

ФЕДЕРАЛЬНОЕ АГЕНТСТВО ЖЕЛЕЗНОДОРОЖНОГО ТРАНСПОРТА  
ИРКУТСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ ПУТЕЙ СООБЩЕНИЯ

**Н.В. Кретьова**  
**О.И. Мокрецова**

# **НАЛОГИ**

**КОНСПЕКТ ЛЕКЦИЙ**



ИРКУТСК 2014

ФЕДЕРАЛЬНОЕ АГЕНТСТВО ЖЕЛЕЗНОДОРОЖНОГО ТРАНСПОРТА  
ИРКУТСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ ПУТЕЙ СООБЩЕНИЯ

**Н.В. Кретьова**  
**О.И. Мокрецова**

# **НАЛОГИ**

## **КОНСПЕКТ ЛЕКЦИЙ**

по дисциплинам «Налоги», «Налоги и налогообложение»,  
«Налоги и налоговая система»

ИРКУТСК 2014

УДК 33; 34  
ББК (65.261.4; 67.402)я73  
К 80

Рекомендовано к изданию редакционным советом ИрГУПС

Рецензенты:

**О.В. Шаповалова**, начальник ИФНС России по Свердловскому округу г. Иркутска советник государственной гражданской службы РФ 3 класса;

**В.Е. Вязников**, докт. экон. наук, профессор кафедры финансов и бухгалтерского учета НОУ ВПО «Сибирская академия права, экономики и управления»,

**Кретьева Н.В., Мокрецова О.И.**

К 80      **Налоги : конспект лекций / Н.В. Кретьева, О.И. Мокрецова. – Иркутск : ИрГУПС, 2014. – 92 с.**

Конспект лекций содержит информацию по базовым темам дисциплины «Налоги». Цель издания – оказать студентам помощь в углублении и систематизации знаний в области налогов, сборов и других платежей обязательного характера.

Задачами данного конспекта лекций является раскрытие сущности налогов, сборов и других платежей, их видов и классификаций; вопросов законодательства о налогах и сборах; содержания основных понятий, используемых в НК РФ; компетенции органов государственной власти в сфере налогообложения; прав, обязанностей и ответственности участников налоговых отношений; специфики исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов; общих положений налогового контроля, налоговых правонарушений и ответственности за их совершение по НК РФ.

Предназначен для бакалавров по направлению подготовки «Менеджмент». Может быть использован для бакалавров направления подготовки «Экономика» профилей «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», «Финансы и кредит» при изучении дисциплины «Налоги и налогообложение», а также дисциплины «Налоги и налоговая система», а также студентами и преподавателями, занимающимися проблемами налогов и налогообложения.

Ил. 1. Табл. 2. Библиогр.: 39 назв.

**УДК 33; 34**  
**ББК (65.261.4; 67.402)я73**

© Кретьева Н.В., Мокрецова О.И., 2014  
© Иркутский государственный университет  
путей сообщения, 2014

## СОДЕРЖАНИЕ

Предисловие .....	5
<i>Тема 1. СУЩНОСТЬ И ФУНКЦИИ НАЛОГОВ</i> .....	7
1.1. Сущность налогов. Налоговое право .....	7
1.2. Функции налогов и принципы налогообложения .....	9
<i>Тема 2. ВИДЫ НАЛОГОВ И ИХ КЛАССИФИКАЦИЯ</i> .....	12
2.1. Виды налогов .....	12
2.2. Классификация налогов .....	18
<i>Тема 3. ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО О НАЛОГАХ И СБОРАХ</i> .....	20
3.1. Конституционные нормы о налогах и сборах. Международные договоры по вопросам налогообложения .....	20
3.2. Действие во времени актов законодательства о налогах и сборах .....	23
<i>Тема 4. СОДЕРЖАНИЕ ОСНОВНЫХ ПОНЯТИЙ, ИСПОЛЬЗУЕМЫХ В НАЛОГОВОМ КОДЕКСЕ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ</i> .....	26
4.1. Налог, сбор, элементы налогообложения .....	26
4.2. Институты, понятия и термины, используемые в актах законодательства о налогах и сборах. Принципы определения цены товаров, работ или услуг .....	34
<i>Тема 5. ВИДЫ НАЛОГОВ И КОМПЕТЕНЦИЯ ОРГАНОВ ГОСУДАРСТВЕННОЙ ВЛАСТИ В СФЕРЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ</i> .....	35
<i>Тема 6. УЧАСТНИКИ ОТНОШЕНИЙ, РЕГУЛИРУЕМЫХ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВОМ О НАЛОГАХ И СБОРАХ: ИХ ПРАВА, ОБЯЗАННОСТИ И ОТВЕТСТВЕННОСТЬ</i> .....	38
6.1. Налогоплательщики и плательщики сборов. Налоговые агенты .....	38
6.2. Государственные органы – участники отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах .....	41
<i>Тема 7. ИСПОЛНЕНИЕ ОБЯЗАННОСТЕЙ ПО УПЛАТЕ НАЛОГОВ И СБОРОВ</i> .....	46
7.1. Общие правила исполнения обязанностей по уплате налогов ....	46
7.2. Изменение срока уплаты налога (сбора, пени, штрафа) .....	52
7.3. Способы обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов. Зачет и возврат излишне уплаченных или излишне взысканных сумм .....	56
<i>Тема 8. НАЛОГОВАЯ ДЕКЛАРАЦИЯ И НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ</i> ...	58
8.1. Налоговая декларация .....	58
8.2. Налоговый контроль .....	60

<i>Тема 9. НАЛОГОВЫЕ ПРАВОНАРУШЕНИЯ</i> .....	81
9.1. Налоговые правонарушения и ответственность за их совершение по НК РФ .....	81
9.2. Виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение .....	83
9.3. Преступления и административные правонарушения в сфере налогов и сборов .....	87
Библиографический список .....	91

## ПРЕДИСЛОВИЕ

Конспект лекций «Налоги» составлен в соответствии с требованиями Федерального государственного стандарта высшего профессионального образования по направлению подготовки «Менеджмент» (квалификация (степень) «бакалавр»), утвержденного Приказом Министерства образования и науки Российской Федерации от 20 мая 2010 г. № 544 (в ред. Приказа Минобрнауки РФ от 31.05.2011 № 1975), согласно которому бакалавр должен решать ряд профессиональных задач, в т. ч.:

- уметь использовать нормативные правовые документы в своей деятельности;
- понимать механизм принятия решений органами государственного регулирования;
- быть способным оценивать воздействия макроэкономической среды на функционирование организаций и органов государственного управления.

Цель данного издания – оказать студентам помощь в углублении и систематизации знаний в области налогов, сборов и других платежей обязательного характера. Трудоемкость дисциплины, согласно учебному плану, 108 часов, в т. ч. 56 часов – самостоятельная работа студентов.

В результате освоения дисциплины «Налоги» студент должен:

1) знать:

- экономическое содержание и функции налогов, их элементы и основополагающие принципы налогообложения;
- сущность, основные методы, формы и инструменты налоговой политики государства;
- содержание и формы проявления таких важнейших понятий, как налоговая реформа, налоговая нагрузка, налоговое планирование;
- современную российскую систему налогов и сборов, этапы ее развития и основные проблемы ее совершенствования;
- сущность налогового администрирования, его участников, их права и обязанности и меры ответственности за нарушение;

2) уметь:

- разбираться в понятийном аппарате в области налогов;
- критически осмысливать и выявлять проблемные вопросы теории и практики налогообложения;
- анализировать налоговую нагрузку на микро- и макроуровнях;
- ориентироваться в положениях законодательства в сфере налогообложения;

3) владеть:

- понятийным аппаратом и терминологией в области теории и практики налогов;
- навыками научных подходов к анализу имеющихся проблем российской налоговой системы и практики налогообложения;
- теоретическими и практическими знаниями в области взаимоотношений налогоплательщиков и налоговых органов.

Материалом для конспекта лекций послужили действующие акты законодательства о налогах и сборах в Российской Федерации, субъектов РФ и органов местного самоуправления, указы Президента РФ, постановления Правительства РФ и глав субъектов РФ, инструктивные материалы Минфина России, МНС России, ФНС России.

Процесс изучения дисциплины «Налоги» и предлагаемый вниманию студентов конспект лекций направлены и способствуют формированию у бакалавров следующих компетенций:

- способность к экономическому образу мышления (ПК-26);
- способность оценивать воздействие макроэкономической среды на функционирование организаций и органов государственного и муниципального управления (ПК-27);
- понимание основных мотивов и механизмов принятия решений органами государственного регулирования (ПК-28);
- способность анализировать поведение потребителей экономических благ и формирование спроса (ПК-29);
- умение использовать в практической деятельности организаций информацию, полученную в результате маркетинговых исследований и сравнительного анализа лучших практик в менеджменте (ПК-36);
- способность проводить анализ рыночных и специфических рисков, использовать его результаты для принятия управленческих решений (ПК-42).

В соответствии с программой подготовки бакалавров в конспекте лекций «Налоги» раскрыты сущность налогов, сборов и других платежей, их видов и классификаций; вопросы законодательства о налогах и сборах; содержание основных понятий, используемых в НК РФ; компетенции органов государственной власти в сфере налогообложения; права, обязанности и ответственность участников налоговых отношений; специфика исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов; общие положения налогового контроля, налоговых правонарушений и ответственности за их совершение по НК РФ.

Конспект лекций может быть использован также бакалаврами направления подготовки «Экономика» профилей «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», «Финансы и кредит» при изучении дисциплины «Налоги и налогообложение» (трудоемкость 108 часов), а также дисциплины «Налоги и налоговая система» (трудоемкость 180 часов).

# Тема 1

## СУЩНОСТЬ И ФУНКЦИИ НАЛОГОВ

- 1.1. Сущность налогов. Налоговое право
- 1.2. Функции налогов и принципы налогообложения

### 1.1. Сущность налогов. Налоговое право

Исторически возникновение налогов относится к периоду разделения общества на социальные группы и появления государства.

В широком смысле под *налогом* понимается взимаемый на основе государственного принуждения и не носящий характера наказания или компенсации обязательный безвозмездный платеж.

К налогам не относятся любые добровольные выплаты, взносы, отчисления, а также платежи обязательного характера, взимаемые в качестве каких-либо санкций, например штрафы, а также различного рода компенсационные выплаты (например, выплаты по возмещению нанесенного ущерба). Обязательными платежами, взимаемыми на основе государственного принуждения, являются также алименты (средства, которые в установленных законом случаях одни физические лица обязаны выплачивать на содержание других физических лиц). Эти платежи в число налоговых не включаются.

Налоги – один из основных *способов формирования доходов бюджетов*. Как правило, налоги взимаются с целью обеспечения платежеспособности различных уровней государственной власти. Однако налоговые платежи могут подлежать зачислению не только в государственные (федеральные и региональные) бюджеты или бюджеты органов местного самоуправления, они могут выступать средством образования различного рода фондов.

В тех случаях, когда на плательщика возлагается обязанность перечислять средства в определенный законом фонд, соответствующие платежи приобретают характер налоговых.

*В экономическом смысле налоги представляют собой способ перераспределения новой стоимости* – национального дохода, выступают частью единого процесса воспроизводства и специфической формой производственных отношений. Часть национального дохода, перераспределенная с помощью налогов, становится централизованным фондом финансовых ресурсов государства. Процесс принудительного отчуждения части национального дохода имеет одностороннюю направленность от налогоплательщика к государству.

Налоги традиционно используются как средство демографической политики: различные государства с помощью налоговых льгот пытаются ли-



бо стимулировать, либо сдерживать рост населения. Во многих странах налоги рассматриваются как средство привлечения капитала в отсталые и слаборазвитые регионы.

Налоги выступают главной формой мобилизации государственных доходов в странах с рыночной экономикой. В бюджетах центральных правительств они составляют от 70 до 90 % всех доходов, в местных бюджетах доля налоговых доходов обычно составляет около половины. За счет налогов и сборов, перераспределяемых через государственный бюджет, формируется часть финансовых ресурсов государственных и муниципальных предприятий (в Российской Федерации – унитарные предприятия) и ряда специальных фондов.

*Налоговое право* представляет собой совокупность юридических норм, устанавливающих виды налогов и сборов в данном государстве, порядок их взимания и регулирующих отношения, связанные с возникновением, изменением и прекращением налоговых обязательств.

Налоговые отношения могут существовать только при наличии соответствующего законодательного или другого нормативного акта, т. е. в форме правовых отношений. *Основное содержание налогового правоотношения* – одностороннее обязательство налогоплательщика внести в государственный бюджет определенную денежную сумму.

Налоговое право содержит специальные нормы, устанавливающие по каждому налогу субъектов налога (налогоплательщиков), объекты обложения (основания для взимания налога), ставку (норму) налога, порядок исчисления и взимания налога, сроки уплаты, льготы по налогу, ответственность плательщиков, порядок обжалования действий налоговых органов, связанных с исчислением и взиманием налога (элементы налогообложения).

*Субъектами налоговых правоотношений* являются налоговые и иные государственные органы, налогоплательщики (юридические и физические лица), а также представители налогоплательщиков, налоговые агенты и иные лица, обязанности которых установлены налоговым законодательством.

Систему налогового права в Российской Федерации составляет *законодательство о налогах и сборах*, представляющее собой совокупность актов законодательства, регламентирующего порядок и правила установления, введения и взимания налогов и сборов на территории РФ. Оно подразделяется: на законодательство РФ о налогах и сборах (федеральное), законодательство субъектов РФ о налогах и сборах (региональное) и нормативные правовые акты представительных органов местного самоуправления о местных налогах и сборах.

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

К отношениям по установлению, введению и взиманию таможенных платежей, а также к отношениям, возникающим в процессе осуществления контроля за уплатой таможенных платежей, обжалования актов таможенных органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности виновных лиц, законодательство о налогах и сборах не применяется, если иное не предусмотрено НК РФ.

Правительство РФ, Минфин России и ФТС России, органы исполнительной власти субъектов РФ, а также исполнительные органы местного самоуправления в случаях, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, в пределах своей компетенции издают нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и со сборами, которые не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах.

