуправления не устанавливает налога, а лишь расходует собранную посредством налога сумму, налог не является региональным или местным налогом.

Следует отметить, что в унитарных (единых) государствах бюджетная система состоит, как правило, из двух основных звеньев – республиканского и местных бюджетов. Соответственно существуют: государственные налоги, устанавливаемые верховной властью, которые взимаются на основе государственного законодательства и поступают в госбюджет; местные налоги, взимаемые местными органами самоуправления на соответствующей территории и поступающие в местные бюджеты. Такая бюджетная система функционирует во Франции, Италии, Японии, где имеются центральный и местные бюджеты.

### **Понятие налогового права**

Представляется возможным дать следующее определение понятию налогового права: налоговое право – это система юридических норм, регулирующих общественные отношения по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в бюджеты разных уровней и государственные внебюджетные фонды Российской Федерации, а также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения путем императивного метода воздействия на соответствующие субъекты.

Налоговое право - явление относительно новое и мало исследованное в современной российской финансово-правовой науке. Выявление особенностей его предмета и метода регулирования, правовой природы и отраслевой принадлежности представляют собой достаточно сложную, но актуальную задачу.

Предметом налогового права выступают общественные отношения, носящие многоаспектный и комплексный характер. Кроме того, это довольно специфическая сфера социальных связей, существующих в обществе. Обусловлена она экономическим и публично-правовым содержанием налогов как основного источника образования государственных финансов через изъятие в виде обязательных платежей части общественного продукта, что, собственно, и является предметом правового регулирования.

По мнению Л. Вороновой, предметом налогового права выступают отношения, возникающие в процессе взимания налогов. Однако, данный подход не учитывает существование целого комплекса налоговых отношений, связанных с установлением, введением налогов, которые также подвержены налогово-правовой регламентации.

И. Денисова, наоборот, слишком широко рассматривает предмет налогового права, определяя его как "общественные отношения по установлению и взиманию в бюджеты разных уровней и государственные внебюджетные фонды обязательных, индивидуально без эквивалентных денежных платежей».

По мнению Е. Покачаловой предметом налогового права выступают "общественные отношения по установлению и взиманию налогов с юридических и физических лиц в бюджетную систему и в предусмотренных случаях – внебюджетные целевые фонды". Однако и такой подход не отражает всю многогранность предмета налогового права.

Г. Петрова под предметом налогового права понимает общественные отношения в сфере налогообложения, охватывающие разнообразные сферы государственных, имущественных, властно-распорядительных отношений, непосредственно связанные с государственным налоговым контролем и управлением экономическим и социальным развитием общества. В данном определении, с одной стороны, имеет место неоправданное выделение одной из функций налоговой системы – регулятивной, а также одной группы отношений, регулируемых налоговым правом – отношений, возникающих при осуществлении налогового контроля.

С.А. Кудреватых считает, что предметом налогового права является группа однородных отношений, складывающихся между государством, налогоплательщиками и иными лицами по поводу установления, введения и взимания налогов. В данном определении, наоборот, отсутствует такая группа отношений, регулируемых налоговым правом, как отношения, возникающие при осуществлении налогового контроля, а также группа отношений по привлечению к ответственности за совершение налоговых правонарушений. В качестве положительного момента можно, отметить что в данном определении в некоторой степени раскрывается субъектный состав налоговых правоотношений.

В соответствии со статьей 2 Налогового Кодекса РФ законодательство о налогах и сборах регулирует властные отношения по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в Российской Федерации, а также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

На основе анализа ст. 2 Кодекса представляется возможным дать следующую классификацию общественных отношений, входящих в предмет налогово-правового регулирования:

- первая группа** - отношения, связанные с установлением налогов и сборов на федеральном, региональном и местном уровне соответственно;
- **вторая группа** - отношения, связанные с введением налогов и сборов на федеральном, региональном и местном уровне соответственно;

- **третья группа** - отношения по взиманию налогов и сборов, которые возникают в процессе налогового производства по поводу уплаты конкретных видов налогов.

По мнению С.А. Кудреватых в эту же группу входят отношения, возникающие по осуществлению налогового контроля со стороны соответствующих государственных органов, в том числе отношения, связанные с совершением налоговых деликтов (преступлений и проступков) и ответственностью за них. Все иные отношения, в частности отношения в сфере налоговой политики государства, отношения, связанные с формированием и функционированием национальной налоговой системы государства, отношения, складывающиеся в результате международного налогообложения, и др., имеют сквозной характер и так или иначе проявляются в каждой группе вышеуказанных отношений.

Исходя из изложенного, было бы более точным понимать под предметом налогового права группу однородных общественных отношений, складывающихся по поводу установления, введения и взимания налогов и сборов в бюджеты разных уровней и государственные внебюджетные фонды Российской Федерации, а также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Вопрос о предмете регулирования налогового права в юридической науке решается неоднозначно. Так, Налоговый кодекс РФ в ст. 2, установив отношения, регулируемые законодательством о налогах и сборах, тем самым внес определенность в дискуссию о предмете налогового права, однако, проблемы не снял. Так, ответственность банков за нарушение законодательства о налогах и сборах выделена в Налоговом кодексе в отдельную главу (глава 18). Правонарушения, предусмотренные данной главой, по своей правовой природе являются неналоговыми. В данном случае речь идет об ответственности за нарушение расчетных правоотношений. Банк является одним из субъектов расчетных правоотношений, которые возникают по поводу перечисления налоговых платежей в бюджет и внебюджетные фонды (ст. 45 НК), в первую очередь, на основании поручения организации, которой с этим банком заключен договор банковского счета. Налоговым кодексом предусмотрена дополнительная (субсидиарная) ответственность за нарушение порядка перечисления налоговых платежей в бюджет и внебюджетные фонды.

**Вторым критерием** при определении природы налогового права в системе права выступает метод правового регулирования, под которым понимается осуществляемое при помощи правовых средств (юридических норм, правоотношений, индивидуальных предписаний и др.) результативное, нормативно-организационное воздействие на общественные отношения с целью их упорядочения, охраны, развития в соответствии с общественными потребностями.

В юридической литературе тема правового регулирования не является новой. В 60-х гг. появился повышенный интерес к этой проблеме, который объясняется необходимостью повышения организующей, творческой роли права в жизни общества, важностью выяснения его воздействия на общественные отношения, на сознание и поведение людей, рассмотрения соотношения воздействия и регулирования, анализа особенностей, специфичности элементов механизма правового регулирования.

Значительная роль в механизме правового воздействия принадлежит правосознанию, правовой культуре, правовым принципам и правотворческому процессу и собственно механизму правового регулирования. Правовые явления, при помощи которых осуществляется правовое воздействие на сознание и поведение людей, образуют целостную систему, действуют не изолированно, а в комплексе. Механизм правового регулирования выражает деятельную сторону процесса перевода нормативности права в упорядоченность общественных отношений. При этом правовое регулирование представляет собой долговременный процесс, который распадается на стадии, на каждой

из которых работают особые юридические средства, в совокупности составляющие механизм правового регулирования.

**Нормы налогового права подразделяются на нормы общей и особенной частей.**

В общую часть включаются нормы: определяющие понятия налога и налогообложения; закрепляющие принципы и функции налогов, полномочия Российской Федерации, субъектов РФ и местного самоуправления по их установлению; определяющие понятие и состав налоговой системы РФ; определяющие основные права и обязанности сторон налоговых правоотношений; устанавливающие состав налоговых правонарушений, налоговые санкции и основы порядка их применения.

Особенная часть включает нормы, регламентирующие порядок взимания налоговых платежей: круг плательщиков по каждому налогу, объекты обложения, порядок исчисления и уплаты.

### **Место налогового права в системе российского права**

Рассмотрев и проанализировав состав отношений в сфере налогообложения, а так же предмет и метод налогового права, можно сделать вывод, что вопросы отраслевой и институциональной принадлежности налогового права остались, тем не менее открытыми. В то же время решение этой проблемы имеет не только теоретическое, но и практическое значение, поскольку отнесение той или иной группы норм к определенной отрасли права означает ее включение в определенный отраслевой правоприменительный режим.

В этой связи необходимо учитывать, что практически все налоговые отношения возникают в процессе перераспределения национального дохода и имеют финансовый характер.

Однако отношения в сфере налогообложения возникают исключительно в процессе налоговой деятельности государства по поводу планомерного формирования централизованных и децентрализованных фондов денежных средств в целях реализации его задач. Перераспределительная деятельность государства охватывает более широкий сектор и включает в себя также отношения по распределению и использованию этих денежных фондов (финансовых ресурсов). В своей совокупности все эти отношения образуют единую систему финансовых отношений, которая является предметом регулирования финансового права.

На основании вышеизложенного можно сделать вывод о том, что **отношения в сфере налогообложения – это совокупность отношений, являющихся частью финансовых отношений.** Данное положение обусловлено также тем, что налоговая система не выступает обособленной и независимой частью всей системы государственно – публичного регулирования, а органически входит в финансово-бюджетную систему страны. Налоговая политика государства является неотъемлемой частью его финансовой политики, которая имеет по отношению к первой определяющее значение.

По мнению К. Бельского, нормы налогового права в основном определяют поведение субъектов в области управления государственными финансами. Это свидетельствует о том, что налоговое право является составной, хотя и относительно обособленной, частью финансового права.

В настоящее время существуют различные взгляды на уровень обособленности налогового права в системе финансового права. Ряд ученых рассматривают налоговое право в качестве финансово-правового института. Так, В. Гуреев определяет налоговое право как один из важнейших институтов финансового права. Этому же мнению придерживается Е. Покачалова, отмечая, тем не менее, что это крупнейший раздел финансового права с перспективой дальнейшего развития. Аналогична и позиция Л.

Вороновой, которая, рассматривая налоговое право в качестве финансово-правового института, включают его в раздел финансового права, посвященный регулированию государственных доходов.

Однако, в связи с развитием налогового права, оно в последнее время стало характеризоваться как самостоятельной, вновь выделившейся из финансового права отрасли права.

В настоящее время эта точка зрения стала преобладающей, так как налоговое право имеет следующие характерные черты:

1.Налоговое право имеет обособленное законодательство, в том числе систематизированный кодифицированный источник - Налоговый кодекс.

2. Налоговое право состоит из общей и особенной части.

3.Финансовому и налоговому праву соответствует единый предмет и методы правового регулирования.

Данные особенности налогового права позволяют рассматривать его в качестве самостоятельной отрасли права.

Существуют и иные точки зрения. Так, Г. Петрова считает, что налоговое право представляет собой отрасль правовой системы Российской Федерации, которая регулирует общественные отношения в сфере налогообложения, т.е. отношения в связи с осуществлением сбора налогов и иных обязательных платежей, организацией и функционированием системы органов налогового регулирования и налогового контроля на всех уровнях государственной власти и местного самоуправления.

## **Принципы налогообложения (налогового права)**

### **Принципы налогообложения (принципы налогового права).**

Само слово «принцип» переводится с латинского (principium) как основа, первоначало чего-либо. Впервые принципы налогообложения были сформулированы в XVIII в. великим шотландским исследователем экономики и естественного права **Адамом Смитом** (1723 -1790) в его знаменитом труде «Исследование о природе и причинах богатства народов» (1776 г.). Сегодня сформулированные великим ученым, основоположником классической политической экономии постулаты называют **классическими принципами налогообложения**. (Принцип справедливости; Принцип определенности налогообложения; Принцип удобства налогообложения ;Принцип экономии.)

При этом важнейшими из них являются:

**1. Принцип справедливости.** Налоги — законная форма изъятия части собственности налогоплательщика с целью ее использования в общих интересах (интересах общества, государства). Любое изъятие собственности всегда было справедливо для того, кто отнимает, и, наоборот, не справедливо для того, у кого отнимают. Известно, что справедливость - категория чрезвычайно тонкая и сложная для определения. Недаром это распространенное в повседневной риторике понятие не является юридически определенным. С точки зрения права «справедливость» — чистая абстракция, ей нет меры, определения, эталона. Справедливо то, что справедливо в каждом конкретном случае.

**2. Принцип определенности налогообложения.** Адам Смит так формулирует содержание этого принципа: «Налог, который обязывается уплачивать каждое отдельное лицо, должен быть точно определен, а не произволен. Срок уплаты, способ платежа, сумма платежа - все это должно быть ясно и определено для плательщика и для всякого другого лица, ибо неопределенность налогообложения является большим злом, чем неравномерность налогообложения».

**3. Принцип удобства налогообложения.** Смысл этого принципа заключается в том, что налогообложение должно осуществляться тогда и так (тем способом), когда и как плательщику удобнее всего платить его.

**4. Принцип экономии.** Сегодня данный принцип рассматривается как чисто технический принцип построения налога. Трактуются он обычно следующим образом: расходы по взиманию налога должны быть минимальными по сравнению с доходом, который приносит данный налог. По Смиту, содержание указанного принципа сводится к тому, что «каждый налог должен быть *так задуман и разработан, чтобы он брал и удерживал* из карманов народа возможно меньше сверх того, что он приносит государственному казначейству».