Если в актах законодательства о налогах и сборах РФ не устанавливаются особых значений терминов или понятий, то для целей налогообложения применяются термины и понятия гражданского и других специальных отраслей права (семейного, жилищного, земельного и т. д.).

## **1.2. Функции налогов и принципы налогообложения**

*Основная* функция налогов – *фискальная* – состоит в том, чтобы обеспечивать государство денежными средствами.

*Регулирующая* функция налогов находит свое проявление в дифференциации условий налогообложения. Взимая налоги, государство всегда влияет на поведение экономических субъектов – физических и юридических лиц. Государство может устанавливать разные условия налогообложения для различных категорий плательщиков, для осуществления одних и тех же видов деятельности на отдельных территориях.

Под *принципами налогообложения* понимаются основные исходные положения системы налогообложения.

В *современных условиях* правильно организованная налоговая система должна отвечать следующим основным принципам:

- налоговое законодательство должно быть стабильно;
- взаимоотношения налогоплательщиков и государства должны носить правовой характер;
- тяжесть налогового бремени должна равномерно распределяться между категориями налогоплательщиков и внутри этих категорий;
- взимаемые налоги должны быть соразмерны доходам налогоплательщиков;
- способы и время взимания налогов должны быть удобны для налогоплательщика;

- существует равенство налогоплательщиков перед законом (принцип недискриминации);
- издержки по сбору налогов должны быть минимальны;
- нейтральность налогообложения в отношении форм и методов экономической деятельности;
- доступность и открытость информации по налогообложению;
- соблюдение налоговой тайны.

Рассмотрим кратко содержание этих основных принципов.

Под *стабильностью* налогового законодательства понимается *неизменность норм и правил*, регулирующих сферу налоговых взаимоотношений. В соответствии с этим принципом изменения в законодательство о налогах не должны вноситься в течение финансового года, а правила, дающие льготы и преференции, не должны изменяться (отменяться) до того срока, который первоначально был установлен законодателем. Не меньшее значение имеет и стабильность налогового законодательства в течение ряда лет, т. е. реформы и изменения существенного характера не могут проводиться каждый год. Всеми крупными инвесторами в мире нестабильность налогового законодательства рассматривается как основание для отнесения страны (или территории) к зонам, неблагоприятным для инвестирования и предпринимательства.

*Принцип правовых взаимоотношений* предполагает также *взаимную ответственность сторон* в сфере налогового права.

*Принцип распределения тяжести налогового бремени* не является жестким при построении налоговой системы, но его несоблюдение или частые грубые нарушения приводят к такому тяжелому последствию, как массовое уклонение от уплаты налогов. Распространение массовых уклонений от уплаты налогов свидетельствует об отсутствии контроля государства за сферой налогообложения.

*Принцип соразмерности взимаемых налогов с доходами налогоплательщиков* заключается не только в том, что после уплаты налога у налогоплательщика должны оставаться средства, достаточные для нормальной жизнедеятельности и расширения экономической деятельности, но и в том, что в отдельные периоды, а именно – в период внесения налоговых платежей, последние *не должны превышать уровня текущих поступлений*. В противном случае возникает возможность массовых банкротств, обусловленных налоговым фактором.

Соблюдение *принципа создания максимальных удобств* для налогоплательщиков – важная задача государства, стремящегося к экономическому росту. Удобства налогоплательщика – это не только установление сроков внесения налоговых платежей, возможности получения отсрочек и рассрочек, но и понятность норм и правил налогового законодательства. Минимальными требованиями в этой области можно считать следующие:

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

Один из важнейших принципов построения налоговых систем – *принцип равенства налогоплательщиков* перед законом. Под равенством налогоплательщиков понимаются их общие и равные права и ответственность в сфере налогообложения. Нарушение принципа равенства налогоплательщика перед законом проявляется в *налоговой дискриминации*, которая может выражаться в дискриминации по половому, расовому, национальному, сословному, возрастному или иным признакам.

*Принцип сведения к минимуму издержек* по сбору налогов и контролю за соблюдением налогового законодательства, иначе называемый принципом *рентабельности* налоговых мероприятий, представляет собой вполне разумное выражение чаяний налогоплательщиков о том, чтобы не все поступления по налогам использовались для сбора налогов. Подобная ситуация нередко возникала в истории в сфере налогообложения отдельных видов недвижимого имущества, где расходы государства на разработку и заполнение документации, обмеры, обсчеты, аэрофотосъемки, перерасчеты в сочетании с многочисленными льготами для широкого круга категорий налогоплательщиков приводили к тому, что сумма налоговых поступлений была меньше осуществленных затрат. С большими издержками связаны, как правило, все вновь вводимые налоги, а также существенные изменения, требующие замены старых форм отчетности.

*Принцип нейтральности налогообложения.* Об отсутствии нейтральности налогообложения в отношении форм экономической деятельности можно говорить в тех случаях, когда условия налогообложения индивидуальных, семейных предприятий и акционерных обществ существенно различаются. Свидетельство грубого нарушения принципа нейтральности налогов в отношении форм и методов экономической деятельности – быстрое распространение (часто в абсурдных количествах) банков, бирж, страховых компаний, инновационных фирм, предприятий с высокой долей инвалидов и пенсионеров, «предприятий с иностранными инвестициями», т. е. таких предприятий, для которых установлены отличные от общих условия налогообложения (способы определения налоговой базы, специфические льготы, особые порядки уплаты налогов).

К основным *последствиям* нарушения принципа нейтральности налогообложения в отношении форм и методов экономической деятельности относятся: *искажение данных* и материалов государственной *статистики*, большое число «бумажных предприятий», резкое увеличение доли мнимых сделок. Получая незначительные суммы от регистрации новых юридических лиц, государство теряет колоссальные налоговые поступления, а также возможности по эффективному регулированию предпринимательской деятельности в стране.

К числу основных принципов построения цивилизованной налоговой системы можно отнести также *принцип доступности и открытости* информации по налогообложению, а также информации о расходовании средств налогоплательщиков. Открытость и доступность информации по всем вопросам налогообложения представляет самый жесткий принцип, он должен выполняться неукоснительно. Суть его заключается в том, что не должно существовать ни одного документа по вопросам налогообложения, который был бы недоступен любому налогоплательщику. Применение этого принципа на практике означает обязанность налоговых органов предоставлять любую информацию по вопросам регламентации налоговой сферы любому лицу, пожелавшему ее получить.

*Принцип соблюдения налоговой тайны* является обязательным для налоговых органов правового государства. В ряде стран действует категорический запрет на разглашение и публикацию сведений не только по отдельным налогоплательщикам, но и по ряду категорий налогоплательщиков, если число плательщиков определенной категории является ограниченным или каким-либо образом можно вычислить экономические показатели одного из них.

## Тема 2

# ВИДЫ НАЛОГОВ И ИХ КЛАССИФИКАЦИЯ

### 2.1. Виды налогов

### 2.2. Классификация налогов

#### 2.1. Виды налогов

Всю совокупность платежей налогового характера можно подразделить на группы (классифицировать) по определенным критериям и признакам.

Для выявления особенностей отдельных видов налогообложения использует следующие классификационные критерии и признаки налоговых платежей:

- а) по плательщикам;

- б) по объектам обложения;
- в) по компетенции властей в сфере установления и введения налогов и сборов;
- г) по адресности зачисления налоговых платежей;
- д) по целевой направленности;
- е) периодические и разовые налоги;
- ж) регулярные и чрезвычайные налоги.

В зависимости от *плательщиков* все налоги можно подразделить на три группы:

- налоги, уплачиваемые физическими лицами (налоги на доходы физических лиц; налоги на имущество физических лиц; налоги на наследство и дарение; социальные налоги (взносы));

- налоги, уплачиваемые юридическими лицами (налоги на доход, прибыль и поступления от капитала юридических лиц (обществ с ограниченной ответственностью); налоги на имущество юридических лиц);

- налоги, уплачиваемые физическими и юридическими лицами (НДС; акцизы; транспортный налог; таможенная пошлина; государственная пошлина; ЕНВД для отдельных видов деятельности; земельный налог). Здесь плательщиками являются не все физические лица, а только физические лица, занимающиеся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица (при определенных условиях они могут быть плательщиками акцизов, НДС, ЕНВД для отдельных видов деятельности).

В зависимости от *объекта обложения* налоги подразделяются на следующие группы:

- налоги на доходы (подразделяются на налоги, взимаемые с совокупного дохода (общепоходные), и налоги, взимаемые с отдельных видов доходов);

- налоги на имущество (подразделяются на налоги, взимаемые с совокупной стоимости имущества (общепоимущественные), и налоги, взимаемые с отдельных видов имущества (налог на строения, помещения и сооружения, земельный налог и транспортный налог));

- налоги на реализацию товаров (работ, услуг) (НДС, налог с оборота, акцизы и налог с продаж (отменен с 1 января 2004 г.));

- налоги на определенные виды расходов (налоги на выплачиваемую заработную плату (на фонд заработной платы), налоги на приобретение инвестиционных товаров, иностранной валюты, объектов недвижимости и т. д.);

- налоги на совершение определенных операций (объектом налогообложения может также выступать стоимость сделок имущественного характера и стоимость исковых заявлений);

- налоги и сборы за право осуществления определенных видов деятельности (лицензионные платежи, сборы за выдачу лицензий и право на

производство и оборот этилового спирта, спиртосодержащей и алкогольной продукции).

От налогов на имущество следует отличать *налоги, которыми облагается переход права собственности на имущество*. Группу налогов на переход права собственности составляют налоги на наследство и налоги на дарение. Кроме того, к налогам на переход права собственности следует относить также налоги (пошлины, сборы), взимаемые при регистрации нотариальными и государственными органами соответствующих сделок с имуществом (наследств и дарений).

*По компетенции властей в сфере установления и введения налогов и сборов* налоги можно подразделить на взимаемые на всей территории государства и взимаемые только на определенных территориях. *Налоги, взимаемые на всей территории государства*, – это, как правило, налоги, вводимые на общегосударственном (федеральном и конфедеральном) уровне. Обычно на *общегосударственном уровне* осуществляется регламентация обложения таможенными пошлинами и сборами, НДС, акцизами, налогами на доходы физических лиц и налогами на доходы юридических лиц. Кроме того, практически во всех странах на общегосударственном уровне жестко устанавливаются условия взимания обязательных отчислений социального характера, взимаемых как с работодателей, так и с наемных работников.

К *налогам, взимаемым на отдельных территориях государства*, относятся налоги штатов, провинций, земель, регионов, а также налоги, устанавливаемые и вводимые органами местного самоуправления: городами, коммунами, округами и т. д. На *среднем уровне* (региональном, штатном, земельном) взимаются ресурсные налоги, налоги с продаж. Часто региональным властям предоставляется определенная свобода во введении различного рода надбавок к налогам на доходы юридических лиц либо определенные возможности по предоставлению льгот по этим налогам. Традиционная сфера, в которой региональным и местным властям предоставляется максимальная свобода в установлении условий обложения, – это налоги с недвижимых имуществ (земли, строений, сооружений) и промысловые налоги.

В Российской Федерации установлена трехуровневая налоговая система. Налоги и сборы подразделяются на федеральные, региональные и местные.

*Федеральные налоги и сборы* устанавливаются НК РФ и обязательны к уплате на всей территории РФ.

*Региональные налоги* устанавливаются НК РФ и законами субъектов РФ о налогах, вводятся в действие и прекращают действовать на территориях субъектов РФ в соответствии с НК РФ и законами субъектов РФ о налогах. Эти налоги обязательны к уплате на территориях соответствующих субъектов РФ.

*Местные налоги* устанавливаются НК РФ и нормативными актами представительных органов муниципальных образований о налогах, вводят-

ся в действие и прекращают действовать на территориях муниципальных образований в соответствии с НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах. Местные налоги обязательны к уплате на территориях соответствующих муниципальных образований.

*Местные налоги в городах федерального значения Москве и Санкт-Петербурге* устанавливаются НК РФ и законами указанных субъектов РФ о налогах, обязательны к уплате на территориях этих субъектов РФ. Местные налоги вводятся в действие и прекращают действовать на территориях городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга в соответствии с НК РФ и законами указанных субъектов РФ.

При установлении местных налогов представительными органами муниципальных образований (законодательными (представительными) органами государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) определяются в порядке и пределах, которые предусмотрены НК РФ, налоговые ставки, порядок и сроки уплаты налогов. Иные элементы налогообложения по местным налогам и налогоплательщики определяются НК РФ. Кроме того, законодательные (представительные) органы государственной власти субъектов РФ, а также представительные органы муниципальных образований (законодательные (представительные) органы государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) законодательством о налогах и сборах в порядке и пределах, которые предусмотрены НК РФ, могут устанавливать налоговые льготы, основания и порядок их применения соответственно по региональным и местным налогам.

Все остальные элементы налогообложения могут устанавливаться только НК РФ. Не могут устанавливаться региональные и местные налоги и сборы, не предусмотренные НК РФ.

В зависимости от *адресности* зачисления платежей все налоги и сборы подразделяются на закрепленные и регулирующие. *Закрепленными налогами и сборами* называются налоги и сборы, поступления по которым на длительный период полностью или частично закрепляются в качестве доходного источника определенных бюджетов. К закрепленным налогам и сборам относятся таможенные пошлины, сборы и иные платежи, зачисляемые в доход федерального бюджета на основании БК РФ, а также подавляющее большинство местных налогов и сборов. К *регулирующим налогам и сборам* относятся налоги и сборы, по которым могут устанавливаться нормативы отчислений в бюджеты различных уровней.

По *целевой направленности* налоги и сборы подразделяются на общие и целевые.

К *общим* относятся налоги и сборы, не предназначенные для финансирования какого-либо конкретного расхода. Такие налоги составляют подавляющее большинство, так как установление налогов обычно не имеет



целью покрытие какого-либо конкретного расхода государственного бюджета.

К *целевым* относятся налоги и сборы, поступления по которым могут быть использованы только для финансирования конкретных расходов. К *целевым* обычно относятся налоги и сборы, поступления по которым зачисляются в специальные внебюджетные фонды.

Все налоги и сборы можно подразделить на *периодические* и *разовые*. Под *периодическими налогами* обычно понимаются те налоги, платежи по которым осуществляются с определенной регулярностью. К этой группе относятся налоги на имущество (земельные, со строений, с транспортных средств и т. д.), налоги на доходы как физических, так и юридических лиц, периодические налоги на потребление (акцизы, НДС, налог с продаж). По периодическим налогам всегда устанавливается налоговый период. К *разовым налогам* обычно относятся налоги, уплата которых связана с какими-либо особыми событиями, не образующими систему. Примерами разового налога являются налоги на наследство и дарение, таможенные пошлины, пошлины, уплачиваемые при регистрации недвижимого имущества, сборы за регистрацию автотранспортных средств.

Подавляющее большинство взимаемых в настоящее время российских налогов и сборов относятся к периодическим. К разовым относятся таможенная пошлина и государственная пошлина.

Налоги также бывают *регулярные* и *чрезвычайные*. К *регулярным* обычно относятся налоги и сборы, действующие в течение длительного периода времени. При установлении регулярных налогов и сборов обычно никогда не определяется срок их действия. К *чрезвычайным* налогам и сборам относятся налоги и сборы, установление которых вызвано наступлением каких-либо чрезвычайных обстоятельств (войны, стихийные бедствия и т. п.). Обычно при введении чрезвычайного налога или сбора особо оговаривается, что налог или сбор будет взиматься либо в течение фиксированного количества лет либо до момента окончания соответствующего чрезвычайного обстоятельства.

Также в налоговых законодательствах отдельных государств используется деление налогов на *прямые* и *косвенные*. Такое деление используется на протяжении почти трех столетий.

Разделение налогов на прямые и косвенные обычно осуществляется на основе *критерия перелажаемости налогового бремени*.

В разряд прямых налогов включают налоги и сборы, объектом обложения которыми являются доходы и имущество налогоплательщиков, а все остальные налоги относят к разряду косвенных. В этом случае группу косвенных налогов образуют налоги на потребление: акцизы, НДС, налог с продаж, а также другие налоги и сборы, уплачиваемые производителями товаров и услуг с сумм произведенных затрат.

*По способам определения налоговых обязательств* налоги могут подразделяться на *раскладочные* и *окладные*. При использовании *раскладочных налогов* первоначально определяется потребность в денежных средствах, а затем полученная сумма распределяется (раскладывается) между налогоплательщиками или группами налогоплательщиков. *Окладные налоги* – налоги, по которым налоговые обязательства каждого налогоплательщика определяются либо расчетным путем с использованием налоговых ставок, либо путем установления твердой суммы налога.

*Методами обложения* окладными налогами являются: равное, пропорциональное, прогрессивное и регрессивное налогообложение.

*Равное налогообложение* имеет место в тех случаях, когда для всех налогоплательщиков устанавливаются равные суммы налога. При равном налогообложении не учитываются имущественное положение налогоплательщика и его способность уплачивать налог. Равное налогообложение применяется при установлении твердых сумм ставок отдельных видов государственной пошлины, например при государственной регистрации прав на здания, сооружения и нежилые помещения, сделок с этими видами имущества для физических лиц; при государственной регистрации договоров аренды зданий, сооружений, нежилых помещений для физических лиц. Некоторые сборы могут взиматься в равных суммах для всех категорий плательщиков. Например, в Российской Федерации к таким сборам относились регистрационный сбор с физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью, и курортный сбор, а также сбор за выдачу ордера на квартиру, сбор за уборку территорий населенных пунктов, сбор с владельцев собак.

*Пропорциональное обложение* представляет собой систему налогообложения, при которой налоговые ставки устанавливаются в одинаковом проценте к налогооблагаемой базе без учета ее величины. С увеличением налоговой базы пропорционально увеличивается сумма уплачиваемого налога. Принцип пропорционального налогообложения всегда используется в таких налогах, как НДС, налог с продаж, акцизы, таможенные пошлины.

Пропорциональное налогообложение лежит в основе таких видов налогов, как налог на имущество организаций, земельный налог.

В Российской Федерации с 1 января 2001 г. фактически пропорциональным стало налогообложение доходов физических лиц. По большинству видов доходов была установлена единая налоговая ставка 13 % (при этом у разных налогоплательщиков при одинаковых доходах может быть разная налоговая база). По единой налоговой ставке 30 % подлежат обложению доходы, получаемые физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами РФ. Единая налоговая ставка в размере 35 % применяется к различного рода выигрышам и призам, а также к доходам, получаемым в виде материальной выгоды.

*Прогрессивное обложение* представляет собой систему налогообложения, при которой большей налоговой базе (объекту налогообложения) соответствует более высокий уровень налоговых ставок. Применяется два вида прогрессии: простая и сложная.

При *простой прогрессии* ставки возрастают по мере увеличения дохода (или стоимости имущества) для всей суммы дохода (стоимости имущества). Простая прогрессия часто применяется при налогообложении имущества, принадлежащего физическим лицам.

Так, в Российской Федерации простая прогрессия используется в налоге на строения, помещения и сооружения. Если стоимость жилого дома, принадлежащего физическому лицу, оценивается в сумме до 300 тыс. руб., то может применяться ставка налога до 0,1 %; если стоимость имущества оценивается в сумме от 300 до 500 тыс. руб., то могут применяться налоговые ставки от 0,1 до 0,3 %; если стоимость имущества оценивается в размере свыше 500 тыс. руб., то могут применяться налоговые ставки от 0,3 до 2,0 %.

При *сложной прогрессии* доходы делятся на части (ступени), для каждой из которых установлены свои ставки. Более высокие ставки действуют не в отношении всей суммы налоговой базы, а для части, превышающей предыдущую ступень.

*Регрессивное (дегрессивное) обложение* представляет собой систему налогообложения, при которой большему размеру налоговой базы соответствует более низкий уровень налоговых ставок. Кроме того, регрессивное налогообложение может использоваться при установлении ставок государственной пошлины или сборов за государственную регистрацию отдельных видов сделок с имуществом.

## 2.2. Классификация налогов

Под *классификациями налогов* понимаются их группировки, обусловленные определенными целями и задачами.

В российской литературе о налогах доминирует классификация, которую можно определить как традиционную. В основе этой системы лежит деление всех налогов на три класса:

- прямые налоги;
- косвенные налоги;
- пошлины и сборы.

Под *прямыми налогами* понимаются налоги на доходы и имущество, под косвенными – налоги на товары и услуги. В разряд пошлин и сборов включаются все остальные налоги, не попавшие в два первых разряда.

*Прямые* налоги, в свою очередь, подразделяются на *реальные* и *личные*. Разделение налогов на реальные и личные основывается на том, что *реальными налогами* облагаются отдельные вещи, принадлежащие налого-

плательщикам, а *личными налогами* – совокупность доходов или имущество налогоплательщика.

Группу прямых реальных налогов образуют поземельный, подомовой налоги, налоги на доходы от денежных капиталов на ценные бумаги. В группу прямых личных налогов включают подоходный налог с физических лиц, налог на прибыль (доход) акционерных обществ (корпорационный), налог на доходы от денежных капиталов, налог на прирост капитала, налог на сверхприбыль, подушный налог. К личным налогам относятся также налог на имущество и налог на наследство и дарение.

К группе косвенных налогов помимо индивидуальных акцизов и общих налогов на товары и услуги (налог с оборота, НДС, налог с продаж) следует относить также налоги, взимаемые со стоимости товаров при пересечении границы (таможенная пошлина).

При использовании традиционной классификации налогов иногда в *особую группу* выделяют *пошлины и сборы*, т. е. эти виды обязательных платежей налогового характера не относят ни к прямым, ни к косвенным налогам. Однако подавляющее большинство видов пошлин и сборов следует относить к косвенным видам налогообложения. Лицензионный сбор представляет собой сбор за право осуществления какого-либо вида деятельности или производства и (или) реализации каких-либо товаров или услуг. Суммы, уплаченные по лицензионным сборам, юридические лица (предприятия и организации) обычно включают в издержки производства (обращения), т. е. происходит переложение налога.

К *недостаткам* традиционной классификации следует отнести путаницу, которая порождается включением или невключением в число налогов взносов на социальное страхование и других взносов и сборов обязательного характера.

При использовании традиционной классификации определенные сложности возникают при отнесении промысловых налогов к какой-либо группе. Как правило, промысловый налог представляет собой самостоятельную подсистему различных видов налогообложения.

Трудно также разобраться с налогами на имущество, так как отдельные виды последних попадают в разные группы: подомовой, поземельный – в группу реальных, а поимущественный (этим налогом могут также облагаться дома и земельные участки) – в группу личных.

Пошлины и сборы составляют самую сложную проблему при использовании традиционной классификации. Они включаются то в группу косвенных, то в группу прямых налогов либо в самостоятельную группу. К прямым налогам иногда относятся и пошлины на обращение имущества, которые только наименованием «пошлина» отличаются от налогов на переход имущества (на перевод прав на имущество).

## Тема 3

# ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО О НАЛОГАХ И СБОРАХ

- 3.1. Конституционные нормы о налогах и сборах. Международные договоры по вопросам налогообложения
- 3.2. Действие во времени актов законодательства о налогах и сборах

### **3.1. Конституционные нормы о налогах и сборах. Международные договоры по вопросам налогообложения**

Статья 57 Конституции РФ устанавливает, что «каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы». Конституционный Суд РФ отметил, что «установить налог или сбор можно только законом. Налоги, взимаемые не на основе закона, не могут считаться “законно установленными”».

Конституция РФ не препятствует субъектам РФ до издания федеральных законов осуществлять собственное правовое регулирование по предметам их совместного с Российской Федерацией ведения, включая установление общих принципов налогообложения и сборов, с тем, однако, что принятый в опережающем порядке акт субъекта РФ после издания федерального закона должен быть приведен в соответствие с ним. Таким образом, субъекты РФ и органы местного самоуправления могут устанавливать собственные налоги и сборы, но лишь в пределах, определенных Конституцией РФ, и с соблюдением основных прав и свобод граждан.

Регулируя налогообложение, субъекты РФ должны руководствоваться требованиями ст. 18 Конституции РФ о том, что права и свободы человека и гражданина определяют смысл, содержание и применение законов. В законах субъектов РФ, устанавливающих налоги и сборы, должны учитываться конституционные принципы равенства (ч. 1 ст. 19) и соразмерного конституционно значимым целям ограничения прав и свобод (ч. 3 ст. 55).

Налог или сбор может считаться законно установленным только в том случае, если законом зафиксированы существенные элементы налогового обязательства, т. е. установить налог можно только путем прямого перечисления в законе о налоге существенных элементов налогообложения.

В соответствии со ст. 57 Конституции РФ «законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют».

В соответствии с п. 3 ст. 75 Конституции РФ «система налогов, взимаемых в федеральный бюджет, и общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации устанавливаются федеральным законом».

В п. 4 ст. 15 Конституции РФ зафиксировано: «Общепризнанные принципы и нормы международного права и международные договоры РФ являются составной частью ее правовой системы. Если международным

договором РФ установлены иные правила, чем предусмотренные законом, то применяются правила международного договора».

Эти нормы касаются всех законов независимо от времени их принятия (до или после заключения международного договора).

Таким образом, международные договоры по вопросам налогообложения являются составной частью законодательства о налогах и сборах Российской Федерации.

Для целей налогообложения большое значение имеют общие и специальные соглашения об избежании двойного налогообложения доходов и имущества (капитала), о предотвращении уклонения от налогообложения, об обмене информацией.

Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) был принят Государственной Думой Федерального Собрания РФ 16 июля 1998 г., одобрен Советом Федерации 17 июля 1998 г., подписан Президентом РФ 31 июля 1998 г. В соответствии со ст. 1 Федерального закона от 31 июля 1998 г. № 147-ФЗ «О введении в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации» (с последующими изменениями) часть первая НК РФ была введена в действие с 1 января 1999 г., за исключением положений, для которых указанным законом были установлены иные сроки введения в действие.

*Законодательство о налогах и сборах* в Российской Федерации представляет собой совокупность актов законодательства, регламентирующих порядок и правила установления, введения, взимания и отмены налогов и сборов на территории РФ. Законодательство о налогах и сборах в Российской Федерации *подразделяется* на законодательство РФ о налогах и сборах (федеральное), законодательство субъектов РФ о налогах и сборах (региональное) и нормативные правовые акты представительных органов местного самоуправления о местных налогах и сборах.

*Законодательство РФ о налогах и сборах* состоит из НК РФ и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах и сборах. *Законодательство субъектов РФ о налогах и сборах* состоит из законов о налогах субъектов РФ, принятых в соответствии с НК РФ. *Нормативные правовые акты муниципальных образований о местных налогах и сборах* принимаются представительными органами муниципальных образований в соответствии с НК РФ.

НК РФ устанавливает систему налогов и сборов, а также *общие принципы налогообложения и сборов* в Российской Федерации, в том числе:

- виды налогов и сборов, взимаемых в Российской Федерации;
- основания возникновения (изменения, прекращения) и порядок исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов;
- принципы установления, введения в действие и прекращения действия ранее введенных налогов субъектов РФ и местных налогов;

– права и обязанности налогоплательщиков, налоговых органов и других участников отношений, регулируемые законодательством о налогах и сборах;

– формы и методы налогового контроля;

– ответственность за совершение налоговых правонарушений;

– порядок обжалования актов налоговых органов и действий (бездействия) их должностных лиц.

Нормативные правовые акты о налогах и сборах подразделяются на нормативные правовые акты:

а) Правительства РФ, федеральных органов исполнительной власти;

б) органов исполнительной власти субъектов РФ;

в) исполнительных органов местного самоуправления о налогах и сборах.