Впоследствии указанные классические принципы были дополнены немецким экономистом **Адольфом Вагнером** (1835 - 1917). По Вагнеру, принципы налогообложения представляют собой систему девяти «золотых» правил, объединенных в четыре группы:

1. Финансовые принципы организации налогообложения: достаточность налогообложения;

эластичность (подвижность) налогообложения.

2. Народно-хозяйственные принципы: надлежащий выбор источника налогообложения, в частности решение вопроса - должен ли налог падать только на доход или капитал отдельного лица либо населения в целом; правильная комбинация различных налогов в такую систему, которая бы считалась с последствиями и условиями их предложения.

3. Этические принципы (принципы справедливости): всеобщность налогообложения; равномерность налогообложения.

4. Административно-технические правила, или принципы, налогового управления:

- определенность налогообложения;

- удобство уплаты налога;

- максимальное уменьшение издержек взимания.

В нашей стране впервые вопрос о принципах налогообложения начал изучать **Николай Иванович Тургенев** (1789 - 1871). В своей работе «Опыт теории налогов» (1818г.) ученый пришел к выводу, что подданные государства должны давать средства, необходимые для достижения цели общества или государства, причем каждый по возможности и соразмерно своему доходу и заранее установленным правилам (сроки платежа, способ взимания), удобным для плательщика.

На современном этапе **принципы налогообложения (принципы налогового права)** — это, по сути, основополагающие и руководящие идеи, базовые положения, определяющие начала налогового права. Общие начала налогообложения устанавливаются непосредственно в нормах налогового права.

Указанные принципы представляют собой, с одной стороны, систему координат, в рамках которой развивается российское налоговое право, и одновременно (с другой стороны) являются вектором, определяющим направление развития налогообложения.

**Виды принципов налогового права.** Как и принципы других отраслей права, принципы налогового права могут быть разделены на два вида: **социально-правовые** (они, как правило, имеют общеправовое значение) и **специальные правовые принципы**.

В свою очередь, специальные правовые принципы (в литературе их именуют также **отраслевыми**) определяют специфику налогового права. К основным (базовым) принципам этого вида относятся, в частности, следующие принципы:

1) законности налогообложения;

2) всеобщности и равенства налогообложения;

3) справедливости налогообложения;

4) взимания налогов в публичных целях;

5) установления налогов и сборов в должной правовой процедуре;

6) экономического основания налогов (сборов);

7) презумпции толкования в пользу налогоплательщика (плательщика сборов) всех неустраняемых сомнений, противоречий и неясностей актов законодательства о налогах и сборах;

- 8) определенности налоговой обязанности;
- 9) единства экономического пространства Российской Федерации и единства налоговой политики;
- 10) единства системы налогов и сборов. Рассмотрим содержание каждого из них.

**Принцип законности налогообложения.** Данный принцип является общеправовым и опирается на конституционный запрет ограничения прав и свобод человека и гражданина. Они могут быть ограничены не иначе как федеральным законом и только в той мере, в какой это установлено ч. 3 ст. 55 Конституции РФ. Налогообложение является ограничением права собственности, закрепленного в ст. 35 Конституции РФ, но ограничением законным, т. е. основанным на законе и, в широком смысле, направленным на реализацию права (через финансирование государственных нужд по реализации государством и его органами норм права). НК РФ также указывает на то, что каждое лицо должно уплачивать лишь законно установленные налоги и сборы (п. 1 ст. 3).

**Принцип всеобщности и равенства налогообложения.** Принцип всеобщности налогообложения закреплен в ст. 57 Конституции РФ. Согласно этой статье, «каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы». Кроме того, ч. 2 ст. 6 Конституции РФ установлено, что каждый гражданин несет равные обязанности, предусмотренные Конституцией РФ.

В соответствии с этим принципом каждый член общества обязан участвовать в финансировании публичных затрат государства и общества наравне с другими. Всеобщность налогообложения состоит в том, что определенные налоговые обязанности устанавливаются по общему правилу для всего круга лиц, отличающегося конкретными родовыми признаками (например, земельный налог по общему правилу уплачивают все владельцы земельных участков), при этом налогообложение строится на единых принципах.

Равенство налогообложения вытекает из конституционного принципа равенства всех граждан перед законом (ч. 1 ст. 19 Конституции РФ). Конституционные положения рассматриваемого принципа развиваются в ч. 1 п. 2 ст. 3 НК РФ: налоги или сборы не могут не только устанавливаться, но и фактически взиматься различно, исходя из социальных (принадлежность или не принадлежность к тому или иному классу, социальной группе), расовых или национальных (принадлежность либо не принадлежность к определенной расе, нации, народности, этнической группе), религиозных и иных различий между налогоплательщиками.

Развивая эти положения, ч. 2 п. 2 ст. 3 НК РФ запрещает устанавливать дифференцированные ставки налогов и сборов, а также налоговые льготы в зависимости от формы собственности (государственная — федеральная и субъектов Российской Федерации, муниципальная, частная), гражданства физических лиц (граждане Российской Федерации, граждане иностранных государств, лица без гражданства, лица с двойным гражданством) или места происхождения капитала.

Исключения из этого принципа предусмотрены в ч. 3 п. 2 ст. 3 НК РФ: при ввозе товара в Российскую Федерацию из-за рубежа допустимо установление особых видов пошлин либо дифференцированных ставок пошлин в зависимости от страны происхождения товара. Они направлены на защиту публичных и экономических интересов общества (и государства).

**Принцип справедливости налогообложения.** В Российской Федерации до принятия/первой части НК РФ данный принцип первоначально был сформулирован в п. 5 Постановления Конституционного Суда РФ от 4 апреля 1996 г. № 9-П: «В целях обеспечения регулирования налогообложения в соответствии с Конституцией Российской Федерации принцип равенства требует фактической способности к уплате налога исходя из правовых принципов справедливости и соразмерности. Принцип равенства в социальном государстве в отношении обязанности платить законно установленные налоги и сборы (часть 2 ст. 6 и ст. 57 Конституции РФ) предполагает, что равенство должно достигаться посредством справедливого перераспределения доходов и дифференциации налогов и сборов».

Впоследствии данный принцип нашел свое закрепление и в п. 1 ст. 3 НК РФ, правда, в несколько уточненном виде (без упоминания о справедливом распределении собранных налогов): «При установлении налогов учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога, исходя из принципа справедливости». То есть налоги должны быть справедливыми. При этом, как видим, справедливость налогов и налогообложения понимается сквозь призму догмы «с каждого налогоплательщика по его возможностям».

**Принцип взимания налогов в публичных целях.** Публичность цели взимания налогов обосновывается доктриной финансового (Япония, Корея, Бирма), налогового (США) и (или) экономического (Франция) права многих зарубежных стран, прямо или косвенно закреплена в конституциях многих стран мира (в США — в конституциях большинства штатов).

Принцип публичной цели предполагает поиск баланса интересов отдельных лиц — налогоплательщиков и общества в целом. «Поэтому государство вправе и обязано принимать меры по регулированию налоговых правоотношений в целях защиты прав и законных интересов не только налогоплательщиков, но и других членов общества».

**Принцип установления налогов и сборов в должной правовой процедуре.** Данный принцип закреплен и реализуется, в частности, с использованием **конституционного запрета на установление налогов иначе как законом** (установление его в ином порядке противоречит ст. 57, ч. 3 ст. 75 Конституции РФ), а в ряде государств — специальной (более жесткой) процедуры внесения в парламент законопроектов о налогах. В России такое правило содержится в ч. 3 ст. 104 Конституции РФ.

**Принцип экономического основания налогов (сборов).** Налоги и сборы не только не должны быть чрезмерно обременительными для налогоплательщиков, но и должны обязательно иметь экономическое основание (другими словами — не быть произвольными). В соответствии с п. 3 ст. 3 НК РФ «Налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными».

**Принцип презумпции толкования в пользу налогоплательщика (плательщика сборов) всех неустраиваемых сомнений, противоречий и неясностей актов законодательства о налогах и сборах.** Этот принцип закреплен в п. 7 ст. 3 НК РФ. В соответствии с указанной нормой все неустраиваемые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах должны трактоваться в пользу налогоплательщика.

**Принцип определенности налоговой обязанности.** Он закреплен в п. 6 ст. 3 НК РФ. В соответствии с указанным принципом *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.*

**Принцип единства экономического пространства Российской Федерации и единства налоговой политики.** Данный принцип является конституционным, закреплен в ч. 1 ст. 8 Конституции РФ, п. 3 ст. 1 ГК РФ и п. 4 ст. 3 НК РФ. В соответствии с рассматриваемым принципом не допускается установление налогов и сборов, нарушающих единое экономическое пространство Российской Федерации и, в частности, прямо или косвенно ограничивающих свободное перемещение в пределах территории Российской Федерации товаров (работ, услуг) или денежных средств.

**Принцип единства системы налогов и сборов.** Правовое значение необходимости существования рассматриваемого принцип налогового права продиктовано задачей унификации налоговых изъятий собственности. Как указано в абз. 4 п. 4 Постановления Конституционного Суда РФ от 21 марта 1997 г. № 5-П, такая унификация необходима для достижения равновесия между правом субъектов Федерации устанавливать налоги — с одной стороны, и соблюдением основных прав человека и гражданина, закрепленных в ст. 34 и 35 Конституции РФ, обеспечением принципа единства экономического пространства — с другой. Поэтому закрепленный налоговым законодательством Российской Федерации перечень региональных и местных налогов носит закрытый, а значит, исчерпывающий характер.

## Налоговое правоотношение

В теории права под правоотношением понимается возникающая на основе нормы права общественная связь, участники которой имеют субъективные права и объективные обязанности, обеспеченные государством.

По мнению Кудреватых С.А. налоговые правоотношения можно определить как урегулированные нормами налогового права общественные отношения, возникающие по поводу установления, введения и взимания налогов.

На мой взгляд данное определение не отражает все признаки налогового правоотношения. Кроме того, вряд ли можно назвать достаточно удачным словосочетания типа "Финансовое право – это право...", "Налоговые правоотношения – это отношения", поскольку такими определениями неполно раскрывается содержание понятия.

Учитывая специфику **налоговых правоотношений**, их можно определить как урегулированные нормами налогового права общественные связи, участники которых имеют обеспеченные государством субъективные права и объективные обязанности, возникающие по поводу установления, введения и взимания налогов и сборов в бюджеты разных уровней и государственные внебюджетные фонды Российской Федерации, а также в процессе осуществления налогового контроля и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Налоговое правоотношение обладает сложной элементной структурой. Как и в любом правоотношении принято выделять:

субъект;

объект;

содержание налогового правоотношения.

## Объекты налогообложения

Объектами налогообложения (см. ст. 38 НК РФ) могут являться операции по реализации товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, стоимость реализованных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) либо иной объект, имеющий стоимостную, количественную или физическую характеристики, с наличием которого у налогоплательщика законодательство о налогах и сборах связывает возникновение обязанности по уплате налога.

Каждый налог имеет самостоятельный объект налогообложения, определяемый в соответствии с частью второй Налогового Кодекса и с учетом положений статьи 38 НК РФ.

В целях определения объекта налогообложения в Налоговом Кодексе введены следующие понятия:

1. **Имущество** - виды объектов гражданских прав (за исключением имущественных прав), относящихся к имуществу в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации.

2. **Товар** - 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.

3. **Работа** - деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы для удовлетворения потребностей организации и (или) физических лиц.

4. **Услуга** - деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности.

5. **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, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу, а в случаях, предусмотренных настоящим Кодексом, передача права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу - на безвозмездной основе.

6. **Место и момент фактической реализации** товаров, работ или услуг определяются в соответствии с частью второй Налогового Кодекса.

При этом необходимо учесть, что не признается реализацией товаров, работ или услуг:

1) осуществление операций, связанных с обращением российской или иностранной валюты (за исключением целей нумизматики);

2) передача основных средств, нематериальных активов и (или) иного имущества организации ее правопреемнику (правопреемникам) при реорганизации этой организации;

3) передача основных средств, нематериальных активов и (или) иного имущества некоммерческим организациям на осуществление основной уставной деятельности, не связанной с предпринимательской деятельностью;

4) передача имущества, если такая передача носит инвестиционный характер (в частности, вклады в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ, вклады по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности), паевые взносы в паевые фонды кооперативов);

5) передача имущества в пределах первоначального взноса участнику хозяйственного общества или товарищества (его правопреемнику или наследнику) при выходе (выбытии) из хозяйственного общества или товарищества, а также при распределении имущества ликвидируемого хозяйственного общества или товарищества между его участниками;

6) передача имущества в пределах первоначального взноса участнику договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или его правопреемнику в случае выдела его доли из имущества, находящегося в общей собственности участников договора, или раздела такого имущества;

7) передача жилых помещений физическим лицам в домах государственного или муниципального жилищного фонда при проведении приватизации;

8) изъятие имущества путем конфискации, наследование имущества, а также обращение в собственность иных лиц бесхозных и брошенных вещей, бесхозных животных, находки, клада в соответствии с нормами Гражданского кодекса Российской Федерации;

9) иные операции в случаях, предусмотренных Налоговым Кодексом.