Правительство РФ, федеральные органы исполнительной власти, уполномоченные осуществлять функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере налогов и сборов и в сфере таможенного дела, органы исполнительной власти субъектов РФ, исполнительные органы местного самоуправления в предусмотренных законодательством о налогах и сборах случаях в пределах своей компетенции издают нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и со сборами, которые не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах.

Федеральные органы исполнительной власти, уполномоченные осуществлять функции по контролю и надзору в области налогов и сборов и в области таможенного дела, и их территориальные органы *не имеют права* издавать нормативные правовые акты по вопросам налогов и сборов.

Нормативный правовой акт о налогах и сборах признается *не соответствующим НК РФ*, если такой акт:

– издан органом, не имеющим в соответствии с НК РФ права издавать подобного рода акты, либо издан с нарушением установленного порядка издания таких актов;

– отменяет или ограничивает права налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей либо полномочия налоговых органов, таможенных органов, установленные НК РФ;

– вводит обязанности, не предусмотренные НК РФ, или изменяет определенное НК РФ содержание обязанностей участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, иных лиц, обязанности которых установлены НК РФ;

– запрещает действия налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей, разрешенные НК РФ;

– запрещает действия налоговых органов, таможенных органов, их должностных лиц, разрешенные или предписанные НК РФ;

– разрешает или допускает действия, запрещенные НК РФ;

– изменяет установленные НК РФ основания, условия, последовательность или порядок действий участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, иных лиц, обязанности которых установлены НК РФ;

– изменяет содержание понятий и терминов, определенных в НК РФ, либо использует эти понятия и термины в ином значении, чем они используются в НК РФ;

– иным образом противоречит общим началам и (или) буквальному смыслу конкретных положений НК РФ.

Нормативные правовые акты о налогах и сборах признаются не соответствующими НК РФ при наличии хотя бы одного из перечисленных обстоятельств.

Признание нормативного правового акта не соответствующим НК РФ осуществляется в судебном порядке, если иное не предусмотрено НК РФ. Правительство РФ, а также иной орган исполнительной власти или исполнительный орган местного самоуправления, принявшие указанный акт, либо их вышестоящие органы вправе до судебного рассмотрения отменить этот акт или внести в него необходимые изменения.

### **3.2. Действие во времени актов законодательства о налогах и сборах**

Действие во времени актов законодательства о налогах и сборах *определено в ст. 5 НК РФ.*

Официальным опубликованием федеральных законов считается их публикация в «Российской газете», «Парламентской газете» или «Собрании законодательства Российской Федерации». Датой официального опубликования закона считается дата первой публикации его полного текста.

Акты законодательства о налогах и сборах, устраняющие или смягчающие ответственность за нарушение этого законодательства, либо устанавливающие дополнительные гарантии защиты прав налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей, отменяющие налоги и (или) сборы, снижающие размеры ставок налогов (сборов), устраняющие обязанности налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей или иным образом улучшающие их положение, могут вступать в силу со дня их официального опубликования, если их текст прямо предусматривает это.

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

Действие во времени отдельных актов законодательства о налогах и сборах представлено в табл. 1.



**Действие во времени отдельных видов актов законодательства  
и нормативных правовых актов о налогах и (или) сборах в Российской Федерации  
(в соответствии со ст. 5 НК РФ)**

<b>Виды актов законодательства и нормативных правовых актов</b>	<b>Действие во времени</b>
О налогах	Вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу, за исключением случаев, предусмотренных ст. 5 НК РФ
О сборах	Вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования, за исключением случаев, предусмотренных ст. 5 НК РФ
Федеральные законы, вносящие изменения в НК РФ в части установления новых налогов и (или) сборов; акты законодательства о налогах и сборах субъектов РФ и нормативные правовые акты представительных органов муниципальных образований, вводящие налоги	Вступают в силу не ранее 1 января года, следующего за годом их принятия, но не ранее одного месяца со дня их официального опубликования
О налогах и сборах: устанавливающие новые налоги и (или) сборы; повышающие налоговые ставки, размеры сборов; устанавливающие или отягчающие ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах; устанавливающие новые обязанности; иным образом ухудшающие положение налогоплательщиков или плательщиков сборов, а также иных участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах	Не имеют обратной силы
О налогах и сборах: устраняющие или смягчающие ответственность за налоговые правонарушения, нарушения законодательства о налогах и сборах; устанавливающие дополнительные гарантии защиты прав налогоплательщиков, плательщиков сборов и иных обязанных лиц, налоговых агентов, их представителей	Имеют обратную силу

1	2
<p>О налогах и сборах: отменяющие налоги и (или) сборы; снижающие размеры ставок налогов (сборов);</p> <p>устраняющие обязанности налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей; иным образом улучшающие положение налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей</p>	<p>Могут иметь обратную силу, если прямо предусматривают это</p>

Сроки, установленные законодательством о налогах и сборах, определяются календарной датой, указанием на событие, которое должно неизбежно наступить, или на действие, которое должно быть совершено, либо периодом времени, который исчисляется годами, кварталами, месяцами или днями.

Сроки, определяемые *календарной датой*, обычно устанавливаются для предоставления отчетности. В этом случае в акте законодательства четко указан день для совершения какого-либо действия.

Наиболее часто встречается порядок определения срока *истечением периода времени* (недели, месяца, квартала, полугодия, года и т. д.).

*Течение срока начинается* на следующий день после календарной даты или наступления события (совершения действия), которым определено его начало.

Срок, исчисляемый *годами*, истекает в соответствующие месяц и число последнего года срока. При этом годом (за исключением календарного года) признается любой период времени, состоящий из 12 месяцев, следующих подряд.

Срок, исчисляемый *кварталами*, истекает в последний день последнего месяца срока. При этом квартал считается равным трем календарным месяцам, отсчет кварталов ведется с начала календарного года.

Срок, исчисляемый *месяцами*, истекает в соответствующие месяц и число последнего месяца срока. Если окончание срока приходится на месяц, в котором нет соответствующего числа, то срок истекает в последний день этого месяца.

Срок, определенный *днями*, исчисляется в рабочих днях, если срок не установлен в календарных днях. При этом рабочим днем считается день, который не признается в соответствии с законодательством РФ выходным и (или) нерабочим праздничным днем.

В случаях, когда последний день срока приходится на день, признаваемый в соответствии с законодательством РФ выходным и (или) нерабочим праздничным днем, днем окончания срока считается ближайший следующий за ним рабочий день.

Действие, для совершения которого установлен срок, может быть выполнено до 24 часов последнего дня срока. Если документы либо денежные средства были сданы в организацию связи до 24 часов последнего дня срока, то срок не считается пропущенным.

## Тема 4

# СОДЕРЖАНИЕ ОСНОВНЫХ ПОНЯТИЙ, ИСПОЛЬЗУЕМЫХ В НАЛОГОВОМ КОДЕКСЕ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

- 4.1. Налог, сбор, элементы налогообложения
- 4.2. Институты, понятия и термины, используемые в актах законодательства о налогах и сборах. Принципы определения цены товаров, работ или услуг

### 4.1. Налог, сбор, элементы налогообложения

В соответствии с п. 1 ст. 8 НК РФ под *налогом* понимается «обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований». Приведенное определение позволяет сформулировать основные признаки налога, оно указывает на обязательность и индивидуальную безвозмездность платежа, учитывает его форму (денежную) и указывает на цели его взимания.

Под *налогом* понимается *платеж*, т. е. обязательство, исполняемое в денежной форме путем уплаты наличных или путем перечисления безналичных денежных средств.

Указание на то, что налог представляет собой платеж, взимаемый с *организаций и физических лиц*, означает, что обязанности по уплате налога определенного вида могут быть возложены: 1) на организации, 2) на физических лиц, 3) одновременно на организации и физических лиц.

Этот платеж является *обязательным*, т. е. он подлежит внесению по воле государственной власти вне зависимости от волеизъявлений и мнений налогоплательщика.

Данный платеж является *индивидуально безвозмездным*, т. е. лицо, уплатив налог, не может претендовать на индивидуально определенное встречное предоставление каких-либо прав, благ или услуг. Как член общества налогоплательщик может получать права, услуги, имущество или иные блага за счет средств, собранных при налогообложении, но такое

предоставление не обусловлено уплатой налога конкретным налогоплательщиком.

Налог представляет собой платеж, взимаемый в форме отчуждения *денежных средств*. Право собственности, право хозяйственного ведения и право оперативного управления представляют собой институты гражданского права (см. ст. 209, 216, 294, 296 ГК РФ).

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

Законодатель называет сбор *взносом* в отличие от налога, который назван платежом. В этом подчеркивается разовый характер сбора. Законодатель не устанавливает обязательность *денежной формы* данного взноса.

Этот взнос является *обязательным*, т. е. имущественные отношения, связанные со сборами, основываются *не на равенстве сторон, а на властном подчинении* одной стороны (плательщика) другой (государству). Необходимость внесения сбора определяется волей государственной власти независимо от волеизъявления потенциальных плательщиков сборов.

*Уплата* сбора представляет собой *одно из условий совершения* в отношении плательщика сбора государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами, должностными лицами *юридически значимых действий*. Уплата сбора дает плательщику право требовать от государственных органов (органов местного самоуправления, иных должностных органов, должностных лиц) совершения определенных действий.

Под государственными органами следует понимать законодательные (представительные) органы власти РФ, ее субъектов, федеральные и региональные органы исполнительной власти, органы судебной власти, контрольно-надзорные органы РФ и ее субъектов. К органам местного самоуправления относятся как представительные, так и исполнительные органы муниципальных образований.

Под юридически значимыми действиями понимаются любые действия государственных органов и их должностных лиц, совершаемые в интересах плательщиков сборов. К таким действиям относятся, например, регистрация предприятия, регистрация физического лица в качестве индивидуального предпринимателя, регистрация транспортных средств, выдача определенных документов или предметов. Частным видом совершения юридически значимых действий является предоставление плательщику сбора определенного права, которое может оформляться выдачей лицензии.

Следует отметить, что законодатель не указывает на обязательность внесения сбора за счет денежных средств, принадлежащих плательщику сбора на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления. Другими словами, законодатель *допускает возможность уплаты сбора третьими лицами* (обязанность по уплате налога должны осуществлять сами налогоплательщики).

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

В НК РФ используется термин «элемент налогообложения». Под элементом обычно понимается составная часть сложного целого. *Элементами налогообложения* следует считать отдельные нормы законодательства, правила, процедуры, категории, понятия, которые в совокупности определяют условия обложения налогом.

Для всех видов налогов установлены *обязательные* элементы налогообложения (см. п. 1 ст. 17 НК РФ):

- объект налогообложения, налоговая база;
- налоговый период;
- налоговая ставка;
- порядок исчисления налога;
- порядок и сроки уплаты налога.

Налогоплательщики не отнесены НК РФ к «элементам налогообложения», но они, так же как и обязательные элементы налогообложения, должны быть определены в актах законодательства о налоге для того, чтобы налог считался установленным

В соответствии с п. 1 ст. 38 НК РФ *объект налогообложения* – реализация товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, расход или иное обстоятельство, имеющее стоимостную, количественную или физическую характеристику, с наличием которого законодательство о налогах и сборах связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога.

Приведенная норма не содержит определения объекта налогообложения, а лишь указывает на те объекты, которые могут выступать в качестве объекта налогообложения. Для того чтобы считаться объектом обложения, объект должен соответствовать двум условиям: 1) он должен иметь либо стоимостную, либо количественную, либо физическую характеристику; 2) с наличием этого объекта у налогоплательщика законодательство о налогах и сборах должно связывать возникновение обязанности по уплате налогов.

Под стоимостной характеристикой подразумевается то, что этот объект может быть оценен в деньгах. Под количественной характеристикой можно понимать такие характеристики, которые выражают внешнюю определенность объекта: его величину, число, объем, степень развития свойств и т. д., т. е. объект может быть измерен. К физическим характеристикам могут быть отнесены особенности, свойства (примерами физических величин являются плотность, вязкость, показатель преломления света и др.), а также технические характеристики (например, мощность двигателя транспортного средства).

Для того чтобы какой-либо объект считался объектом обложения, в актах законодательства о налогах и сборах должно содержаться указание на то, что с наличием этого объекта у налогоплательщика возникают обязанности по уплате налога.

Каждый налог имеет самостоятельный объект налогообложения, определяемый в соответствии с частью второй НК РФ, при этом в ст. 38–43 НК РФ устанавливается значение отдельных общих понятий и терминов.

Для целей обложения налогами на имущество под *имуществом* понимаются виды объектов гражданских прав (за исключением имущественных прав), относящихся к имуществу в соответствии с ГК РФ.

Для целей обложения налогами операций по реализации товаров (работ, услуг) устанавливается значение следующих понятий (категорий): товар, работа, услуга; реализация товаров (работ, услуг).

*Товаром* признается любое имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации.

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

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

*Реализацией* товаров, работ или услуг организацией или индивидуальным предпринимателем признается соответственно передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу, а в случаях, предусмотренных НК РФ, передача права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу – на безвозмездной основе.

Не признается реализацией товаров, работ или услуг (в соответствии с п. 3 ст. 39 НК РФ):

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

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

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

– 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);

– передача имущества и (или) имущественных прав по концессионному соглашению в соответствии с законодательством РФ;

– 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;

– 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;

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

– 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 ГК РФ;

– иные операции в случаях, предусмотренных НК РФ.

Для целей налогообложения налогами на доходы в НК РФ установлены принципы определения доходов, а также приводятся определения дивидендов и процентов.

*Доходом* признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая в соответствии с главами «Налог на доходы физических лиц», «Налог на прибыль организаций» НК РФ.

Доходы налогоплательщика могут быть отнесены к *доходам от источников в Российской Федерации* или к *доходам от источников за пределами Российской Федерации* в соответствии с главами НК РФ «Налог на прибыль организаций», «Налог на доходы физических лиц».

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

*Не признаются дивидендами:*

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

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

– 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.

*Налоговая база* представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристики объекта налогообложения. Налоговая база и порядок ее определения по федеральным, региональным и местным налогам устанавливаются НК РФ.

Налогоплательщики-организации исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных регистров бухгалтерского учета и (или) на основе иных документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению либо связанных с налогообложением. Индивидуальные предприниматели, нотариусы, занимающиеся частной практикой, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных учета доходов и расходов и хозяйственных операций в порядке, определяемом Минфином России.

Эти правила исчисления налоговой базы распространяются также на *налоговых агентов*.

Остальные налогоплательщики – *физические лица* исчисляют налоговую базу на основе получаемых в установленных случаях от организаций и (или) физических лиц сведений о суммах выплаченных им доходов, об



объектах налогообложения, а также данных собственного учета полученных доходов, объектов налогообложения, осуществляемого по произвольным формам.

В случаях, предусмотренных НК РФ, налоговые органы исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе имеющихся у них данных.

*Налоговая ставка* представляет собой величину налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы.

Налоговые ставки по федеральным налогам и размеры сборов по федеральным сборам устанавливаются НК РФ.

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

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

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

Нормы законодательства о налогах и сборах, определяющие основания, порядок и условия применения льгот по налогам и сборам, не могут носить индивидуального характера.

Налогоплательщик вправе отказаться от использования льготы либо приостановить ее использование на один или несколько налоговых периодов, если иное не предусмотрено НК РФ.

Льготы по федеральным налогам и сборам устанавливаются и отменяются НК РФ.

Льготы по региональным налогам устанавливаются и отменяются НК РФ и (или) законами субъектов РФ о налогах.

Льготы по местным налогам устанавливаются и отменяются НК РФ и (или) нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга о налогах).

НК РФ *устанавливает общее правило, в соответствии с которым налогоплательщик самостоятельно исчисляет сумму налога, подлежащую уплате за налоговый период, исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот.*

В случае, если обязанность по исчислению суммы налога возлагается на налоговый орган, не позднее 30 дней до наступления срока платежа налоговый орган направляет налогоплательщику *налоговое уведомление*. В налоговом уведомлении должны быть указаны размер налога, подлежащего уплате, расчет налоговой базы, а также срок уплаты налога. В налоговом уведомлении могут быть указаны данные по нескольким подлежащим уплате налогам.

Налоговое уведомление может быть передано руководителю организации (ее законному или уполномоченному представителю) или физическому лицу (его законному или уполномоченному представителю) лично под расписку, направлено по почте заказным письмом или передано в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи. В случае направления налогового уведомления по почте заказным письмом налоговое уведомление считается полученным по истечении шести дней с даты направления заказного письма.

Форма налогового уведомления, форматы и порядок направления налогоплательщику налогового уведомления в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи устанавливаются ФНС России.

*Сроки уплаты налогов и сборов* определяются календарной датой или истечением периода времени, исчисляемого годами, кварталами, месяцами и днями, а также указанием на событие, которое должно наступить или произойти, либо действие, которое должно быть совершено.

При уплате налога и сбора с *нарушением срока уплаты* налогоплательщик (плательщик сбора) уплачивает *пени*.

В соответствии с НК РФ может предусматриваться уплата в течение налогового периода предварительных платежей по налогу – *авансовых платежей*.

Уплата налога производится в наличной или безналичной форме.

*При отсутствии банка* налогоплательщики (налоговые агенты), являющиеся физическими лицами, могут уплачивать налоги через *кассу местной администрации* либо через *организацию федеральной почтовой связи*.

Денежные средства, принятые местной администрацией от налогоплательщика (налогового агента) в наличной форме, в течение пяти дней со дня их приема подлежат внесению в банк или организацию федеральной почтовой связи для их перечисления в бюджетную систему РФ на соответствующий счет Федерального казначейства.

Налогоплательщик обязан уплатить налог в течение одного месяца со дня получения налогового уведомления, если более продолжительный период времени для уплаты налога не указан в этом налоговом уведомлении.

#### **4.2. Институты, понятия и термины, используемые в актах законодательства о налогах и сборах.**

##### **Принципы определения цены товаров, работ или услуг**

Для целей НК РФ и иных актов законодательства о налогах и сборах в ст. 11 НК РФ установлено значение следующих понятий.

*Индивидуальные предприниматели* – физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, главы крестьянских (фермерских) хозяйств.

*Лица (лицо)* – организации и (или) физические лица.

*Источник выплаты доходов налогоплательщику* – организация или физическое лицо, от которых налогоплательщик получает доход.

*Сезонное производство* – производство, осуществление которого непосредственно связано с природными, климатическими условиями и временем года.

*Учетная политика* для целей налогообложения – выбранная налогоплательщиком совокупность допускаемых НК РФ способов (методов) определения доходов и (или) расходов, их признания, оценки и распределения, а также учета иных необходимых для целей налогообложения показателей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика.

*Недоимка* – сумма налога или сумма сбора, не уплаченная в установленный законодательством о налогах и сборах срок.

*Обособленное подразделение организации* – любое территориально обособленное от нее подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места. При этом рабочее место считается стационарным, если оно создается на срок более одного месяца.

*Место нахождения обособленного подразделения российской организации* – место осуществления этой организацией деятельности через свое обособленное подразделение.

*Территория РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией*, – территория РФ, а также территории искусственных островов, установок и сооружений, над которыми Российская Федерация осуществляет юрисдикцию в соответствии с законодательством РФ и нормами международного права.

Налоговым органам при осуществлении контроля за полнотой исчисления налогов *предоставлено право доначислять налог и пени*, когда цены товаров (работ, услуг), примененные сторонами сделки, отклоняются в сторону повышения или в сторону понижения более чем на 20 % от рыночной цены идентичных (однородных) товаров (работ, услуг). Такое доначисление налоговые органы могут производить только в случаях, когда им предоставлено право «проверять правильность применения цен по сделкам».

Проверять правильность применения цен по сделкам налоговые органы могут лишь в следующих случаях:

- при сделках между взаимозависимыми лицами;
- по товарообменным (бартерным) операциям;

- при совершении внешнеторговых сделок;
- при отклонении более чем на 20 % в сторону повышения или в сторону понижения от уровня цен, применяемых налогоплательщиком по идентичным (однородным) товарам (работам, услугам) в пределах непрерывного периода времени.

При определении рыночной цены и размера отклонения цены сделки от рыночной цены должны учитываться 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.

*Идентичными товарами* признаются товары, имеющие одинаковые характерные для них основные признаки.

*Однородными товарами* 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.

## Тема 5

# ВИДЫ НАЛОГОВ И КОМПЕТЕНЦИЯ ОРГАНОВ ГОСУДАРСТВЕННОЙ ВЛАСТИ В СФЕРЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

В соответствии со ст. 13–15 НК РФ в Российской Федерации устанавливаются следующие виды налогов и сборов:

- федеральные налоги и сборы;
- региональные налоги;
- местные налоги.

*Федеральными налогами и сборами* признаются налоги и сборы, которые установлены НК РФ и обязательны к уплате на всей территории РФ.

К федеральным налогам и сборам относятся:

- НДС;
- акцизы;
- налог на доходы физических лиц;
- налог на прибыль организаций;
- налог на добычу полезных ископаемых;
- водный налог;
- сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов;
- государственная пошлина.

*Региональными налогами* признаются налоги, которые установлены НК РФ и законами субъектов РФ о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих субъектов РФ.

Региональные налоги вводятся в действие и прекращают действовать на территориях субъектов РФ в соответствии с НК РФ и законами субъектов РФ о налогах. При установлении региональных налогов законодательными (представительными) органами государственной власти субъектов РФ определяются в порядке и пределах, которые предусмотрены НК РФ, следующие *элементы налогообложения*: налоговые ставки, порядок и сроки уплаты налогов, если эти элементы налогообложения не установлены НК РФ. Иные элементы налогообложения по региональным налогам и налогоплательщики определяются НК РФ.

Законодательными (представительными) органами государственной власти субъектов РФ законами о налогах в порядке и пределах, которые предусмотрены НК РФ, могут устанавливаться *налоговые льготы*, основания и порядок их применения.

К региональным налогам относятся:

- налог на имущество организаций;
- налог на игорный бизнес;
- транспортный налог.

*Местными налогами* признаются налоги, которые установлены НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих муниципальных образований.

Местные налоги вводятся в действие и прекращают действовать на территориях муниципальных образований в соответствии с НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах.

Земельный налог и налог на имущество физических лиц устанавливаются НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов поселений (муниципальных районов), городских округов о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих поселений (межселенных территориях), городских округов. Земельный налог и налог на

имущество физических лиц вводятся и действие и прекращают действовать на территориях поселений (межселенных территориях), городских округов в соответствии с НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов поселений (муниципальных районов), городских округов о налогах.

Местные налоги в городах федерального значения Москве и Санкт-Петербурге устанавливаются НК РФ и законами указанных субъектов РФ о налогах, обязательны к уплате на территориях этих субъектов РФ. Местные налоги вводятся в действие и прекращают действовать на территориях городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга в соответствии с НК РФ и законами указанных субъектов РФ.

При установлении местных налогов представительными органами муниципальных образований (законодательными (представительными) органами государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) определяются в порядке и пределах, которые предусмотрены НК РФ, следующие *элементы налогообложения*: налоговые ставки, порядок и сроки уплаты налогов, если эти элементы налогообложения не установлены НК РФ. Иные элементы налогообложения по местным налогам и налогоплательщики определяются НК РФ.

Представительными органами муниципальных образований (законодательными (представительными) органами государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) законодательством о налогах и сборах в порядке и пределах, которые предусмотрены НК РФ, могут устанавливаться *налоговые льготы*, основания и порядок их применения.

К местным налогам относятся:

- земельный налог;
- налог на имущество физических лиц.

Федеральные, региональные и местные налоги и сборы отменяются НК РФ.

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

НК РФ устанавливаются *специальные налоговые режимы*, которые могут предусматривать федеральные налоги, не указанные в ст. 13 «Федеральные налоги и сборы» НК РФ, определяются порядок установления таких налогов, а также порядок введения в действие и применения указанных специальных налоговых режимов. Специальные налоговые режимы могут предусматривать освобождение от обязанности по уплате отдельных федеральных, региональных и местных налогов и сборов, указанных в ст. 13–15 НК РФ.

К специальным налоговым режимам относятся (см. разд. IV НК РФ):

- система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог);

- УСН;
- система налогообложения в виде ЕНВД для отдельных видов деятельности;
- система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции.

## Тема 6

# УЧАСТНИКИ ОТНОШЕНИЙ, РЕГУЛИРУЕМЫХ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВОМ О НАЛОГАХ И СБОРАХ: ИХ ПРАВА, ОБЯЗАННОСТИ И ОТВЕТСТВЕННОСТЬ

6.1. Налогоплательщики и плательщики сборов. Налоговые агенты

6.2. Государственные органы – участники отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах

### **6.1. Налогоплательщики и плательщики сборов. Налоговые агенты**

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

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

*Налогоплательщики (плательщики сборов) имеют право:*

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

2) получать от Минфина России письменные разъяснения по вопросам применения законодательства РФ о налогах и сборах, от финансовых органов субъектов РФ и муниципальных образований по вопросам применения соответственно законодательства субъектов РФ о налогах и сборах и нормативных правовых актов муниципальных образований о местных налогах и сборах;

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

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

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

5.1) на осуществление совместной с налоговыми органами сверки расчетов по налогам, сборам, пеням и штрафам, а также на получение акта совместной сверки расчетов по налогам, сборам, пеням и штрафам;

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

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

8) присутствовать при проведении выездной налоговой проверки;

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

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

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

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

13) на соблюдение и сохранение налоговой тайны;

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

15) на участие в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки или иных актов налоговых органов в случаях, предусмотренных НК РФ и др.

*Плательщики сборов* имеют те же права, что и налогоплательщики.

*Налогоплательщики (плательщики сборов) обязаны:*

1) уплачивать законно установленные налоги;

2) встать на учет в налоговых органах, если такая обязанность предусмотрена НК РФ;

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



4) представлять в установленном порядке в налоговый орган по месту учета налоговые декларации (расчеты), если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах;

5) представлять по месту жительства индивидуального предпринимателя, нотариуса, занимающегося частной практикой, адвоката, учредившего адвокатский кабинет, по запросу налогового органа книгу учета доходов и расходов и хозяйственных операций; представлять по месту нахождения организации бухгалтерскую отчетность, за исключением случаев, когда организации в соответствии с указанным Федеральным законом не обязаны вести бухгалтерский учет или освобождены от ведения бухгалтерского учета;

б) представлять в налоговые органы и их должностным лицам в случаях и в порядке, которые предусмотрены НК РФ, документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов;

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

8) в течение четырех лет обеспечивать сохранность данных бухгалтерского и налогового учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, в том числе документов, подтверждающих получение доходов, осуществление расходов (для организаций и индивидуальных предпринимателей), а также уплату (удержание) налогов;

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

*Налогоплательщики – организации и индивидуальные предприниматели* помимо вышеперечисленных обязанностей должны письменно сообщать в налоговый орган соответственно по месту нахождения организации, месту жительства индивидуального предпринимателя:

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

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

- обо всех обособленных подразделениях российской организации, созданных на территории РФ (за исключением филиалов и представительств), и изменениях в ранее сообщенные в налоговый орган сведения о таких обособленных подразделениях:

- в течение одного месяца со дня создания обособленного подразделения российской организации;

- в течение трех дней со дня изменения соответствующего сведения об обособленном подразделении российской организации;

- обо всех обособленных подразделениях российской организации на территории РФ, через которые прекращается деятельность этой организации (которые закрываются этой организацией):
  - в течение трех дней со дня принятия российской организацией решения о прекращении деятельности через филиал или представительство (закрытии филиала или представительства);
  - в течение трех дней со дня прекращения деятельности российской организации через иное обособленное подразделение (закрытия иного обособленного подразделения);
- о реорганизации или ликвидации организации – в течение трех дней со дня принятия такого решения.

*Налоговыми агентами* признаются лица, на которых в соответствии с НК РФ возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему РФ.