**Принципы определения цены товаров, работ или услуг для целей налогообложения ( см. ст. 40 НК РФ ) :**

Для целей налогообложения принимается цена товаров, работ или услуг, указанная сторонами сделки. Пока не доказано обратное, предполагается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен. При этом налоговые органы при осуществлении контроля за полнотой исчисления налогов вправе проверять правильность применения цен по сделкам лишь в следующих случаях:

1) между взаимозависимыми лицами;

- 2) по товарообменным (бартерным) операциям;
- 3) при совершении внешнеторговых сделок;
- 4) при отклонении более чем на 20 процентов в сторону повышения или в сторону понижения от уровня цен, применяемых налогоплательщиком по идентичным (однородным) товарам (работам, услугам) в пределах непродолжительного периода времени.

В вышеназванных случаях, когда цены товаров, работ или услуг, примененные сторонами сделки, отклоняются в сторону повышения или в сторону понижения более чем на 20 процентов от рыночной цены идентичных (однородных) товаров (работ или услуг), налоговый орган вправе вынести мотивированное решение о доначислении налога и пени, рассчитанных таким образом, как если бы результаты этой сделки были оценены исходя из применения рыночных цен на соответствующие товары, работы или услуги.

Рыночная цена определяется с учетом изложенных ниже правил. При этом учитываются обычные при заключении сделок между невзаимозависимыми лицами надбавки к цене или скидки. В частности, учитываются скидки, вызванные:

сезонными и иными колебаниями потребительского спроса на товары (работы, услуги);

потерей товарами качества или иных потребительских свойств;

истечением (приближением даты истечения) сроков годности или реализации товаров;

маркетинговой политикой, в том числе при продвижении на рынки новых товаров, не имеющих аналогов, а также при продвижении товаров (работ, услуг) на новые рынки;

реализацией опытных моделей и образцов товаров в целях ознакомления с ними потребителей.

**Рыночной ценой товара (работы, услуги) признается** цена, сложившаяся при взаимодействии спроса и предложения на рынке идентичных (а при их отсутствии - однородных) товаров (работ, услуг) в сопоставимых экономических (коммерческих) условиях.

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

**Идентичными признаются товары**, имеющие одинаковые характерные для них основные признаки. При определении идентичности товаров учитываются, в частности, их физические характеристики, качество и репутация на рынке, страна происхождения и производитель. При определении идентичности товаров незначительные различия в их внешнем виде могут не учитываться.

**Однородными признаются товары**, которые, не являясь идентичными, имеют сходные характеристики и состоят из схожих компонентов, что позволяет им выполнять одни и те же функции и (или) быть коммерчески взаимозаменяемыми.

При определении однородности товаров учитываются, в частности, их качество, наличие товарного знака, репутация на рынке, страна происхождения.

При определении рыночных цен товаров, работ или услуг принимаются во внимание сделки между лицами, не являющимися взаимозависимыми. Сделки между взаимозависимыми лицами могут приниматься во внимание только в тех случаях, когда взаимозависимость этих лиц не повлияла на результаты таких сделок. При определении рыночных цен товара, работы или услуги учитывается информация о заключенных на момент реализации этого товара, работы или услуги сделках с идентичными (однородными) товарами, работами или услугами в сопоставимых условиях. В частности, учитываются такие условия сделок, как количество (объем) поставляемых товаров (например, объем товарной партии), сроки исполнения обязательств, условия платежей,

обычно применяемые в сделках данного вида, а также иные разумные условия, которые могут оказывать влияние на цены. При этом условия сделок на рынке идентичных (а при их отсутствии - однородных) товаров, работ или услуг признаются сопоставимыми, если различие между такими условиями либо существенно не влияет на цену таких товаров, работ или услуг, либо может быть учтено с помощью поправок.

При отсутствии на соответствующем рынке товаров, работ или услуг сделок по идентичным (однородным) товарам, работам, услугам или из-за отсутствия предложения на этом рынке таких товаров, работ или услуг, а также при невозможности определения соответствующих цен ввиду отсутствия либо недоступности информационных источников для определения рыночной цены используется метод цены последующей реализации, при котором рыночная цена товаров, работ или услуг, реализуемых продавцом, определяется как разность цены, по которой такие товары, работы или услуги реализованы покупателем этих товаров, работ или услуг при последующей их реализации (перепродаже), и обычных в подобных случаях затрат, понесенных этим покупателем при перепродаже (без учета цены, по которой были приобретены указанным покупателем у продавца товары, работы или услуги) и продвижении на рынок приобретенных у покупателя товаров, работ или услуг, а также обычной для данной сферы деятельности прибыли покупателя.

При невозможности использования метода цены последующей реализации (в частности, при отсутствии информации о цене товаров, работ или услуг, в последующем реализованных покупателем) используется затратный метод, при котором рыночная цена товаров, работ или услуг, реализуемых продавцом, определяется как сумма произведенных затрат и обычной для данной сферы деятельности прибыли. При этом учитываются обычные в подобных случаях прямые и косвенные затраты на производство (приобретение) и (или) реализацию товаров, работ или услуг, обычные в подобных случаях затраты на транспортировку, хранение, страхование и иные подобные затраты.

При определении и признании рыночной цены товара, работы или услуги используются официальные источники информации о рыночных ценах на товары, работы или услуги и биржевых котировках. При рассмотрении дела суд вправе учесть любые обстоятельства, имеющие значение для определения результатов сделки, не ограничиваясь вышеназванными обстоятельствами.

В целях определения объекта налогообложения доходом признается ( см. ст. 41 НК РФ) 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 (доход) организаций", "Налог на доходы от капитала" настоящего Кодекса.

**Дивидендом признается** (см.ст. 43 НК РФ) 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. Не признаются дивидендами:

1) выплаты при ликвидации организации акционеру (участнику) этой организации в денежной или натуральной форме, не превышающие взноса этого акционера (участника) в уставный (складочный) капитал организации;

2) выплаты акционерам (участникам) организации в виде передачи акций этой же организации в собственность;

3) выплаты некоммерческой организации на осуществление ее основной уставной деятельности (не связанной с предпринимательской деятельностью), произведенные

хозяйственными обществами, уставный капитал которых состоит полностью из вкладов этой некоммерческой организации.

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.

### **Исполнение обязанности по уплате налогов и сборов**

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) с возникновением обстоятельств, с которыми законодательство о налогах и (или) сборах связывает прекращение обязанности по уплате данного налога и сбора;
- 3) со смертью налогоплательщика или с признанием его умершим в порядке, установленном гражданским законодательством Российской Федерации. Задолженность по поимущественным налогам умершего лица либо лица, признанного умершим, погашается в пределах стоимости наследственного имущества;
- 4) с ликвидацией организации-налогоплательщика после проведения ликвидационной комиссией всех расчетов с бюджетами (внебюджетными фондами) в соответствии со статьей 49 Налогового Кодекса.

Исполнение обязанности по уплате 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 является основанием для направления налоговым органом 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, как правило, производится в бесспорном порядке.

Взыскание налога с физического лица производится в судебном порядке.

Взыскание налога с организации не может быть произведено в бесспорном порядке, если обязанность по уплате налога основана на изменении налоговым органом:

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

**Обязанность по уплате налога считается исполненной налогоплательщиком с момента** предъявления в банк поручения на уплату соответствующего налога при наличии достаточного денежного остатка на счете налогоплательщика, а при уплате налогов наличными денежными средствами - с момента внесения денежной суммы в счет уплаты налога в банк или кассу органа местного самоуправления либо организацию связи федерального органа исполнительной власти, уполномоченного в области связи.

Если обязанность по исчислению и удержанию налога возложена в соответствии с настоящим Кодексом на налогового агента, то обязанность налогоплательщика по уплате налога считается выполненной с момента удержания налога налоговым агентом.

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 счета в банках. Взыскание налога производится по решению налогового органа (далее - решение о взыскании) 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 истечения 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) на перечисление налога в соответствующий бюджет и (или) внебюджетный фонд направляется в банк, где открыты счета налогоплательщика, плательщика сборов или налогового агента, и подлежит безусловному исполнению банком в очередности, установленной гражданским законодательством Российской Федерации.

**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. 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) 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 Российской Федерации.

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 Российской Федерации. 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 в соответствии со статьей 47 Налогового Кодекса.

Вышеназванный порядок применяются также при взыскании сбора и пени за несвоевременную уплату налога и сбора.

**Взыскание налога или сбора за счет иного имущества налогоплательщика-организации или налогового агента – организации ( см. ст. 47 НК РФ):**

В случае, недостаточности денежных средств на счетах, налоговый орган вправе обратиться с взысканием налога за счет имущества, в том числе за счет наличных денежных средств налогоплательщика-организации, налогового агента - организации в пределах сумм, указанных в требовании об уплате налога, и с учетом сумм, в отношении которых произведено взыскание.

Взыскание налога за счет имущества налогоплательщика-организации или налогового агента - организации производится по решению руководителя (его заместителя) налогового органа путем направления в течение трех дней с момента вынесения такого решения соответствующего постановления судебному приставу - исполнителю для исполнения в порядке, предусмотренном Федеральным законом "Об исполнительном производстве" с учетом особенностей, предусмотренных настоящей статьей.

**Постановление о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика-организации или налогового агента - организации должно содержать:**

- фамилию, имя, отчество должностного лица и наименование налогового органа, выдавшего указанное постановление;
- дату принятия и номер решения руководителя (его заместителя) налогового органа о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика или налогового агента;
- наименование и адрес налогоплательщика-организации или налогового агента - организации, на чье имущество обращается взыскание;
- резолютивную часть решения руководителя (его заместителя) налогового органа о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика-организации или налогового агента - организации;
- дату вступления в силу решения руководителя (его заместителя) налогового органа о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика-организации или налогового агента - организации;
- дату выдачи указанного постановления.

Постановление о взыскании налога подписывается руководителем налогового органа (его заместителем) и заверяется гербовой печатью налогового органа. Исполнительные действия должны быть совершены, и требования, содержащиеся в постановлении, исполнены судебным приставом - исполнителем в двухмесячный срок со дня поступления к нему указанного постановления.

**Взыскание налога за счет имущества налогоплательщика-организации или налогового агента - организации производится последовательно в отношении:**

1. Наличных денежных средств;
2. Имущества, не участвующего непосредственно в производстве продукции (товаров), в частности ценных бумаг, валютных ценностей, непромышленных помещений, легкового автотранспорта, предметов дизайна служебных помещений;
3. Готовой продукции (товаров), а также иных материальных ценностей, не участвующих и (или) не предназначенных для непосредственного участия в производстве;
4. Сырья и материалов, предназначенных для непосредственного участия в производстве, а также станков, оборудования, зданий, сооружений и других основных средств;

5. Имущества, переданного по договору во владение, в пользование или распоряжение другим лицам без перехода к ним права собственности на это имущество, если для обеспечения исполнения обязанности по уплате налога такие договоры расторгнуты или признаны недействительными в установленном порядке;
6. Другого имущества.

В случае взыскания налога за счет имущества налогоплательщика-организации или налогового агента - организации обязанность по уплате налога считается исполненной с момента реализации имущества налогоплательщика-организации или налогового агента - организации и погашения задолженности налогоплательщика-организации или налогового агента - организации за счет вырученных сумм. Должностные лица налоговых органов не вправе приобретать имущество налогоплательщика-организации или налогового агента - организации, реализуемое в порядке исполнения решения о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика-организации или налогового агента - организации. Данные положения применяются также при взыскании сбора и пени за несвоевременную уплату налога и сбора.

**Взыскание налога, сбора или пени за счет имущества налогоплательщика (плательщика сборов) - физического лица или налогового агента - физического лица (см. ст. 48 НК РФ) :**

В случае неисполнения налогоплательщиком - физическим лицом или налоговым агентом - физическим лицом в установленный срок обязанности по уплате налога налоговый орган (таможенный орган) вправе обратиться в суд с иском о взыскании налога за счет имущества, в том числе денежных средств на счетах в банке и наличных денежных средств, данного налогоплательщика - физического лица или налогового агента - физического лица в пределах сумм, указанных в требовании об уплате налога.

Исковое заявление о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика - физического лица или налогового агента - физического лица подается в арбитражный суд (в отношении имущества физического лица, зарегистрированного в качестве индивидуального предпринимателя) или в суд общей юрисдикции (в отношении имущества физического лица, не имеющего статуса индивидуального предпринимателя).