Налоговые агенты *обязаны*:

- 1) правильно и своевременно исчислять, удерживать из денежных средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и перечислять налоги в бюджетную систему РФ на соответствующие счета Федерального казначейства;
- 2) письменно сообщать в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог и о сумме задолженности налогоплательщика в течение одного месяца со дня, когда налоговому агенту стало известно о таких обстоятельствах;
- 3) вести учет начисленных и выплаченных налогоплательщикам доходов, исчисленных, удержанных и перечисленных в бюджетную систему РФ налогов, в том числе по каждому налогоплательщику;
- 4) представлять в налоговый орган по месту своего учета документы, необходимые для осуществления контроля за правильностью исчисления, удержания и перечисления налогов;
- 5) в течение четырех лет обеспечивать сохранность документов, необходимых для исчисления, удержания и перечисления налогов.

## **6.2. Государственные органы – участники отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах**

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

ру в области налогов и сборов (ФНС России), и его территориальные органы.

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

ФНС России находится в ведении Минфина России.

ФНС России и ее территориальные органы – управления ФНС России по субъектам РФ, межрегиональные инспекции ФНС России, инспекции ФНС России по районам, районам в городах, городам без районного деления, инспекции ФНС России межрайонного уровня (налоговые органы) составляют единую централизованную систему налоговых органов.

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

Налоговые органы *вправе*:

1) требовать в соответствии с законодательством о налогах и сборах от налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента документы по формам и (или) форматам в электронном виде, установленными государственными органами и органами местного самоуправления, служащие основаниями для исчисления и уплаты (удержания и перечисления) налогов, сборов, а также документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты (удержания и перечисления) налогов, сборов;

2) проводить налоговые проверки в порядке, установленном НК РФ;

3) производить выемку документов у налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента при проведении налоговых проверок в случаях, когда есть достаточные основания полагать, что эти документы будут уничтожены, сокрыты, изменены или заменены;

4) вызывать на основании письменного уведомления в налоговые органы налогоплательщиков, плательщиков сборов или налоговых агентов для дачи пояснений в связи с уплатой (удержанием и перечислением) ими налогов и сборов либо в связи с налоговой проверкой, а также в иных случаях, связанных с исполнением ими законодательства о налогах и сборах;

5) приостанавливать операции по счетам налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента в банках и налагать арест на имущество налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента в порядке, предусмотренном НК РФ;

б) в установленном порядке осматривать любые используемые налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанные с содержанием объектов налогообложения независимо от места их нахождения производственные, складские, торговые и иные помещения и территории, проводить инвентаризацию принадлежащего налогоплательщику имущества;

7) определять суммы налогов, подлежащие уплате налогоплательщиками в бюджетную систему РФ, расчётным путём на основании имеющейся у них информации о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках в случаях отказа налогоплательщика допустить должностных лиц налогового органа к осмотру производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения, непредставления в течение более двух месяцев налоговому органу необходимых для расчета налогов документов, отсутствия учета доходов и расходов, учета объектов налогообложения или ведения учета с нарушением установленного порядка, приведшего к невозможности исчислить налоги;

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

9) взыскивать недоимки, а также пени, проценты и штрафы в случаях и порядке, установленных НК РФ;

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

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

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

13) заявлять ходатайства об аннулировании или о приостановлении действия выданных юридическим и физическим лицам лицензий на право осуществления определенных видов деятельности;

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

- о взыскании недоимки, пеней и штрафов за налоговые правонарушения в случаях, предусмотренных НК РФ;
- о возмещении ущерба, причиненного государству и (или) муниципальному образованию вследствие неправомерных действий банка по списанию денежных средств со счета налогоплательщика после получения решения налогового органа о приостано-

новлении операций, в результате которых стало невозможным взыскание налоговым органом недоимки, задолженности по пеням, штрафам с налогоплательщика в порядке, предусмотренном НК РФ;

– о досрочном расторжении договора об инвестиционном налоговом кредите;

– в иных случаях, предусмотренных НК РФ.

Налоговые органы *обязаны*:

1) соблюдать законодательство о налогах и сборах;

2) осуществлять контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах, а также принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов;

3) вести в установленном порядке учет организаций и физических лиц;

4) бесплатно информировать (в том числе в письменной форме) налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и о принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также представлять формы налоговых деклараций (расчетов) и разъяснять порядок их заполнения;

5) руководствоваться письменными разъяснениями Минфина России по вопросам применения законодательства РФ о налогах и сборах;

6) сообщать налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам при их постановке на учет в налоговых органах сведения о реквизитах соответствующих счетов Федерального казначейства, а также доводить до налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов сведения об изменении реквизитов этих счетов и иные сведения, необходимые для заполнения поручений на перечисление налогов, сборов, пеней и штрафов в бюджетную систему РФ;

7) принимать решения о возврате налогоплательщику, плательщику сбора или налоговому агенту сумм излишне уплаченных или излишне взысканных налогов, сборов, пеней и штрафов, направлять оформленные на основании этих решений поручения соответствующим территориальным органам Федерального казначейства для исполнения и осуществлять зачет сумм излишне уплаченных или излишне взысканных налогов, сборов, пеней и штрафов в порядке, предусмотренном НК РФ;

8) соблюдать налоговую тайну и обеспечивать ее сохранение;

9) направлять налогоплательщику, плательщику сбора или налоговому агенту копии акта налоговой проверки и решения налогового органа, а также в случаях, предусмотренных НК РФ, налоговое уведомление и (или) требование об уплате налога и сбора;

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

11) осуществлять по заявлению налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента совместную сверку сумм уплаченных налогов, сборов, пеней и штрафов;

12) по заявлению налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента выдавать копии решений, принятых налоговым органом в отношении этого налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента.

*Таможенными органами* являются:

1) федеральная служба, уполномоченная в области таможенного дела (Федеральная таможенная служба Российской Федерации – ФТС России);

2) региональные таможенные управления;

3) таможни;

4) таможенные посты.

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

*Минфин России* осуществляет координацию и контроль деятельности находящихся в его ведении ФНС России, Федеральной службы страхового надзора, Федеральной службы финансово-бюджетного надзора, Федеральной службы по финансовому мониторингу и Федерального казначейства, а также контроль за исполнением таможенными органами нормативных правовых актов по вопросам исчисления и взимания таможенных платежей, определения таможенной стоимости товаров и транспортных средств.

Минфин России в сфере налогов и сборов осуществляет следующие полномочия:

а) вносит в Правительство РФ проекты федеральных законов, нормативных правовых актов Президента РФ и Правительства РФ и другие документы, по которым требуется решение Правительства РФ, по вопросам, относящимся к установленной сфере ведения Минфина России и к сферам ведения подведомственных ему федеральных служб, а также проект плана работы и прогнозные показатели деятельности Минфина России;

б) на основании и во исполнение Конституции РФ, федеральных конституционных законов, федеральных законов, актов Президента РФ и Правительства РФ Минфин России *принимает, в частности, нормативные правовые акты, устанавливающие:*

- формы налоговых деклараций, расчетов по налогам и порядок заполнения налоговых деклараций;

- форму таможенного приходного ордера, на основании которого производится уплата таможенных пошлин, налогов физическими лицами при перемещении товаров для личных, семейных, домашних и иных не связанных с осуществлением предпринимательской деятельности нужд при декларировании товаров;
- форму акта о результатах совместной выверки расходования денежных средств плательщика, внесенных на счет таможенного органа;
- форму требования об уплате таможенных платежей;
- форму решения о взыскании в бесспорном порядке таможенных платежей за счет денежных средств, находящихся на счетах плательщика в банках;
- порядок контроля таможенной стоимости товаров совместно с ФТС России;
- предельные нормы компенсации за использование личных легковых автомобилей и мотоциклов для служебных поездок;
- порядок ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности.

## Тема 7

# ИСПОЛНЕНИЕ ОБЯЗАННОСТЕЙ ПО УПЛАТЕ НАЛОГОВ И СБОРОВ

- 7.1. Общие правила исполнения обязанностей по уплате налогов
- 7.2. Изменение срока уплаты налога (сбора, пени, штрафа)
- 7.3. Способы обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов. Зачет и возврат излишне уплаченных или излишне взысканных сумм

### 7.1. Общие правила исполнения обязанностей по уплате налогов

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

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

- 1) с уплатой налога и (или) сбора налогоплательщиком или плательщиком сбора;
- 2) со смертью физического лица – налогоплательщика или с признанием его умершим в порядке, установленном гражданским законодательством РФ;

3) с ликвидацией организации-налогоплательщика после проведения всех расчетов с бюджетной системой РФ по исполнению обязанности по уплате налогов и сборов (пеней, штрафов) при ликвидации организации;

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

Налогоплательщик вправе исполнить обязанность по уплате налога *досрочно*.

В случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок производится взыскание налога в установленном НК РФ порядке.

В НК РФ предусмотрен порядок взыскания налога, сбора, а также пеней и *штрафов с организации или индивидуального предпринимателя за счет*:

- денежных средств на счетах налогоплательщика (плательщика сборов) – организации, индивидуального предпринимателя или налогового агента – организации, индивидуального предпринимателя в банках;
- иного имущества налогоплательщика (налогового агента).

Для взыскания налога *с физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем*, в НК РФ предусмотрен порядок взыскания налога, сбора, пеней и штрафов за счет имущества налогоплательщика (плательщика сборов).

Обязанность по уплате налога *считается исполненной* налогоплательщиком:

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

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

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

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

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



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

Обязанность по уплате налога исполняется в валюте РФ. Пересчет суммы налога, исчисленной в предусмотренных НК РФ случаях в иностранной валюте, в валюту РФ осуществляется по официальному курсу Банка России на дату уплаты налога.

Неисполнение обязанности по уплате налога является основанием для применения мер принудительного исполнения обязанности по уплате налога, предусмотренных НК РФ.

В случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок обязанность по уплате налога исполняется в принудительном порядке путем обращения взыскания на денежные средства на счета налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя в банках.

*Взыскание* налога производится по решению налогового органа *путем направления в банк*, в котором открыты счета налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя, *поручения налогового органа на списание и перечисление* в бюджетную систему РФ необходимых денежных средств со счетов налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя.

Решение о взыскании принимается после истечения срока, установленного в требовании об уплате налога, но не позднее двух месяцев после истечения указанного срока. Решение о взыскании, принятое после истечения указанного срока, считается недействительным и исполнению не подлежит.

*При недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах* налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя в день получения банком поручения налогового органа на перечисление налога такое поручение исполняется по мере поступления денежных средств на эти счета не позднее одного операционного дня, следующего за днем каждого такого поступления на рублевые счета, и не позднее двух операционных дней, следующих за днем каждого такого поступления на валютные счета, если это не нарушает порядок очередности платежей, установленный гражданским законодательством РФ.

*При недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах* налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя или при отсутствии информации о счетах налоговый орган вправе взыскать налог *за счет имущества*, в том числе за счет наличных денежных средств налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя в пределах сумм, указанных в требовании об уплате налога, и с учетом сумм, в отношении ко-

торых произведено взыскание за счет денежных средств на счетах налогоплательщика (плательщика сборов) или налогового агента в банках.

*Взыскание* налога за счет имущества налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя производится по решению руководителя (заместителя руководителя) налогового органа *путем направления* в течение трех дней с момента вынесения такого решения соответствующего *постановления судебному приставу-исполнителю* для исполнения. Решение о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя принимается в течение одного года после истечения срока исполнения требования об уплате налога. Решение о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя, принятое после истечения указанного срока, считается недействительным и исполнению не подлежит.

Взыскание налога за счет имущества налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя производится последовательно в отношении:

а) наличных денежных средств и денежных средств в банках, на которые не было обращено взыскание;

б) имущества, не участвующего непосредственно в производстве продукции (товаров), в частности ценных бумаг, валютных ценностей, производственных помещений, легкового автотранспорта, предметов дизайна служебных помещений;

в) готовой продукции (товаров), а также иных материальных ценностей, не участвующих и (или) не предназначенных для непосредственного участия в производстве;

г) сырья и материалов, предназначенных для непосредственного участия в производстве, а также станков, оборудования, зданий, сооружений и других основных средств;

д) имущества, переданного по договору во владение, 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;

е) другого имущества, за исключением предназначенного для повседневного личного пользования индивидуальным предпринимателем или членами его семьи, определяемого в соответствии с законодательством РФ.

В случае взыскания налога за счет имущества, не являющегося денежными средствами, налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя обязанность по уплате налога считается исполненной с момента реализации имущества налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя и погашения задолженности налогоплательщика (налогового

агента) – организации или индивидуального предпринимателя за счёт выреченных сумм.

Вышеуказанные положения применяются также при взыскании:

- пеней за несвоевременную уплату налога;
- штрафов в случаях, предусмотренных НК РФ;
- сбора за счет имущества плательщика сбора – организации или индивидуального предпринимателя;
- налогов таможенными органами с учетом положений, установленных таможенным законодательством ТС и законодательством РФ о таможенном деле.

В случае неисполнения налогоплательщиком (плательщиком сборов) – физическим лицом, не являющимся индивидуальным предпринимателем, в установленный срок обязанности по уплате налога, сбора, пеней, штрафов налоговый или таможенный орган, направивший требование об уплате налога, сбора, пеней, штрафов, вправе обратиться в суд с заявлением о взыскании налога, сбора, пеней, штрафов за счет имущества, в том числе денежных средств на счетах в банке и наличных денежных средств данного физического лица в пределах сумм, указанных в требовании об уплате налога, сбора, пеней, штрафов.

Взыскание налога, сбора, пеней, штрафов за счет имущества физического лица на основании вступившего в законную силу судебного акта производится с учетом следующих особенностей.

Взыскание налога, сбора, пеней, штрафов за счет имущества физического лица производится последовательно в отношении:

- 1) денежных средств на счетах в банке;
- 2) наличных денежных средств;
- 3) имущества, переданного по договору во владение, в пользование или распоряжение другим лицам без перехода к ним права собственности на это имущество, если для обеспечения исполнения обязанности по уплате налога, сбора, пеней, штрафов такие договоры расторгнуты или признаны недействительными в установленном порядке;
- 4) другого имущества, за исключением предназначенного для повседневного личного пользования физическим лицом или членами его семьи, определяемого в соответствии с законодательством РФ.

*При ликвидации юридического лица* – организации 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 учреди-

телями (участниками) указанной организации в пределах и порядке, установленном законодательством РФ.

*При реорганизации юридического лица* обязанность по уплате налогов реорганизованного юридического лица исполняется его правопреемником (правопреемниками) в следующем порядке. Исполнение обязанностей по уплате налогов реорганизованного юридического лица возлагается на его правопреемника (правопреемников) 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.

Реорганизация юридического лица *не изменяет сроков исполнения его обязанностей* по уплате налогов правопреемником (правопреемниками) этого юридического лица.

При *слиянии* нескольких юридических лиц их правопреемником в части исполнения обязанности по уплате налогов признается возникшее в результате такого слияния юридическое лицо.

При *присоединении* одного юридического лица к другому юридическому лицу правопреемником присоединенного юридического лица в части исполнения обязанности по уплате налогов признается присоединившее его юридическое лицо.

При *разделении* юридические лица, возникшие в результате такого разделения, признаются правопреемниками реорганизованного юридического лица в части исполнения обязанности по уплате налогов.

При *наличии нескольких правопреемников* доля участия каждого из них в исполнении обязанностей реорганизованного юридического лица по уплате налогов определяется в порядке, предусмотренном гражданским законодательством.

При *выделении из состава юридического лица* одного или нескольких юридических лиц правопреемства по отношению к реорганизованному юридическому лицу в части исполнения его обязанностей по уплате налогов (пеней, штрафов) не возникает. Если в результате выделения из состава юридического лица одного или нескольких юридических лиц налогоплательщик не имеет возможности исполнить в полном объеме обязанность по уплате налогов (пеней, штрафов) и такая реорганизация была направлена на неисполнение обязанности по уплате налогов (пеней, штрафов), то по решению суда выделившиеся юридические лица могут солидарно исполнять обязанность по уплате налогов (пеней, штрафов) реорганизованного лица.

При *преобразовании* одного юридического лица в другое правопреемником реорганизованного юридического лица в части исполнения обязанностей по уплате налогов признается вновь возникшее юридическое лицо.

При отсутствии у реорганизуемого юридического лица задолженности по исполнению обязанности по уплате налога, а также по уплате пеней и штрафов сумма излишне уплаченного этим юридическим лицом или излишне взысканного налога (пеней, штрафов) подлежит возврату его правопреемнику (правопреемникам) не позднее одного месяца со дня подачи правопреемником (правопреемниками) заявления. При этом сумма излишне уплаченного налога (пеней, штрафов) юридическим лицом или излишне взысканного налога (пеней, штрафов) до его реорганизации возвращается правопреемнику (правопреемникам) реорганизованного юридического лица в соответствии с долей каждого правопреемника, определяемой на основании разделительного баланса.

Эти правила применяются также:

- в отношении исполнения обязанности по уплате сбора при реорганизации юридического лица;
- при определении правопреемника (правопреемников) иностранной организации, реорганизованной в соответствии с законодательством иностранного государства;
- при уплате налогов в связи с перемещением товаров через таможенную границу ТС.

## **7.2. Изменение срока уплаты налога (сбора, пени, штрафа)**

Изменением срока уплаты налога и сбора признается перенос установленного срока уплаты налога и сбора на более поздний срок.

*Изменение срока уплаты* налога и сбора допускается исключительно в порядке, установленном НК РФ.

Изменение срока уплаты государственной пошлины осуществляется с учетом особенностей, предусмотренных гл. 25.3 «Государственная пошлина» НК РФ.

Изменение срока уплаты налога и сбора осуществляется в следующих формах:

- а) отсрочки;
- б) рассрочки;
- в) инвестиционного налогового кредита.

*Органами*, в компетенцию которых входит *принятие решений об изменении* сроков уплаты налогов и сборов (далее – уполномоченные органы), являются:

- 1) по федеральным налогам и сборам – ФНС России (за исключением налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу ТС, государственной пошлины);
- 2) по региональным и местным налогам – налоговые органы по месту нахождения (жительства) заинтересованного лица. Решения об изменении сроков уплаты налогов принимаются по согласованию с соответствующи-

ми финансовыми органами субъектов РФ, муниципальных образований (за исключением федеральных налогов или сборов, подлежащих зачислению в федеральный бюджет и (или) бюджеты субъектов РФ, местные бюджеты);

3) по налогам, подлежащим уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу ТС, – ФТС России или уполномоченные таможенные органы;

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

- по федеральным налогам и сборам – ФНС России (за исключением нижеуказанных случаев);
- по региональным и местным налогам – налоговые органы по месту нахождения (жительства) заинтересованного лица. Решения об изменении сроков уплаты налогов принимаются по согласованию с соответствующими финансовыми органами субъектов РФ, муниципальных образований;
- по налогам, подлежащим уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу ТС, – ФТС России или уполномоченные таможенные органы;
- по государственной пошлине – органы (должностные лица), уполномоченные совершать юридически значимые действия, за которые подлежит уплате государственная пошлина;
- по налогу на доходы физических лиц, подлежащему уплате физическими лицами, не являющимися индивидуальными предпринимателями, в части доходов, при получении которых налог не удерживается налоговыми агентами, – налоговые органы по месту жительства этих лиц. Решения об изменении сроков уплаты налога с указанных доходов принимаются в части сумм, подлежащих зачислению в бюджеты субъектов РФ, местные бюджеты, по согласованию с финансовыми органами соответствующих субъектов РФ и муниципальных образований;
- по налогу на прибыль организаций по налоговой ставке, установленной для зачисления указанного налога в бюджеты субъектов РФ, и региональным налогам в части решений об изменении сроков уплаты указанных налогов в форме инвестиционного налогового кредита – органы, уполномоченные на это законодательством субъектов РФ.

*При отсрочке или рассрочке по уплате федеральных налогов в части, зачисляемой в федеральный бюджет, на срок более одного года, но не превышающий три года, решение об изменении сроков уплаты федеральных налогов и сборов принимается Правительством РФ.*

В определенных случаях решение об изменении сроков уплаты федеральных налогов принимается министром финансов Российской Федерации.

*Отсрочка или рассрочка по уплате налога* представляет собой изменение срока уплаты налога при наличии нижеперечисленных оснований *на срок, не превышающий один год*, соответственно с единовременной или поэтапной уплатой суммы задолженности.

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

Отсрочка или рассрочка по уплате федеральных налогов на срок, не превышающий пять лет, может быть предоставлена по решению министра финансов РФ.

Отсрочка или рассрочка по уплате налога может быть предоставлена заинтересованному лицу, финансовое положение которого не позволяет уплатить этот налог в установленный срок, однако имеются достаточные основания полагать, что возможность уплаты указанным лицом такого налога возникнет в течение срока, на который предоставляется отсрочка или рассрочка, при наличии хотя бы одного из следующих оснований:

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

2) непредоставление (несвоевременное предоставление) бюджетных ассигнований и (или) лимитов бюджетных обязательств заинтересованному лицу и (или) недоведение (несвоевременное доведение) предельных объемов финансирования расходов до заинтересованного лица – получателя бюджетных средств в объеме, достаточном для своевременного исполнения этим лицом обязанности по уплате налога, а также неперечисление (несвоевременное перечисление) заинтересованному лицу из бюджета в объеме, достаточном для своевременного исполнения этим лицом обязанности по уплате налога, денежных средств, в том числе в счет оплаты оказанных этим лицом услуг (выполненных работ, поставленных товаров) для государственных, муниципальных нужд;

3) угроза возникновения признаков несостоятельности (банкротства) заинтересованного лица в случае единовременной уплаты им налога;

4) имущественное положение физического лица (без учета имущества, на которое в соответствии с законодательством РФ не может быть обращено взыскание) исключает возможность единовременной уплаты налога;

5) производство и (или) реализация товаров, работ или услуг заинтересованным лицом носит сезонный характер;

б) наличие оснований для предоставления отсрочки или рассрочки по уплате налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через

таможенную границу ТС, установленных таможенным законодательством ТС и законодательством РФ о таможенном деле.

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

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

Законами субъектов РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований могут быть установлены дополнительные основания и иные условия предоставления отсрочки и рассрочки уплаты соответственно региональных и местных налогов, пеней и штрафов.

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

*Инвестиционный налоговый кредит* (далее по тексту – ИНК) представляет собой такое изменение срока уплаты налога, при котором организации предоставляется возможность в течение определенного срока и в определенных пределах уменьшать свои платежи по налогу с последующей поэтапной уплатой суммы кредита и начисленных процентов.

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

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

2) осуществление этой организацией внедренческой или инновационной деятельности, в том числе создание новых или совершенствование применяемых технологий, создание новых видов сырья или материалов;

3) выполнение этой организацией особо важного заказа по социально-экономическому развитию региона или предоставление ею особо важных услуг населению;

4) выполнение организацией государственного оборонного заказа;

5) осуществление этой организацией инвестиций в создание объектов, имеющих наивысший класс энергетической эффективности, в том числе



многоквартирных домов, и (или) относящихся к возобновляемым источникам энергии, и (или) относящихся к объектам по производству тепловой энергии, электрической энергии, имеющим коэффициент полезного действия более чем 57 %, и (или) иных объектов, технологий, имеющих высокую энергетическую эффективность, в соответствии с перечнем, утвержденным Правительством РФ.

Основания для получения ИНК должны быть *документально подтверждены* заинтересованной организацией.

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

Копия договора представляется организацией в налоговый орган по месту ее учета в пятидневный срок со дня заключения договора.

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

### **7.3. Способы обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов. Зачет и возврат излишне уплаченных или излишне взысканных сумм**

Способы обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов или сборов, порядок и условия их применения устанавливаются НК РФ.

Исполнение обязанности по уплате налогов и сборов может обеспечиваться следующими способами:

- а) залогом имущества;
- б) поручительством;
- в) пеней;
- г) приостановлением операций по счетам в банке;
- д) наложением ареста на имущество налогоплательщика.

*Сумма излишне уплаченного налога подлежит зачету* в счет предстоящих платежей налогоплательщика по этому или иным налогам, погашения недоимки по иным налогам, задолженности по пеням и штрафам за налоговые правонарушения либо возврату налогоплательщику.

*Зачет сумм излишне уплаченных федеральных налогов и сборов, региональных и местных налогов* производится по соответствующим видам налогов и сборов, а также по пеням, начисленным по соответствующим налогам и сборам.

Зачет или возврат суммы излишне уплаченного налога производится налоговым органом по месту учета налогоплательщика, если иное не пре-

дусмотрено НК РФ, без начисления процентов на эту сумму, если иное не установлено НК РФ.

Сумма излишне уплаченного налога подлежит возврату по письменному заявлению налогоплательщика в течение одного месяца со дня получения налоговым органом такого заявления. Возврат налогоплательщику суммы излишне уплаченного налога при наличии у него недоимки по иным налогам соответствующего вида или задолженности по соответствующим пеням, а также штрафам, подлежащим взысканию в случаях, предусмотренных НК РФ, производится только после зачета суммы излишне уплаченного налога в счет погашения недоимки (задолженности).

Сумма излишне взысканного налога подлежит возврату налогоплательщику в следующем порядке.

Возврат налогоплательщику суммы излишне взысканного налога при наличии у него недоимки по иным налогам соответствующего вида или задолженности по соответствующим пеням, а также штрафам, подлежащим взысканию в случаях, предусмотренных НК РФ, производится только после зачета этой суммы в счет погашения указанной недоимки (задолженности) в соответствии со ст. 78 НК РФ.

В случае, если предусмотренные проценты уплачены налогоплательщику не в полном объеме, налоговый орган принимает решение о возврате оставшейся суммы процентов, рассчитанной исходя из даты фактического возврата налогоплательщику, суммы излишне взысканного налога, в течение трех дней со дня получения уведомления территориального органа Федерального казначейства о дате возврата и сумме возвращенных налогоплательщику денежных средств. До истечения этого срока поручение на возврат оставшейся суммы процентов, оформленное на основании решения налогового органа о возврате этой суммы, подлежит направлению налоговым органом в территориальный орган Федерального казначейства для осуществления возврата.

Возврат суммы излишне взысканного налога и уплата начисленных процентов производятся в валюте РФ.

Эти правила применяются также в отношении зачета или возврата сумм излишне взысканных авансовых платежей, сборов, пеней, штрафа и распространяются на налоговых агентов и плательщиков сборов, а также применяются в отношении возврата или зачета излишне взысканных сумм государственной пошлины с учетом особенностей, установленных гл. 25.3 «Государственная пошлина» НК РФ.

## Тема 8

# НАЛОГОВАЯ ДЕКЛАРАЦИЯ И НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ

### 8.1. Налоговая декларация

## 8.2. Налоговый контроль

### 8.1. Налоговая декларация

*Налоговая декларация* представляет собой письменное заявление или заявление, составленное в электронном виде и переданное по телекоммуникационным каналам связи с применением электронной цифровой подписи, налогоплательщика об объектах налогообложения, о полученных доходах и произведенных расходах, об источниках доходов, о налоговой базе, налоговых льготах, об исчисленной сумме налога и (или) о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты налога.

Налоговый агент представляет в налоговые органы расчеты, предусмотренные частью второй НК РФ применительно к конкретному налогу.

Не подлежат представлению в налоговые органы налоговые декларации (расчеты) по тем налогам, по которым налогоплательщики освобождены от обязанности по их уплате в связи с применением специальных налоговых режимов, в части деятельности, осуществление которой влечет применение специальных налоговых режимов, либо имущества, используемого для осуществления такой деятельности.