Исковое заявление о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика - физического лица или налогового агента - физического лица может быть подано в соответствующий суд налоговым органом (таможенным органом) **в течение шести месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате налога.** К исковому заявлению о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика - физического лица или налогового агента - физического лица может прилагаться ходатайство налогового органа (таможенного органа) о наложении ареста на имущество ответчика в порядке обеспечения искового требования. Рассмотрение дел по искам о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика - физического лица или налогового агента - физического лица производится в соответствии с арбитражным процессуальным законодательством Российской Федерации или гражданским процессуальным законодательством Российской Федерации. Взыскание налога за счет имущества налогоплательщика - физического лица или налогового агента - физического лица на основании вступившего в законную силу решения суда производится в соответствии с Федеральным законом "Об исполнительном производстве" с учетом особенностей, предусмотренных Налоговым кодексом.

Взыскание налога за счет имущества налогоплательщика - физического лица или налогового агента - физического лица производится последовательно в отношении:

1. Денежных средств на счетах в банке;
2. Наличных денежных средств;
3. Имущества, не участвующего непосредственно в производстве продукции (товаров), в частности ценных бумаг, валютных ценностей, непроектных

- помещений, легкового автотранспорта, предметов дизайна служебных помещений;
4. Готовой продукции (товаров), а также иных материальных ценностей, не участвующих и (или) не предназначенных для непосредственного участия в производстве;
  5. Сырья и материалов, предназначенных для непосредственного участия в производстве, а также станков, оборудования, зданий, сооружений и других основных средств;
  6. Имущества, переданного по договору во владение, в пользование или распоряжение другим лицам без перехода к ним права собственности на это имущество, если для обеспечения исполнения обязанности по уплате налога такие договоры расторгнуты или признаны недействительными в установленном порядке;
  7. Другого имущества, за исключением предназначенного для повседневного личного пользования физическим лицом или членами его семьи, определяемого в соответствии с законодательством Российской Федерации.

В случае взыскания налога за счет имущества налогоплательщика - физического лица или налогового агента - физического лица обязанность по уплате налога считается исполненной с момента его реализации и погашения задолженности за счет вырученных сумм. С момента наложения ареста на имущество и до перечисления вырученных сумм в соответствующие бюджеты (внебюджетные фонды) пени за несвоевременное перечисление налогов не начисляются.

**Исполнение обязанности по уплате налогов и сборов (пеней, штрафов) при ликвидации организации ( см. ст. 49 НК РФ) :**

Обязанность по уплате налогов и сборов (пеней, штрафов) ликвидируемой организации исполняется ликвидационной комиссией за счет денежных средств указанной организации, в том числе полученных от реализации ее имущества. Если денежных средств ликвидируемой организации, в том числе полученных от реализации ее имущества, недостаточно для исполнения в полном объеме обязанности по уплате налогов и сборов, причитающихся пеней и штрафов, остающаяся задолженность должна быть погашена учредителями (участниками) указанной организации в пределах и порядке, установленном законодательством Российской Федерации.

Очередность исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов при ликвидации организации среди расчетов с другими кредиторами такой организации определяется гражданским законодательством Российской Федерации. Если ликвидируемая организация имеет суммы излишне уплаченных этой организацией налогов или сборов и (или) пеней, штрафов, то указанные суммы подлежат зачету в счет погашения задолженности ликвидируемой организации по налогам, сборам (пеням, штрафам) налоговым органом, не позднее одного месяца со дня подачи заявления налогоплательщика-организации. Подлежащая зачету сумма излишне уплаченных налогов и сборов (пеней, штрафов) распределяется по бюджетам и (или) внебюджетным фондам пропорционально общим суммам задолженности по налогам и сборам (пеням, штрафам) перед соответствующими бюджетами и (или) внебюджетными фондами.

При отсутствии у ликвидируемой организации задолженности по исполнению обязанности по уплате налогов и сборов, а также по уплате пеней и штрафов сумма излишне уплаченных этой организацией налогов и сборов (пеней, штрафов) подлежит возврату этой организации не позднее одного месяца со дня подачи заявления налогоплательщика-организации.

Если ликвидируемая организация имеет суммы излишне взысканных налогов или сборов, а также пеней и штрафов, то указанные суммы подлежат возврату налогоплательщику-организации не позднее одного месяца со дня подачи заявления налогоплательщика-организации.

Обязанность по уплате налогов реорганизованного юридического лица исполняется его правопреемником (правопреемниками) независимо от того, были ли известны до завершения реорганизации правопреемнику (правопреемникам) факты и (или) обстоятельства неисполнения или ненадлежащего исполнения реорганизованным юридическим лицом указанных обязанностей. При этом правопреемник (правопреемники) должен уплатить все пени, причитающиеся по перешедшим к нему обязательствам. На правопреемника (правопреемников) реорганизованного юридического лица возлагается также обязанность по уплате причитающихся сумм штрафов, наложенных на юридическое лицо за совершение налоговых правонарушений до завершения его реорганизации. Правопреемник (правопреемники) реорганизованного юридического лица при исполнении возложенных на него настоящей статьей обязанностей по уплате налогов и сборов пользуется всеми правами, исполняет все обязанности в порядке, предусмотренном Налоговым Кодексом для налогоплательщиков. Реорганизация юридического лица не изменяет сроков исполнения его обязанностей по уплате налогов правопреемником (правопреемниками) этого юридического лица.

**Обязанность по уплате налогов и сборов физического лица, признанного судом безвестно отсутствующим, исполняется** лицом, уполномоченным органом опеки и попечительства управлять имуществом безвестно отсутствующего. Лицо, уполномоченное органом опеки и попечительства управлять имуществом безвестно отсутствующего, обязано без начисления процентов уплатить всю неуплаченную налогоплательщиком (плательщиком сбора) сумму налогов и сборов, а также причитающиеся на день признания лица безвестно отсутствующим пени и штрафы. Указанные суммы уплачиваются за счет денежных средств физического лица, признанного безвестно отсутствующим.

**Обязанность по уплате налогов и сборов физического лица, признанного судом недееспособным, исполняется** его опекуном за счет денежных средств этого недееспособного лица. Опекун физического лица, признанного судом недееспособным, обязан уплатить всю неуплаченную налогоплательщиком (плательщиком сбора) сумму налогов и сборов, а также причитающиеся на день признания лица недееспособным пени и штрафы. Исполнение обязанности по уплате налогов и сборов физических лиц, признанных безвестно отсутствующими или недееспособными, а также обязанность по уплате причитающихся пеней и штрафов приостанавливается по решению соответствующего налогового органа в случае недостаточности (отсутствия) денежных средств этих физических лиц для исполнения указанной обязанности.

При принятии в установленном порядке решения об отмене признания физического лица безвестно отсутствующим или недееспособным приостановленное исполнение обязанности по уплате налогов и сборов возобновляется со дня принятия указанного решения.

## **Понятие налогового контроля**

**Налоговый контроль** представляет собой систему действий налоговых и иных государственных органов по контролю за выполнением фискальнообязанными лицами (в первую очередь налогоплательщиками, плательщиками сборов, налоговыми агентами, кредитными организациями) норм налогового законодательства и является одним из этапов налогообложения.

В широком смысле налоговый контроль направлен на обеспечение правильного исчисления, своевременного и полного внесения налогов и сборов в бюджет (государственные внебюджетные фонды).

**Государственные органы, осуществляющие налоговый контроль.** Налоговый контроль в Российской Федерации осуществляют следующие органы:

- 1) налоговые органы;

- 2) таможенные органы;
- 3) органы государственных внебюджетных фондов.

При этом в соответствии со ст. 82 НК РФ должностные лица таможенных органов и органов государственных внебюджетных фондов наделены контрольными полномочиями в сфере налогообложения в пределах своей компетенции.

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

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

Кроме того, к контрольным мероприятиям могут привлекаться органы налоговых расследований. **Органы налоговых расследований** по запросу налоговых органов участвуют в проведении налоговых проверок, обеспечивая безопасность должностных лиц налоговых органов, проводящих указанные проверки, и оказывая оперативное содействие в добывании информации, необходимой для целей проверок.

### **Формы и методы осуществления налогового контроля**

Налоговый контроль осуществляется вышеуказанными органами в отношении следующих категорий лиц: налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов.

При этом непосредственной целью мероприятий налогового контроля является:

- 1) выявление налоговых правонарушений и налоговых преступлений;
- 2) предупреждение их совершения в будущем;
- 3) обеспечение неотвратимости наступления налоговой ответственности.

Для достижений указанных целей налоговыми и иными контролирующими органами используются следующие основные **формы** (способы) налогового контроля:

- 1) налоговые проверки;
- 2) получение объяснений фискальнообязанных лиц;
- 3) проверки данных учета и отчетности;
- 4) осмотр помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли);
- 5) контроль за расходами физических лиц и др.

При этом под **методами налогового контроля** следует понимать *приемы, способы или средства, применяемые сотрудниками контролирующих органов при его осуществлении*. В процессе осуществления указанных форм налогового контроля, в частности, производится:

1. проверка исполнения налогоплательщиками требований законодательства о постановке на налоговый учет и иных связанных с учетом обязанностей;
2. проверка исполнения налоговыми агентами обязанностей по исчислению, удержанию у налогоплательщиков и перечислению в соответствующий бюджет (государственный внебюджетный фонд) налогов и сборов;
3. проверка соблюдения налогоплательщиками и иными лицами процессуального порядка, предусмотренного налоговым законодательством;
4. проверка соблюдения банками обязанностей, предусмотренных налоговым законодательством;
5. проверка правильности применения контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением;
6. предупреждение и пресечение нарушений законодательства о налогах и сборах;
7. выявление нарушителей налогового законодательства и привлечение их к ответственности<sup>1</sup>;
8. формальная, логическая и арифметическая проверка документов;
9. юридическая оценка хозяйственных операций, отраженных в документах;

10. встречная проверка, основывающаяся на том, что проверяемая операция находит отражение в аналогичных документах организации-контрагента и в других документах и учетных записях;

11. экономический анализ.

### **Учет налогоплательщиков**

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 и по иным основаниям, предусмотренным настоящим Кодексом.

Организация, в состав которой входят обособленные подразделения, расположенные на территории Российской Федерации, обязана встать на учет в налоговом органе по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения.

Министерство финансов Российской Федерации вправе определять особенности постановки на учет крупнейших налогоплательщиков.

Особенности учета иностранных организаций устанавливаются Министерством финансов Российской Федерации.

Особенности учета налогоплательщиков при выполнении соглашений о разделе продукции определяются главой 26.4 Налогового Кодекса.

Постановка на учет в налоговом органе в качестве налогоплательщика организации и индивидуальных предпринимателей осуществляется независимо от наличия обстоятельств, с которыми Налоговый Кодекс связывает возникновение обязанности по уплате того или иного налога.

Постановка на учет организации или индивидуального предпринимателя в налоговом органе по месту нахождения или по месту жительства осуществляется на основании сведений, содержащихся соответственно в едином государственном реестре юридических лиц, едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей, в порядке, установленном Правительством Российской Федерации.

При осуществлении деятельности в Российской Федерации через обособленное подразделение заявление о постановке на учет организации по месту нахождения обособленного подразделения подается в течение одного месяца после создания обособленного подразделения.

Постановка на учет, снятие с учета организации или физического лица в налоговом органе по месту нахождения принадлежащего им недвижимого имущества и (или) транспортных средств осуществляются на основании сведений, сообщаемых органами, указанными в статье 85 Налогового Кодекса. Организация подлежит постановке на учет в налоговых органах по месту нахождения недвижимого имущества, принадлежащего ей на праве собственности, праве хозяйственного ведения или оперативного управления.

Местом нахождения имущества в целях постановки на налоговый учет признается:

1) для морских, речных и воздушных транспортных средств - место (порт) приписки или место государственной регистрации, а при отсутствии таковых - место нахождения (жительства) собственника имущества;

2) для транспортных средств, не указанных в подпункте 1 настоящего пункта, - место государственной регистрации, а при отсутствии такового - место нахождения (жительства) собственника имущества;

3) для иного недвижимого имущества - место фактического нахождения имущества;

Постановка на учет частного нотариуса осуществляется налоговым органом по месту его жительства на основании сведений, сообщаемых органами, указанными в статье 85 настоящего Кодекса.

Постановка на учет адвоката осуществляется налоговым органом по месту его жительства на основании сведений, сообщаемых советом адвокатской палаты субъекта Российской Федерации в соответствии со статьей 85 настоящего Кодекса.

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, указанными в статье 85 Налогового Кодекса.

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

Постановка на учет организации по месту нахождения ее обособленного подразделения осуществляется на основании заявления, форма которого устанавливается федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов. При подаче заявления о постановке на учет организации по месту нахождения ее обособленного подразделения организация одновременно с заявлением о постановке на учет представляет в одном экземпляре копии заверенных в установленном порядке свидетельства о постановке на учет в налоговом органе организации по месту ее нахождения, документов, подтверждающих создание обособленного подразделения (при их наличии).

При постановке на учет физических лиц в состав сведений об указанных лицах включаются также их персональные данные:

- фамилия, имя, отчество;
- дата и место рождения;
- место жительства;
- данные паспорта или иного удостоверяющего личность налогоплательщика документа;
- данные о гражданстве.

Налоговый орган, осуществивший постановку на учет вновь созданной организации или индивидуального предпринимателя, обязан выдать им свидетельство о постановке на учет в налоговом органе. Форма такого свидетельства устанавливается федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Налоговый орган обязан осуществить постановку на учет организации или физического лица по месту нахождения принадлежащего им недвижимого имущества и (или) транспортных средств, а также частных нотариусов и адвокатов по месту их жительства в течение пяти дней со дня поступления соответствующих сведений. Налоговый орган в тот же срок обязан выдать или направить по почте свидетельство о постановке на учет в налоговом органе и (или) уведомление о постановке на учет в налоговом органе по формам, которые устанавливаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, и в порядке, который утверждается Министерством финансов Российской Федерации.

Если налогоплательщик изменил место нахождения или место жительства, снятие с учета налогоплательщика осуществляется налоговым органом, в котором налогоплательщик состоял на учете:

организации или индивидуального предпринимателя на основании сведений, содержащихся соответственно в едином государственном реестре юридических лиц, едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей, в порядке, установленном Правительством Российской Федерации;

частного нотариуса, адвоката в течение пяти дней со дня получения сведений о факте регистрации от органов, осуществляющих регистрацию физических лиц по месту жительства, в порядке, утвержденном Министерством финансов Российской Федерации;

физического лица, не относящегося к индивидуальным предпринимателям, в течение пяти дней со дня получения сведений о факте регистрации от органов, осуществляющих регистрацию физических лиц по месту жительства, в порядке, утвержденном Министерством финансов Российской Федерации.

Постановка на учет налогоплательщика в налоговом органе по новому месту нахождения или новому месту жительства осуществляется на основании документов, полученных от налогового органа по прежнему месту нахождения или прежнему месту жительства налогоплательщика.

В случае ликвидации или реорганизации организации, прекращения деятельности в качестве индивидуального предпринимателя снятие их с учета осуществляется на основании сведений, содержащихся соответственно в едином государственном реестре юридических лиц, едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей, в порядке, установленном Правительством Российской Федерации.

В случае принятия организацией решения о прекращении деятельности через свое обособленное подразделение снятие с учета осуществляется налоговым органом по заявлению налогоплательщика в течение 14 дней со дня подачи такого заявления.

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 Российской Федерации, и на всей территории Российской Федерации идентификационный номер налогоплательщика.

Налоговый орган указывает идентификационный номер налогоплательщика во всех направляемых ему уведомлениях.

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

Порядок и условия присвоения, применения, а также изменения идентификационного номера налогоплательщика определяются Министерством финансов Российской Федерации.

**Обязанности органов, учреждений, организаций и должностных лиц сообщать в налоговые органы сведения, связанные с учетом налогоплательщиков:**

**Органы юстиции**, выдающие лицензии на право нотариальной деятельности и наделяющие нотариусов полномочиями, обязаны сообщать в налоговый орган по месту своего нахождения о физических лицах, получивших лицензии на право нотариальной деятельности и (или) назначенных на должность нотариуса, занимающегося частной практикой, или освобожденных от нее, в течение пяти дней со дня издания соответствующего приказа.

**Советы адвокатских палат** субъектов Российской Федерации обязаны не позднее 30-го числа каждого месяца сообщать в налоговый орган по месту нахождения адвокатской палаты субъекта Российской Федерации сведения об адвокатах, являющихся членами адвокатской палаты субъекта Российской Федерации, об избранной ими форме адвокатского образования, а также о принятых решениях о приостановлении (возобновлении) или прекращении статуса адвоката.

**Органы, осуществляющие регистрацию физических лиц по месту жительства** либо регистрацию актов гражданского состояния физических лиц, обязаны сообщать соответственно о фактах регистрации физического лица по месту жительства либо о фактах рождения и смерти физических лиц в налоговые органы по месту своего нахождения в течение 10 дней после регистрации указанных лиц или фактов.

**Органы, осуществляющие государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним**, органы, осуществляющие регистрацию транспортных средств, обязаны сообщать сведения о расположенном на подведомственной им территории недвижимом имуществе, о транспортных средствах, зарегистрированных в

этих органах (правах и сделках, зарегистрированных в этих органах), и об их владельцах в налоговые органы по месту своего нахождения в течение 10 дней со дня соответствующей регистрации.

**Органы опеки и попечительства**, воспитательные, лечебные учреждения, учреждения социальной защиты населения и иные аналогичные учреждения, 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 пяти 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 пяти дней со дня соответствующего нотариального удостоверения, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом.

**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.

8. Органы, осуществляющие выдачу и замену документов, удостоверяющих личность гражданина Российской Федерации на территории Российской Федерации, обязаны сообщать в налоговый орган по месту жительства гражданина сведения:

о фактах замены документа, удостоверяющего личность гражданина Российской Федерации на территории Российской Федерации, и об изменениях персональных данных, содержащихся во вновь выданном документе, в течение пяти дней со дня выдачи нового документа;

о фактах подачи гражданином в эти органы заявления об утрате документа, удостоверяющего личность гражданина Российской Федерации на территории Российской Федерации, в течение трех дней со дня его подачи.

#### **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.

## **Налоговая декларация**

Налоговая декларация — это 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 играет большую роль при осуществлении налогового контроля. Она представляется каждым налогоплательщиком по каждому налогу, подлежащему уплате этим налогоплательщиком, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах.

Налоговая декларация представляется в налоговый орган по месту учета налогоплательщика на бланке установленной формы. Бланки налоговых деклараций предоставляются налоговыми органами бесплатно.

Налоговая декларация может быть представлена в налоговый орган лично или направлена по почте. В случаях, установленных НК РФ, налоговая декларация может представляться на дискете или ином носителе, допускающем компьютерную обработку, в электронной форме, в том числе посредством электронной почты через глобальную компьютерную сеть Интернет.

### Налоговые проверки

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

При этом целью налоговых проверок выступает осуществление контроля за полнотой и своевременностью выполнения плательщиками и иными фискальнообязанными лицами обязанностей по правильному исчислению, полной и своевременной уплате налогов, а также обязанности в сфере налоговой отчетности, представления фискальнозначимой информации и т.д.

Налоговые проверки могут проводиться налоговыми органами, таможенными органами и органами государственных вне бюджетных фондов.

Существует два вида налоговых проверок:

- 1) камеральные;
- 2) выездные.

**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 (ст. 88 НК РФ). Налоговые проверки такого вида на практике именуют также **документальными**.

**Выездная налоговая проверка** представляет собой более развернутую и подробную форму налогового контроля, она проводится с выездом к месту нахождения фискальнообязанного лица. Во время проведения проверки налоговые органы вправе исследовать документы, связанные с налогообложением, а также использовать иные формы и методы налогового контроля (ст. 89 НК РФ). В экономической и специальной литературе налоговые проверки называют также **фактическими**.

Если при проведении камеральных и выездных налоговых проверок у налоговых органов возникает необходимость получения информации о деятельности, связанной с иными лицами,

то проводится так называемая **встречная налоговая проверка**. При проведении такой проверки налоговые органы получают от этих и иных лиц (например, экономически связанных с проверяемым едиными технологическими цепочками производства поставщиков оборудования или комплектующих) документы, относящиеся к деятельности проверяемого.

**Порядок проведения выездных налоговых проверок.** Выездная налоговая проверка проводится на основании решения руководителя (его заместителя) налогового органа. Решение о назначении выездной налоговой проверки должно содержать следующие реквизиты: наименование налогового органа; номер решения и дату его вынесения; наименование фискальнообязанного лица и его ИНН; период финансово-хозяйственной деятельности фискальнообязанного лица, за который проводится проверка; виды налогов, по которым проводится проверка; Ф.И.О., должности и классные чины проверяющих; подпись лица, вынесшего решение, с указанием его Ф.И.О., должности и классного чина.

Выездная налоговая проверка в отношении одного налогоплательщика может проводиться по одному или нескольким налогам.

При этом срок проведения налоговой проверки не должен превышать двух месяцев (срок проведения проверки включает в себя время фактического нахождения проверяющих на территории проверяемого фискальнообязанного лица). Однако в исключительных случаях вышестоящий налоговый орган может увеличить продолжительность выездной налоговой проверки до трех месяцев.

При проведении выездных проверок организаций, имеющих филиалы и представительства, срок проведения проверки увеличивается на один месяц на проведение проверки каждого филиала и представительства налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента.

Запрещается проведение повторных выездных налоговых проверок по одним и тем же налогам за уже проверенный период, за исключением случаев:

- а) реорганизации или ликвидации фискальнообязанного лица;
- б) проверки вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку.

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

Доступ должностных лиц налоговых органов, проводящих проверку, в жилые помещения помимо или против воли проживающих в них лиц возможен только в случаях, установленных федеральным законом или на основании судебного решения. При необходимости проверяющие могут проводить инвентаризацию имущества фискальнообязанного лица, производить осмотр помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода, истребовать необходимые для проверки документы. Отказ налогоплательщика представить документы влечет наступление ответственности, а также выемку документов.

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

При этом следует учитывать, что акт выездной налоговой проверки не является актом государственного органа, поскольку содержит лишь описание фактов хозяйственной деятельности налогоплательщика и выводы работников налоговой инспекции. Поэтому вышеуказанный акт не создает для проверяемого лица никаких прав или обязанностей и не может рассматриваться как ненормативный акт налогового органа. Однако в процессуальном

плане такой акт рассматривается в качестве доказательства по делу. В случае судебного спора он является одним из основных документов, определяющих наличие или отсутствие обстоятельств, имеющих значение для разрешения такого спора.

Составляемый по результатам выездной налоговой проверки акт должен состоять из трех частей:

1) **вводная часть** включает общие сведения о проводимой проверке и проверяемом налогоплательщике, в частности: номер акта проверки; наименование проверяемой организации, ее ИНН или Ф.И.О. индивидуального предпринимателя, ИНН; наименование места проведения проверки; дата акта проверки (дата подписания акта лицами, проводившими проверку); Ф.И.О., должности, классные чины лиц, проверяющих с указанием наименования налогового органа; дату и номер решения налогового органа на проведение выездной налоговой проверки; указание на вопросы проверки; период, за который проводится проверка; даты начала и окончания проверки; фамилии, имена и отчества всех руководителей и главных бухгалтеров организации либо лиц, исполняющих их обязанности в проверяемом периоде; адрес места нахождения организации (постоянного места жительства индивидуального предпринимателя); сведения о наличии лицензируемых видов деятельности; сведения о фактически осуществляемых фискальнообязанным лицом видах финансово-хозяйственной деятельности, в том числе о видах деятельности, запрещенных действующим законодательством или осуществляемых без наличия необходимой лицензии и другие;

2) **в описательной части** излагаются выявленные документально подтвержденные факты налоговых правонарушений или указание на их отсутствие. В ходе проверки могут быть выявлены факты нарушений действующего законодательства, не относящихся к налоговым правонарушениям (например, нарушения валютного законодательства), и такие факты также отражаются в описательной части акта;

3) **итоговая часть** содержит обобщение фактов, изложенных в описательной части акта проверки.

К акту выездной налоговой проверки прилагаются соответствующие документы. Их подписывают уполномоченные должностные лица налогового органа, проводившие проверку, и фискально-обязанное лицо. Проверяемое лицо вправе подписать акт без оговорок, подписать акт с возражениями или отказаться подписывать акт. В случае отказа проверяемого лица подписать акт проверяющий делает соответствующую запись на последней странице акта. Оформленный акт вручается налогоплательщику.

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

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

При этом руководитель или заместитель налогового органа принимает решение по результатам выездной налоговой проверки. Если налогоплательщик (плательщик сборов, налоговый агент) представил письменные объяснения или возражения по акту проверки, материалы проверки рассматриваются в его присутствии (или в присутствии его представителей, например его налогового адвоката)

**По результатам рассмотрения материалов проверки** выносится решение:

- 1) о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности;
- 2) об отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности или
- 3) о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля.

Если руководитель налогового органа принимает **решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности**, то этот документ должен содержать обстоятельства совершенного налогового правонарушения, установленные проверкой; документы и иные сведения, подтверждающие указанные обстоятельства; доводы, приводимые

налогоплательщиком, и результаты проверки этих доводов, а также решение о привлечении к ответственности с указанием конкретных нарушений и применяемых мер ответственности.

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

### **Понятие и виды нарушений налогового законодательства**

**Под правонарушением** в современной юридической науке понимается противоправное (неправомерное), общественно вредное, виновное деяние (действие или бездействие) деликтоспособного субъекта, в результате которого ненадлежащим образом исполняются обязанности, нарушаются закрепленные в законодательстве права и законные интересы участников каких-либо общественных отношений, за которые в действующем праве установлена юридическая ответственность.

**Нарушение налогового законодательства** представляет собой любое противоправное виновное наказуемое деяние, совершенное в сфере налогообложения, выражающееся в нарушении налогово-правовых норм, вне зависимости от того, нормами какой отрасли законодательства установлена конкретная ответственность за совершение такого деликта. Таким образом, **нарушение налогового законодательства** характеризуется наличием совокупности следующих признаков:

- а) это противоправное виновное действие или бездействие;
- б) оно направлено на нарушение норм именно налогового законодательства (Налогового кодекса или иных нормативных правовых актов в сфере налогообложения);
- в) за его совершение предусмотрена ответственность, при этом неважно, ответственность за его совершение установлена налоговым, административным или уголовным законодательством.

**Налоговое правонарушение** представляет собой виновно совершенное в сфере налогообложения противоправное (то есть - в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и их представителей, за совершение которого установлена юридическая ответственность законодательством о налогах и сборах (НК РФ).

Легальное юридическое определение понятия «налоговое правонарушение» содержится в статье 106 Налогового кодекса Российской Федерации.

При классификации нарушений налогового законодательства необходимо различать три вида таких правонарушений: налоговые правонарушения, ответственность за совершение которых установлена Налоговым кодексом; административные правонарушения в сфере налогообложения; уголовные преступления в сфере налогообложения.

1) **Налоговые правонарушения**, ответственность за совершение которых установлена НК РФ, в свою очередь делятся на:

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

2) **Административные правонарушения** в сфере налогообложения (ответственность за их совершение установлена Кодексом Российской Федерации об административных правонарушениях (КоАП РФ));

3) **Уголовные преступления в сфере налогообложения** (ответственность за их совершение установлена Уголовным кодексом Российской Федерации (УК РФ)).

Основным критерием такой классификации выступает правовая природа правонарушений, определяемая в соответствии с нормативно-правовыми актами, устанавливающими ответственность за совершение таких правонарушений, - налоговым, административным либо уголовным законом. Рассмотрим эти три вида налоговых правонарушений более подробно.

### **Характеристика налоговых правонарушений**

Общие положения об ответственности за совершение налоговых правонарушений регламентируются нормами главы 15 части первой НК РФ. Виды налоговых правонарушений и размеры налоговых санкций (ответственность за совершение налоговых правонарушений) установлены главами 16 и 18 части первой НК РФ.

**Элементами** налогового правонарушения являются:

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

**2. Объективная сторона** налогового правонарушения - противоправное действие либо бездействие субъекта правонарушения, за которое нормами НК РФ установлена ответственность, а

также юридически нежелательные последствия, возникшие в результате такого деяния и нанесения вреда публичному порядку в сфере налогообложения, и юридически значимая причинная связь между деянием и последствием. Такое действие либо бездействие именуется также *событием налогового правонарушения*.

**3. Субъективная сторона** налогового правонарушения - юридическая вина правонарушителя в форме умысла или неосторожности.

**4. Субъект** налогового правонарушения — деликтоспособное лицо, совершившее правонарушение, — налогоплательщик, налоговый агент, лица, содействующие осуществлению налогового контроля (эксперт, переводчик, специалист), и т.д. В дальнейшем данное лицо, совершившее правонарушение, и становится субъектом ответственности.

Субъектом налогового правонарушения может выступать:

- а) **физическое лицо** (вменяемое и достигшее 16-летнего возраста);
- б) **организация**.

### **8.3. Принципы налоговой ответственности**

Выделяются следующие **принципы** установления и применения к участникам налоговых правоотношений ответственности за совершение налоговых правонарушений:

**1) принцип законности.** Содержание этого принципа заключается в том, что ответственность за совершение налогового правонарушения может наступать лишь по основаниям и в порядке, предусмотренных НК РФ;

**2) принцип однократности наказания.** Рассматриваемый принцип имеет конституционную основу, ибо требование об однократности наказания установлено частью 1 статьи 50 Конституции РФ. Значение данного принципа заключается в том, что он гарантирует защиту конституционных прав физических и юридических лиц от налоговых репрессий. В соответствии с этим принципом никто не может быть повторно привлечен к налоговой ответственности за совершение одного и того же налогового правонарушения. При этом

повторным считается привлечение к ответственности за деяние, в связи с которым имеется неотмененное постановление налогового органа о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения либо об отказе в привлечении его к налоговой ответственности;

**3) принцип персональной ответственности руководителя организации за нарушение налогового законодательства.** В соответствии с этим принципом привлечение организации к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает ее должностных лиц при наличии соответствующих оснований от административной, уголовной или иной ответственности, предусмотренной действующим законодательством. Здесь в первую очередь имеется в виду ситуация, когда совершенное организацией налоговое правонарушение сопряжено с допущением должностным лицом этой организации административного правонарушения или уголовного преступления. Поскольку организация и ее должностные лица - это разные субъекты ответственности, то, например, привлечение организации к ответственности за налоговое правонарушение не освобождает ее должностных лиц от персональной ответственности (административной или уголовной) за совершенное ими деяние. Такой подход дисциплинирует должностных лиц - недобросовестных налогоплательщиков;

**4) принцип неотвратимости уплаты законно установленного налога.** Рассматриваемый принцип развивает бессмертную формулу Бенджамина Франклина «В этом мире неизбежны только смерть и налоги», получившую свое закрепление в налоговом законодательстве всех индустриально развитых стран мира в виде юридической аксиомы о всеобщности и неотвратимости налогообложения. В соответствии с этим принципом привлечение виновного лица к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает его от обязанности уплатить причитающиеся суммы налога;

**5) презумпция невиновности налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента).** Презумпция невиновности, как известно, является важнейшей гарантией справедливости и торжества права при решении вопроса о привлечении лица к юридической ответственности. Общеправовая презумпция невиновности закреплена в части 1 статьи 49 Конституции РФ. «Налоговая презумпция невиновности» установлена пунктом 6 статьи 108 части первой НК РФ.

В соответствии с рассматриваемым принципом установления и применения к участникам налоговых правоотношений ответственности за налоговые правонарушения каждый налогоплательщик (плательщик сбора, налоговый агент) 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. (При этом здесь имеется в виду решение суда, вынесенное по иску налогового органа о взыскании налоговой санкции.) Он не обязан доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения. Напротив, обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности налогоплательщика в его совершении, возлагается на налоговые органы. Естественно, все неустранимые сомнения в виновности налогоплательщика в совершении налогового правонарушения толкуются в пользу налогоплательщика.

Кроме того, налогоплательщик имеет право самостоятельно исправить ошибки, допущенные им при учете объекта налогообложения, исчислении и уплате налога. Правовые последствия такого исправления будут различаться в зависимости от момента, в который совершены такие исправления. Если исправление ошибки произведено до ее выявления налоговым органом, это может оказаться обстоятельством, исключающим ответственность за налоговое правонарушение с умышленной формой вины (п. 2 ст. 109 НК РФ). Если же исправление произведено в короткий срок после выявления ошибки налоговым органом, это может быть учтено в качестве обстоятельства, смягчающего ответственность (ст. 112 НК РФ).

### **Обстоятельства, исключающие привлечение к ответственности за налоговые правонарушения**

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

- 1) **отсутствие события** налогового правонарушения - отсутствие объективной стороны правонарушения, то есть отсутствие самого противоправного деяния (действия или бездействия), за совершение которого в НК РФ установлена юридическая ответственность;
- 2) **отсутствие вины** лица в совершении налогового правонарушения - т.е. отсутствие субъективной стороны преступления;
- 3) совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, **физическим лицом, не достигшим к моменту совершения деяния шестнадцатилетнего возраста**;
- 4) **истечение сроков давности** привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения (3 года);
- 5) совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, вследствие **стихийного бедствия или других чрезвычайных и непреодолимых обстоятельств**;
- 6) 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;
- 7) совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, в соответствии с **письменными указаниями и разъяснениями**, данными налоговым или другим иным уполномоченным государственным органом или их должностными лицами в пределах их компетенции.

### **Налоговые санкции**

Мерой ответственности за совершение налогового правонарушения являются **налоговые санкции**. Они

устанавливаются и применяются в виде денежных взысканий (*штрафов*) в размерах, предусмотренных за конкретное правонарушение статьями главы 16 и 18 части первой НК РФ.

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

**Смягчающими** ответственность за совершение налогового правонарушения обстоятельствами являются:

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

Признавать обстоятельства смягчающими вправе суд при рассмотрении иска о взыскании налоговой санкции. Тем не менее учет смягчающих обстоятельств не должен привести к полному освобождению правонарушителя от ответственности.

В то же время при наличии **отягчающих обстоятельств** размер штрафа увеличивается на 100%. Обстоятельством, отягчающим ответственность, в первую очередь является совершение налогового правонарушения лицом, ранее привлекаемым к ответственности за аналогичное правонарушение.

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

**Давность взыскания налоговых санкций** составляет *шесть* месяцев. По общему правилу этот срок исчисляется со дня составления акта о налоговом правонарушении (или дня, когда такой акт должен был быть составлен). В случае отказа в возбуждении или прекращения уголовного дела, но при наличии налогового правонарушения срок подачи искового заявления исчисляется со дня получения налоговым органом постановления об отказе в возбуждении или о прекращении уголовного дела.

### **Понятие налогового спора**

Налоговый спор — это юридическая ситуация, в основе которой лежат разногласия между налогоплательщиками (налоговыми агентами), с одной стороны, и государственными органами и их должностными лицами — с другой стороны, возникающие по поводу правильности применения норм налогового права.

Инициаторами такого спора могут выступать как налогоплательщики (например, обжалование действий должностного лица налогового органа), так и налоговые органы (например, когда возможность применения мер принуждения в отношении налогоплательщика предоставлена только на основании судебного решения). Естественно, стороны такого спора изначально находятся в неравном положении, поэтому в целях демократичности налоговой системы в законодательстве в первую очередь специально устанавливаются организационные и правовые гарантии прав и законных интересов фискальнообязанных лиц.

### **Понятие и способы защиты прав налогоплательщиков**

Важнейшей государственной функцией является **охранительная**. Одной из важнейших гарантий демократичности налоговой системы государства (и государства в целом) является наличие организационных и правовых гарантий защиты прав и законных интересов налогоплательщиков и налоговых агентов как субъектов налогового права. При этом *организационными* гарантиями такой защиты выступают **специальные институты защиты права** (судебные и административные), а *правовыми* - наличие соответствующей **правовой базы** для защиты прав налогоплательщиков.

Поэтому, с одной стороны, **защиту прав налогоплательщиков** рассматривают как систему юридических и организационных гарантий соблюдения установленных национальным и международным правом прав и законных интересов налогоплательщиков и налоговых агентов как субъектов налоговых правоотношений, функционирование которой обеспечивает соразмерность ограничения прав конкретного налогоплательщика и интересов общества в целом, или элемент юридической налоговой конфликтологии.

С другой стороны, под **защитой прав налогоплательщиков** понимают конкретные действия участников налоговых правоотношений их представителей, направленные на обеспечение своих интересов в процессе налоговых споров.

Различают два **способа** (вида) защиты прав налогоплательщиков: **административный и судебный**. Административный порядок защиты прав налогоплательщиков не является обязательной досудебной процедурой. Налогоплательщики могут использовать другой

способ защиты своих прав. Подача жалобы в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) не исключает права на одновременную или последующую подачу аналогичной жалобы в суд. При этом одним из правовых недостатков этого порядка является то, что таким правом наделены только налоговые агенты и налогоплательщики, а не все субъекты налоговых правоотношений.

Каждый налогоплательщик или налоговый агент **имеет право обжаловать:**

- ненормативные акты налоговых органов;
- действия должностных лиц налоговых органов;
- бездействие должностных лиц налоговых органов, если, по мнению налогоплательщика или налогового агента, такие акты, действия или бездействие нарушают их права.

Например, обжалованы могут быть следующие **ненормативные акты налоговых органов:**

- 1) решения о доначислении налога и пени, предусмотренных п. 3 ст. 40 НК РФ;
- 2) решения о взыскании налога, сбора, а также пеней за счет денежных средств, находящихся на счетах организации-налогоплательщика (налогового агента) в кредитной организации, предусмотренные п. 3, 2, 4, 5 и 6 ст. 46 НК РФ;
- 3) инкассовые поручения (распоряжения) о таком списании налога, сбора, а также пеней со счетов налогоплательщиков в банке, предусмотренные в той же ст. 46 НК РФ;
- 4) решения налогового органа об отказе в предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога (п. 6 ст. 64 НК РФ);
- 5) решения налогового органа о приостановлении операций по банковским счетам налогоплательщика (ст. 76 НК РФ);
- 6) решения об аресте имущества налогоплательщика как способе обеспечения исполнения налоговой обязанности (ст. 77 НК РФ);
- 7) решения (постановления) налогового органа о доначислении суммы налога и пени, когда при контроле за полнотой исчисления налога налоговый орган усомнился в правильности применения налогоплательщиком цены сделки (п. 3 ст. 40 НК РФ);
- 8) акта о совершении лицом, не являющимся налогоплательщиком, налоговым агентом нарушений законодательства о налогах и сборах (п. 1 ст. 101, п. 8 ст. 101.1 НК РФ);
- 9) решения, принятые вышестоящими налоговыми органами по итогам рассмотрения первичных жалоб.

Могут быть обжалованы **следующие действия должностных лиц налоговых органов**, совершаемые в процессе налогового контроля:

- 1) изъятие документов и предметов с нарушением норм п. 5 ст. 94 НК РФ;
- 2) арест имущества с нарушением норм п. 5 ст. 77 НК РФ и др.

Налогоплательщик или налоговый агент может обжаловать также такое **действие**, как предъявление (направление) ему должностным лицом налогового органа письменного требования об уплате недоимки (пени, санкций), что предусмотрено гл. 10 НК РФ, или — письменного налогового уведомления (ч. 2 ст. 52 НК РФ).

В рассматриваемом случае также может обжаловаться **бездействие должностного лица налогового органа**, например уклонение от возврата излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налога, сбора и (или) пени.

## Плательщики НДС

Налогоплательщиками налога на добавленную стоимость (далее в соответствующей главе - налогоплательщики) признаются:

- организации;
- индивидуальные предприниматели;

Налогоплательщики подлежат обязательной постановке на учет в налоговом органе. Иностранные организации имеют право встать на учет в налоговых органах в качестве налогоплательщиков по месту нахождения своих постоянных представительств в

Российской Федерации. Постановка на учет в качестве налогоплательщика осуществляется налоговым органом на основании письменного заявления иностранной организации.

### **Освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика по НДС**

Организации и индивидуальные предприниматели имеют право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога (далее - освобождение), если за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций или индивидуальных предпринимателей без учета налога не превысила в совокупности один миллион рублей.

Данное положение не распространяется на организации и индивидуальных предпринимателей, реализующих подакцизные товары в течение трех предшествующих последовательных календарных месяцев.

Освобождение не применяется в отношении обязанностей, возникающих в связи с ввозом товаров на таможенную территорию Российской Федерации, подлежащих налогообложению.

Лица, использующие право на освобождение, должны представить соответствующее письменное уведомление и документы, которые подтверждают право на такое освобождение, в налоговый орган по месту своего учета.

Указанные уведомление и документы представляются не позднее 20-го числа месяца, начиная с которого эти лица используют право на освобождение.

Организации и индивидуальные предприниматели, направившие в налоговый орган уведомление об использовании права на освобождение (о продлении срока освобождения), не могут отказаться от этого освобождения до истечения 12 последовательных календарных месяцев, за исключением случаев, когда право на освобождение будет утрачено ими в соответствии с пунктом 5 ст. 146 НК РФ.

По истечении 12 календарных месяцев не позднее 20-го числа последующего месяца организации и индивидуальные предприниматели, которые использовали право на освобождение, представляют в налоговые органы:

документы, подтверждающие, что в течение указанного срока освобождения сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг), без учета налога за каждые три последовательных календарных месяца в совокупности не превышала один миллион рублей;

уведомление о продлении использования права на освобождение в течение последующих 12 календарных месяцев или об отказе от использования данного права.

Документами, подтверждающими право на освобождение (продление срока освобождения), являются:

выписка из бухгалтерского баланса (представляют организации);

выписка из книги продаж;

выписка из книги учета доходов и расходов и хозяйственных операций (представляют индивидуальные предприниматели);

копия журнала полученных и выставленных счетов-фактур.

### **Объект налогообложения по НДС**

Объектом налогообложения признаются следующие операции:

1) реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, в том числе реализация предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав.

Передача права собственности на товары, результатов выполненных работ, оказание услуг на безвозмездной основе признается реализацией товаров (работ, услуг);

2) передача на территории Российской Федерации товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций;

3) выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления;

4) ввоз товаров на таможенную территорию Российской Федерации.

Не признаются объектом налогообложения:

1) передача на безвозмездной основе жилых домов, детских садов, клубов, санаториев и других объектов социально-культурного и жилищно-коммунального назначения, а также дорог, электрических сетей, подстанций, газовых сетей, водозаборных сооружений и других подобных объектов органам государственной власти и органам местного самоуправления (или по решению указанных органов, специализированным организациям, осуществляющим использование или эксплуатацию указанных объектов по их назначению);

3) передача имущества государственных и муниципальных предприятий, выкупаемого в порядке приватизации;

4) выполнение работ (оказание услуг) органами, входящими в систему органов государственной власти и органов местного самоуправления, в рамках выполнения возложенных на них исключительных полномочий в определенной сфере деятельности в случае, если обязательность выполнения указанных работ (оказания услуг) установлена законодательством Российской Федерации, законодательством субъектов Российской Федерации, актами органов местного самоуправления;

5) передача на безвозмездной основе объектов основных средств органам государственной власти и управления и органам местного самоуправления, а также бюджетным учреждениям, государственным и муниципальным унитарным предприятиям.

Местом реализации по НДС товаров признается территория Российской Федерации, при наличии одного или нескольких следующих обстоятельств:

товар находится на территории Российской Федерации и не отгружается и не транспортируется;

товар в момент начала отгрузки или транспортировки находится на территории Российской Федерации.

#### **Операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения) по НДС:**

не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) предоставление арендодателем в аренду на территории Российской Федерации помещений иностранным гражданам или организациям, аккредитованным в Российской Федерации.

Данное положение применяется в случаях, если законодательством соответствующего иностранного государства установлен аналогичный порядок в отношении граждан Российской Федерации и российских организаций, аккредитованных в этом иностранном государстве, либо если такая норма предусмотрена международным договором (соглашением) Российской Федерации. Перечень иностранных государств, в отношении граждан и (или) организаций которых применяются нормы Налогового пункта, определяется федеральным органом исполнительной власти, регулирующим отношения Российской Федерации с иностранными государствами и международными организациями, совместно с Министерством финансов Российской Федерации.

**Не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) реализация (а также передача, выполнение, оказание для собственных нужд) на территории Российской Федерации:**

1) следующих медицинских товаров отечественного и зарубежного производства по

перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации:

важнейшей и жизненно необходимой медицинской техники;

очков (за исключением солнцезащитных), линз и оправ для очков (за исключением солнцезащитных);

2) медицинских услуг, оказываемых медицинскими организациями и (или) учреждениями, в том числе врачами, занимающимися частной медицинской практикой, за исключением косметических, ветеринарных и санитарно-эпидемиологических услуг. Ограничение, установленное настоящим подпунктом, не распространяется на ветеринарные и санитарно-эпидемиологические услуги, финансируемые из бюджета. К медицинским услугам относятся:

услуги, определенные перечнем услуг, предоставляемых по обязательному медицинскому страхованию;

услуги, оказываемые населению, по диагностике, профилактике и лечению независимо от формы и источника их оплаты по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации;

услуги по сбору у населения крови, оказываемые по договорам со стационарными лечебными учреждениями и поликлиническими отделениями;

услуги скорой медицинской помощи, оказываемые населению;

услуги по дежурству медицинского персонала у постели больного;

услуги патолого-анатомические;

услуги, оказываемые беременным женщинам, новорожденным, инвалидам и наркологическим больным;

3) услуг по уходу за больными, инвалидами и престарелыми, предоставляемых государственными и муниципальными учреждениями социальной защиты лицам, необходимость ухода за которыми подтверждена соответствующими заключениями органов здравоохранения и органов социальной защиты населения;

4) услуг по содержанию детей в дошкольных учреждениях, проведению занятий с несовершеннолетними детьми в кружках, секциях (включая спортивные) и студиях;

5) продуктов питания, непосредственно произведенных студенческими и школьными столовыми, столовыми других учебных заведений, столовыми медицинских организаций, детских дошкольных учреждений и реализуемых ими в указанных учреждениях, а также продуктов питания, непосредственно произведенных организациями общественного питания и реализуемых ими указанным столовым или указанным учреждениям.

6) услуг по сохранению, комплектованию и использованию архивов, оказываемых архивными учреждениями и организациями;

7) услуг по перевозке пассажиров:

городским пассажирским транспортом общего пользования (за исключением такси, в том числе маршрутного). В целях соответствующей статьи к услугам по перевозке пассажиров городским пассажирским транспортом общего пользования относятся услуги по перевозке пассажиров по единым условиям перевозок пассажиров по единым тарифам за проезд, установленным органами местного самоуправления, в том числе с предоставлением всех льгот на проезд, утвержденных в установленном порядке;

морским, речным, железнодорожным или автомобильным транспортом (за исключением такси, в том числе маршрутного) в пригородном сообщении при условии осуществления перевозок пассажиров по единым тарифам с предоставлением всех льгот на проезд, утвержденных в установленном порядке;

8) ритуальных услуг, работ (услуг) по изготовлению надгробных памятников и оформлению могил, а также реализация похоронных принадлежностей (по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации);

9) почтовых марок (за исключением коллекционных марок), маркированных открыток и маркированных конвертов, лотерейных билетов лотерей, проводимых по решению уполномоченного органа;

Особенности налогообложения при перемещении товаров через таможенную границу Российской Федерации:

При ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации в зависимости от избранного таможенного режима налогообложение производится в следующем порядке:

- 1) при выпуске для свободного обращения налог уплачивается в полном объеме;
- 2) при помещении товаров под таможенный режим реимпорта налогоплательщиком уплачиваются суммы налога, от уплаты которых он был освобожден, либо суммы, которые были ему возвращены в связи с экспортом товаров в соответствии с настоящим Кодексом, в порядке, предусмотренном таможенным законодательством Российской Федерации;
- 3) при помещении товаров под таможенные режимы транзита, таможенного склада, реэкспорта, беспошлинной торговли, свободной таможенной зоны, свободного склада, уничтожения и отказа в пользу государства, перемещения припасов налог не уплачивается;
- 4) при помещении товаров под таможенный режим переработки на таможенной территории налог не уплачивается при условии вывоза продуктов переработки с таможенной территории Российской Федерации в определенный срок;
- 5) при помещении товаров под таможенный режим временного ввоза применяется полное или частичное освобождение от уплаты налога в порядке, предусмотренном таможенным законодательством Российской Федерации;
- 6) при ввозе продуктов переработки товаров, помещенных под таможенный режим переработки вне таможенной территории, применяется полное или частичное освобождение от уплаты налога в порядке, предусмотренном таможенным законодательством Российской Федерации;
- 7) при помещении товаров под таможенный режим переработки для внутреннего потребления налог уплачивается в полном объеме.

При вывозе товаров с таможенной территории Российской Федерации налогообложение производится в следующем порядке:

- 1) при вывозе товаров с таможенной территории Российской Федерации в таможенном режиме экспорта налог не уплачивается.

Указанный в настоящем подпункте порядок налогообложения применяется также при помещении товаров под таможенные режимы таможенного склада, свободного склада или свободной таможенной зоны в целях последующего вывоза этих товаров (в том числе продуктов их переработки) в соответствии с таможенным режимом экспорта;

- 2) при вывозе товаров за пределы таможенной территории Российской Федерации в таможенном режиме реэкспорта уплаченные при ввозе на таможенную территорию Российской Федерации суммы налога возвращаются налогоплательщику в порядке, предусмотренном таможенным законодательством Российской Федерации;

- 3) при вывозе товаров, перемещаемых через таможенную границу Российской Федерации в таможенном режиме перемещения припасов, налог не уплачивается;

При перемещении физическими лицами товаров, предназначенных для личных, семейных, домашних и иных не связанных с осуществлением предпринимательской деятельности нужд, порядок уплаты налога, подлежащего уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации, определяется Таможенным кодексом Российской Федерации.

### **Налогоплательщики и доходы по НДФЛ**

**Налогоплательщиками НДФЛ:** признаются физические лица, являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации, а также физические лица, получающие

доходы от источников, в Российской Федерации, не являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации

**К доходам НДФЛ относятся:**

1) дивиденды и проценты, полученные от российской организации, а также проценты, полученные от российских индивидуальных предпринимателей и (или) иностранной организации в связи с деятельностью ее постоянного представительства в Российской Федерации;

2) страховые выплаты при наступлении страхового случая, полученные от российской организации и (или) от иностранной организации в связи с деятельностью ее постоянного представительства в Российской Федерации;

3) доходы, полученные от использования в Российской Федерации авторских или иных смежных прав;

4) доходы, полученные от сдачи в аренду или иного использования имущества, находящегося в Российской Федерации;

5) доходы от реализации:

- недвижимого имущества, находящегося в Российской Федерации;
- в Российской Федерации акций или иных ценных бумаг, а также долей участия в уставном капитале организаций;
- прав требования к российской организации или иностранной организации в связи с деятельностью ее постоянного представительства на территории Российской Федерации;
- иного имущества, находящегося в Российской Федерации и принадлежащего физическому лицу;

6) вознаграждение за выполнение трудовых или иных обязанностей, выполненную работу, оказанную услугу, совершение действия в Российской Федерации. При этом вознаграждение директоров и иные аналогичные выплаты, получаемые членами органа управления организации (совета директоров или иного подобного органа) - налогового резидента Российской Федерации, местом нахождения (управления) которой является Российская Федерация, рассматриваются как доходы, полученные от источников в Российской Федерации, независимо от места, где фактически исполнялись возложенные на этих лиц управленческие обязанности или откуда производились выплаты указанных вознаграждений;

7) пенсии, пособия, стипендии и иные аналогичные выплаты, полученные налогоплательщиком в соответствии с действующим российским законодательством или полученные от иностранной организации в связи с деятельностью ее постоянного представительства в Российской Федерации;

8) доходы, полученные от использования любых транспортных средств, включая морские, речные, воздушные суда и автомобильные транспортные средства, в связи с перевозками в Российскую Федерацию и (или) из Российской Федерации или в ее пределах, а также штрафы и иные санкции за простой (задержку) таких транспортных средств в пунктах погрузки (выгрузки) в Российской Федерации;

9) доходы, полученные от использования трубопроводов, линий электропередачи (ЛЭП), линий оптико-волоконной и (или) беспроводной связи, иных средств связи, включая компьютерные сети, на территории Российской Федерации;

10) иные доходы, получаемые налогоплательщиком в результате осуществления им деятельности в Российской Федерации.

К доходам по НДФЛ не относятся:

1) Доходы физического лица, полученные им в результате проведения внешнеторговых операций (включая товарообменные), совершаемых исключительно от имени и в интересах этого физического лица и связанных исключительно с закупкой (приобретением) товара (выполнением работ, оказанием услуг) в Российской Федерации, а также с ввозом товара на территорию Российской Федерации. Это положение

применяется в отношении операций, связанных с ввозом товара на территорию Российской Федерации в таможенном режиме выпуска в свободное обращение, только в том случае, если соблюдаются следующие условия:

1) поставка товара осуществляется физическим лицом не из мест хранения (в том числе таможенных складов), находящихся на территории Российской Федерации;

2) товар не продается через постоянное представительство в Российской Федерации.

В случае, если не выполняется хотя бы одно из указанных условий, доходом, полученным от источников в Российской Федерации, в связи с реализацией товара, признается часть полученных доходов, относящаяся к деятельности физического лица в Российской Федерации.

2) Доходы не признаются доходы от операций, связанных с имущественными и неимущественными отношениями физических лиц, признаваемых членами семьи и (или) близкими родственниками в соответствии с Семейным кодексом Российской Федерации, за исключением доходов, полученных указанными физическими лицами в результате заключения между этими лицами договоров гражданско-правового характера или трудовых соглашений.

### **Налогоплательщики налога на прибыль**

Плательщиками налога на прибыль организаций являются:

- российские организации;
- иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства и (или) получающие доходы от источников в Российской Федерации.

### **Объект налогообложения**

Согласно ст. 247 НК РФ объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций является полученная налогоплательщиком **прибыль**.

Для целей налогообложения по налогу на прибыль организаций предусмотрен отдельный (самостоятельный) порядок определения прибыли как объекта налогообложения для каждой из категорий налогоплательщиков налога на прибыль организаций:

- 1) для российских организаций;
- 2) для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства;
- 3) для иных иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации не через постоянные представительства.

Необходимо учитывать, что иностранные организации могут иметь **одновременно** как прибыль от деятельности, осуществляемой в Российской Федерации через постоянные представительства, так и иную прибыль от источников в Российской Федерации.

Особенности порядка исчисления налога на прибыль организаций иностранными организациями, осуществляющими хозяйственную деятельность на территории Российской Федерации, в случае, если такая деятельность создает **постоянное представительство** иностранной организации, а также порядка исчисления налога иностранными организациями, не связанными с деятельностью через постоянное представительство в Российской Федерации, получающими **доход из источников в Российской Федерации**, установлены положениями ст. 306—309 НК РФ. В свою очередь, прибыль для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации **через постоянные представительства**, является полученный через эти постоянные представительства доход за вычетом произведенных этими постоянными представительствами расходов.

Прибылью для иных иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации **не через** постоянные представительства, являются доходы,

полученные от источников в Российской Федерации. При этом к **доходам** иностранной организации **от источников в Российской Федерации**, полученным иностранной организацией не через постоянное представительство, относятся и подлежат обложению налогом, удерживаемым у источника выплаты, такие доходы, как:

1) дивиденды, выплачиваемые иностранной организации — акционеру (участнику) российских организаций;

2) доходы, получаемые в результате распределения в пользу иностранных организаций прибыли или имущества организаций, иных лиц или их объединений, в том числе при их ликвидации (с учетом положений п. 1 и 2 ст. 43 НК РФ);

3) процентные доходы от долговых обязательств любого вида, включая облигации с правом на участие в прибылях и конвертируемые облигации, в том числе:

— доходы, полученные по государственным и муниципальным эмиссионным ценным бумагам, условиями выпуска и обращения которых предусмотрено получение доходов в виде процентов;

— доходы по иным долговым обязательствам российских организаций;

4) доходы от использования в Российской Федерации прав на объекты интеллектуальной собственности;

5) доходы от реализации: акций (долей) российских организаций, более 50% активов которых состоит из недвижимого имущества, находящегося на территории Российской Федерации, а также финансовых инструментов, производных от таких акций (долей). При этом доходы от реализации на иностранных биржах (у иностранных организаторов торговли) ценных бумаг или производных от них финансовых инструментов, обращающихся на этих биржах, не признаются доходами от источников в Российской Федерации;

6) доходы от реализации недвижимого имущества, находящегося на территории Российской Федерации;

7) доходы от сдачи в аренду или субаренду имущества, используемого на территории Российской Федерации, в том числе доходы от лизинговых операций, доходы от предоставления в аренду или субаренду морских и воздушных судов и (или) транспортных средств, а также контейнеров, используемых в международных перевозках. При этом доход от лизинговых операций, связанных с приобретением и использованием предмета лизинга лизингополучателем, рассчитывается исходя из всей суммы лизингового платежа за вычетом возмещения стоимости лизингового имущества лизингодателю;

8) доходы от международных перевозок;

9) штрафы и пени за нарушение российскими лицами, государственными органами и (или) исполнительными органами местного самоуправления договорных обязательств и др.  
**Налоговая база.** Порядок определения налоговой базы по налогу на прибыль организаций установлен положениями ст. 274—282 НК РФ. Налоговая база — это *денежное выражение прибыли, подлежащей налогообложению*.

При этом налоговая база по прибыли, облагаемой по ставке, отличной от ставки в 24%, определяется налогоплательщиком отдельно. Налогоплательщик ведет отдельный учет доходов (расходов) по операциям, по которым предусмотрен отличный от общего порядок учета прибыли и убытка.

Доходы и расходы налогоплательщика учитываются в денежной форме. Доходы, полученные в натуральной форме в результате реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав (включая товарообменные операции), как правило, учитываются исходя из цены сделки с учетом положений ст. 40 («Принципы определения цены товаров, работ или услуг для целей налогообложения») НК РФ. При определении налоговой базы

прибыль, подлежащая налогообложению, определяется нарастающим итогом с начала налогового периода.

Если в отчетном (налоговом) периоде налогоплательщиком получен убыток — отрицательная разница между доходами и расходами, то учитываемая в целях налогообложения в данном отчетном (налоговом) периоде налоговая база признается равной нулю.

Налогоплательщики, применяющие в соответствии с НК РФ специальные налоговые режимы, при исчислении налоговой базы по налогу не учитывают доходы и расходы, относящиеся к таким режимам.

Кроме того, положениями главы 25 НК РФ регламентируются особенности определения налоговой базы следующими категориями хозяйствующих субъектов, а также по следующим видам операций и видам доходов:

- 1) страховщиками (ст. 293 и 294 НК РФ);
- 2) негосударственными пенсионными фондами (ст. 295 и 296 НК РФ);
- 3) профессиональными участниками рынка ценных бумаг (ст. 298 и 299 НК РФ);
- 4) налогоплательщиками, осуществляющими деятельность, связанную с использованием объектов обслуживающих производств и хозяйств (ст. 275.1 НК РФ, которой глава 25 была дополнена в соответствии с положениями Федерального закона от 29 мая 2002 г.);
- 5) по операциям с ценными бумагами (ст. 280, с учетом положений ст. 281 и 282 НК РФ);
- 6) по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок и при уступке (переуступке) права требования (ст. 301 — 305 и ст. 279 НК РФ);
- 7) по сделкам РЕПО с ценными бумагами (ст. 182 НК РФ);
- 8) по доходам участников договора доверительного управления имуществом (ст. 276 НК РФ в редакции Федерального закона от 29 мая 2002 г.);
- 9) по доходам, получаемым от передачи имущества в уставный (складочный) капитал (фонд) организации (ст. 277 НК РФ);
- 10) по доходам, полученным участниками договора простого товарищества (ст. 278 НК РФ);
- 11) по доходам, полученным от долевого участия в других организациях (ст. 275 НК РФ).

Также следует отметить, что при определении налоговой базы учитываются положения ст. 251 и 270 НК РФ, которые соответственно содержат:

- 1) обширный перечень видов доходов, не учитываемых при определении налоговой базы (например, имущество и (или) имущественные права, работы и (или) услуги, полученные от других лиц в порядке предварительной оплаты товаров (работ, услуг) налогоплательщиками, определяющими доходы и расходы по методу начисления; имущество и (или) имущественные права, полученные в виде взносов (вкладов) в уставный (складочный) капитал (фонд) организации (включая эмиссионный доход в виде превышения цены размещения акций над их номинальной стоимостью) и т.д.);
- 2) перечень расходов, не учитываемых в целях налогообложения, при определении налоговой базы.

### ***СПИСОК ОСНОВНОЙ ЛИТЕРАТУРЫ***

- 1.Налоговое право; АСТ, Сова, ВКТ - Москва, 2012. - 378 с.
- 2.Налоговое право; Юнити-Дана, Закон и право - Москва, 2010. - 288 с.
- 3.Налоговое право; Проспект - Москва, 2012. - 376 с.
- 4.Налоговое право России. Учебник для вузов; Норма - Москва, 2011. - 656 с.
- 5.Винницкий Д. В. Налоговое право; Юрайт - Москва, 2013. - 360 с.
- 6.Косаренко Н. Н. Налоговое право; Флинта, НОУ ВПО МПСИ - Москва, 2013. - 184 с.
- 7.Крохина Ю. А. Налоговое право; Юнити-Дана - Москва, 2014. - 464 с.

### ***СПИСОК ДОПОЛНИТЕЛЬНОЙ ЛИТЕРАТУРЫ***

1. Налоговое право России в вопросах и ответах; Юстицинформ - Москва, 2013. - 408 с.
2. А.Тедеев А., Парыгина В. А. Налоговое право России; Юрайт - Москва, 2012. - 464 с.
3. Ашмарина Е. М., Иванова Е. С., Кудряшова Е. В., Мыктыбаев Т. Д. Налоговое право; КноРус - Москва, 2011. - 240 с.
4. Викторова Н. Г. Налоговое право. Краткий курс; Питер - Москва, 2010. - 224 с.
5. Вьлкова Е. С. Налоговое планирование; Юрайт - Москва, 2012. - 640 с.
6. Кваша Ю. Ф., Зрелов А. П., Харламов М. Ф. Налоговое право. Краткий курс лекций; Юрайт - Москва, 2012. - 176 с.
7. Курбатова О. В., Малахова Н. В., Тихомирова Ю. С., Эриашвили Н. Д. Налоговое право; Юнити-Дана, Закон и право - Москва, 2012. - 272 с.
8. Невская М. А., Шалагина М. А. Налоговое администрирование; Омега-Л - Москва, 2012. - 256 с.
9. Парыгина В. А., Тедеев А. А. Налоговое право; МПСИ, МОДЭК - Москва, 2011. - 576 с.
10. Петрова, Г.В. Налоговое право; М.: Норма - Москва, 2012. - 271 с.