Лицо, признаваемое налогоплательщиком по одному или нескольким налогам, не осуществляющее операций, в результате которых происходит движение денежных средств на его счетах в банках (в кассе организации), и не имеющее по этим налогам объектов налогообложения, представляет по данным налогам *единую (упрощенную) налоговую декларацию*. Форма единой (упрощенной) налоговой декларации и порядок ее заполнения утверждаются ФНС России по согласованию с Минфином России. Единая (упрощенная) налоговая декларация представляется в налоговый орган по месту нахождения организации или месту жительства физического лица не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшими кварталом, полугодием, 9 месяцами, календарным годом.

Налоговая декларация (расчет) представляется в налоговый орган по месту учета налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента).

Налогоплательщики, среднесписочная численность работников которых за предшествующий календарный год превышает 100 человек, а также вновь созданные (в том числе при реорганизации) организации, численность работников которых превышает указанный предел, представляют налоговые декларации (расчеты) в налоговый орган по установленным форматам в электронном виде, если иной порядок представления информации, отнесенной к государственной тайне, не предусмотрен законодательством РФ.

*Налоговый орган* не вправе *отказать* в принятии налоговой декларации (расчета), представленной налогоплательщиком (плательщиком сборов, налоговым агентом) по установленной форме (установленному фор-

мату), и обязан проставить по просьбе налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) на копии налоговой декларации (копии расчета) отметку о принятии и дату ее получения при получении налоговой декларации (расчета) на бумажном носителе либо передать налогоплательщику (плательщику сбора, налоговому агенту) квитанцию о приеме в электронном виде – при получении налоговой декларации (расчета) по телекоммуникационным каналам связи.

При представлении налоговой декларации (расчета) в электронном виде копия документа, подтверждающего полномочия представителя на подписание налоговой декларации (расчета), может быть представлена в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи.

В налоговую декларацию включаются следующие сведения:

- 1) вид документа: первичный (корректирующий);
- 2) наименование налогового органа;
- 3) место нахождения организации (ее обособленного подразделения) или место жительства физического лица;
- 4) фамилия, имя, отчество физического лица или полное наименование организации (ее обособленного подразделения);
- 5) номер контактного телефона налогоплательщика.

При обнаружении налогоплательщиком в поданной им в налоговый орган налоговой декларации недостоверных сведений, а также ошибок, *не приводящих* к занижению суммы налога, подлежащей уплате, налогоплательщик *вправе* внести необходимые изменения в налоговую декларацию и представить в налоговый орган уточненную налоговую декларацию в установленном порядке. При этом:

- уточненная налоговая декларация, представленная после истечения установленного срока подачи декларации, не считается представленной с нарушением срока;

- если уточненная налоговая декларация представляется в налоговый орган до истечения срока подачи налоговой декларации, она считается поданной в день подачи уточненной налоговой декларации;

- если уточненная налоговая декларация представляется в налоговый орган после истечения срока подачи налоговой декларации, но до истечения срока уплаты налога, то налогоплательщик освобождается от ответственности, если уточненная налоговая декларация была представлена до момента, когда налогоплательщик узнал об обнаружении налоговым органом факта неотражения или неполноты отражения сведений в налоговой декларации, а также ошибок, приводящих к занижению подлежащей уплате суммы налога, либо о назначении выездной налоговой проверки. Если уточненная налоговая декларация представляется в налоговый орган после истечения срока подачи налоговой декларации и срока уплаты налога, то налогоплательщик освобождается от ответственности в случаях:

- представления уточненной налоговой декларации до момента, когда налогоплательщик узнал об обнаружении налоговым органом неотражения или неполноты отражения сведений в налоговой декларации, а также ошибок, приводящих к занижению подлежащей уплате суммы налога, либо о назначении выездной налоговой проверки по данному налогу за данный период, при условии, что до представления уточненной налоговой декларации он уплатил недостающую сумму налога и соответствующие ей пени;
- представления уточненной налоговой декларации после проведения выездной налоговой проверки за соответствующий налоговый период, по результатам которой не были обнаружены неотражение или неполнота отражения сведений в налоговой декларации, а также ошибки, приводящие к занижению подлежащей уплате суммы налога.

При обнаружении *налоговым агентом* в поданном им в налоговый орган расчете факта неотражения или неполноты отражения сведений, а также ошибок, приводящих к занижению или завышению суммы налога, подлежащей перечислению, налоговый агент обязан внести необходимые изменения и представить в налоговый орган уточненный расчет в установленном порядке. Уточненный расчет, представляемый налоговым агентом в налоговый орган, должен содержать данные только в отношении тех налогоплательщиков, в отношении которых обнаружены факты неотражения или неполноты отражения сведений, а также ошибки, приводящие к занижению суммы налога.

## 8.2. Налоговый контроль

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

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

- а) налоговых проверок;
- б) получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора;
- в) проверки данных учета и отчетности;
- г) осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли);
- д) в других формах, предусмотренных НК РФ.

В целях проведения налогового контроля *организации и физические лица* подлежат постановке на учет в налоговых органах соответственно по месту нахождения организации, месту нахождения ее обособленных под-

разделений, месту жительства физического лица, а также по месту нахождения принадлежащих им недвижимого имущества и транспортных средств и по иным основаниям, предусмотренным НК РФ.

Минфин России вправе определять особенности учета в налоговых органах крупнейших налогоплательщиков, а также организаций, получивших статус участников проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов в соответствии с Федеральным законом от 28 сентября 2010 г. № 244-ФЗ «Об инновационном центре “Сколково”».

Постановка на учет в налоговых органах российской организации по месту нахождения организации, месту нахождения ее филиала, представительства, иностранной некоммерческой неправительственной организации по месту осуществления ею деятельности на территории РФ через отделение, а также индивидуального предпринимателя по месту его жительства осуществляется на основании сведений, содержащихся соответственно в Едином государственном реестре юридических лиц (ЕГРЮЛ), Едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей (ЕГРИП).

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

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 п. 1–6 и 8 ст. 85 НК РФ, либо на основании заявления физического лица.

Налоговый орган, осуществивший постановку на учет вновь созданной российской организации или индивидуального предпринимателя, обязан выдать российской организации свидетельство о постановке на учет в налоговом органе, индивидуальному предпринимателю – свидетельство о постановке на учет в налоговом органе (если ранее указанное свидетельство не выдавалось) и уведомление о постановке на учет в налоговом органе, подтверждающее постановку на учет в налоговом органе физического лица в качестве индивидуального предпринимателя.

Налоговый орган обязан осуществить постановку на учет (снятие с учета) организации и физического лица по иным основаниям, предусмотренным НК РФ, в течение пяти дней со дня получения соответствующего заявления или сведений, сообщенных органами, указанными в ст. 85 НК РФ, и в тот же срок выдать уведомление о постановке на учет (уведомление об снятии с учета) в налоговом органе.

На основе данных учета ФНС России ведет Единый государственный реестр налогоплательщиков в порядке, установленном Минфином России.

Сведения о налогоплательщике с момента постановки его на учет в налоговом органе являются налоговой тайной.

Организации – налоговые агенты, не учтенные в качестве налогоплательщиков, подлежат учету в налоговых органах по месту своего нахождения в порядке, предусмотренном НК РФ для организаций-налогоплательщиков.

В ст. 86 НК РФ установлены обязанности банков, связанные с учетом налогоплательщиков. Банки открывают счета организациям, индивидуальным предпринимателям только при предъявлении свидетельства о постановке на учет в налоговом органе. Банки обязаны выдавать налоговым органам справки о наличии счетов в банке и (или) об остатках денежных средств на счетах, выписки по операциям на счетах организаций (индивидуальных предпринимателей) в соответствии с законодательством РФ в течение трех дней со дня получения мотивированного запроса налогового органа.

Справки о наличии счетов и (или) об остатках денежных средств на счетах, а также выписки по операциям на счетах организаций (индивидуальных предпринимателей) в банке могут быть запрошены налоговыми органами в случаях проведения мероприятий налогового контроля у этих организаций (индивидуальных предпринимателей).

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

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

Целью камеральной и выездной налоговых проверок является контроль за соблюдением налогоплательщиком, плательщиком сборов или налоговым агентом законодательства о налогах и сборах.

*Камеральная налоговая проверка* проводится *по месту нахождения налогового органа* на основе налоговых деклараций (расчетов) и документов, представленных налогоплательщиком, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа.

Камеральная налоговая проверка проводится уполномоченными должностными лицами налогового органа в соответствии с их служебными обязанностями *без какого-либо специального решения руководителя налогового органа* в течение трех месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации (расчета).

Если камеральной налоговой проверкой выявлены ошибки в налоговой декларации (расчете) и (или) противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, либо выявлены несоответствия сведений, представленных налогоплательщиком, сведениям, содержащимся в документах, имеющихся у налогового органа, и полученным

им в ходе налогового контроля, об этом сообщается налогоплательщику с требованием представить в течение пяти дней необходимые пояснения или внести соответствующие исправления в установленный срок.

Налогоплательщик, представляющий в налоговый орган пояснения относительно выявленных ошибок в налоговой декларации (расчете) и (или) противоречий между сведениями, содержащимися в представленных документах, вправе дополнительно представить в налоговый орган выписки из регистров налогового и (или) бухгалтерского учета и (или) иные документы, подтверждающие достоверность данных, внесенных в налоговую декларацию (расчет).

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

В случае, если до окончания камеральной налоговой проверки налогоплательщиком представлена уточненная налоговая декларация (расчет) в порядке, предусмотренном ст. 81 НК РФ, камеральная налоговая проверка ранее поданной декларации (расчета) прекращается и начинается новая камеральная налоговая проверка на основе уточненной налоговой декларации (расчета). Прекращение камеральной налоговой проверки означает прекращение всех действий налогового органа в отношении ранее поданной налоговой декларации (расчета). При этом документы (сведения), полученные налоговым органом в рамках прекращенной камеральной налоговой проверки, могут быть использованы при проведении мероприятий налогового контроля в отношении налогоплательщика.

Эти правила распространяются также на плательщиков сборов, налоговых агентов, если иное не предусмотрено НК РФ.

*Выездная налоговая проверка проводится на территории (в помещении) налогоплательщика на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа.* В случае если у налогоплательщика отсутствует возможность предоставить помещение для проведения выездной налоговой проверки, выездная налоговая проверка может проводиться по месту нахождения налогового органа.

Решение о проведении выездной налоговой проверки выносит налоговый орган по месту нахождения организации или по месту жительства физического лица. Решение о проведении выездной налоговой проверки организации, отнесенной в установленном порядке к категории крупнейших налогоплательщиков, выносит налоговый орган, осуществивший постановку этой организации на учет в качестве крупнейшего налогоплательщика. Решение о про-



ведении выездной налоговой проверки организации, получившей статус участника проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов в соответствии с Федеральным законом «Об инновационном центре “Сколково”», выносит налоговый орган, осуществивший постановку этой организации на учет в налоговом органе.

Решение о проведении выездной налоговой проверки должно содержать следующие сведения:

- полное и сокращенное наименования либо фамилию, имя, отчество налогоплательщика;
- предмет проверки, то есть налоги, правильность исчисления и уплаты которых подлежит проверке;
- периоды, за которые проводится проверка;
- должности, фамилии и инициалы сотрудников налогового органа, которым поручается проведение проверки.

Форма решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о проведении выездной налоговой проверки утверждается ФНС России.

Выездная налоговая проверка в отношении одного налогоплательщика может проводиться по одному или нескольким налогам. Предметом выездной налоговой проверки является правильность исчисления и своевременность уплаты налогов. В рамках выездной налоговой проверки может быть проверен период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки, если иное не предусмотрено ст. 89 НК РФ.

*Налоговые органы не вправе проводить две и более выездные налоговые проверки по одним и тем же налогам за один и тот же период.* Налоговые органы не вправе проводить в отношении одного налогоплательщика более двух выездных налоговых проверок в течение календарного года, за исключением случаев принятия решения руководителем федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, о необходимости проведения выездной налоговой проверки налогоплательщика сверх указанного ограничения. При назначении повторной выездной налоговой проверки эти ограничения не действуют.

При определении количества выездных налоговых проверок налогоплательщика не учитывается количество проведенных самостоятельных выездных налоговых проверок его филиалов и представительств.

*Выездная налоговая проверка не может продолжаться более двух месяцев. Указанный срок может быть продлен до четырех месяцев, а в исключительных случаях – до шести месяцев.* Основания и порядок продления срока проведения выездной налоговой проверки устанавливаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов (ФНС России).

В рамках выездной налоговой проверки налоговый орган вправе проверять деятельность филиалов и представительств налогоплательщика.

Налоговый орган вправе проводить *самостоятельную* выездную налоговую проверку филиалов и представительств по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты региональных и (или) местных налогов.

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

1) для истребования документов о налогоплательщике, плательщике сборов и налоговом агенте или информации о конкретных сделках;

2) получения информации от иностранных государственных органов в рамках международных договоров РФ;

3) проведения экспертиз;

4) перевода на русский язык документов, представленных налогоплательщиком на иностранном языке.

Приостановление проведения выездной налоговой проверки для истребования документов (информации) допускается не более одного раза по каждому лицу, у которого истребуются документы.

Приостановление и возобновление проведения выездной налоговой проверки оформляются соответствующим решением руководителя (заместителя руководителя) налогового органа, проводящего указанную проверку.

На период действия срока приостановления проведения выездной налоговой проверки приостанавливаются действия налогового органа по истребованию документов у налогоплательщика, которому в этом случае возвращаются все подлинники, истребованные при проведении проверки, за исключением документов, полученных в ходе проведения выемки, а также приостанавливаются действия налогового органа на территории (в помещении) налогоплательщика, связанные с указанной проверкой.

*Повторной выездной налоговой проверкой* налогоплательщика признается выездная налоговая проверка, проводимая независимо от времени проведения предыдущей проверки по тем же налогам и за тот же период. При проведении повторной выездной налоговой проверки может быть проверен период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении повторной выездной налоговой проверки.

Повторная выездная налоговая проверка налогоплательщика может проводиться:

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

2) налоговым органом, ранее проводившим проверку, на основании решения его руководителя (заместителя руководителя) – в случае представления налогоплательщиком уточненной налоговой декларации, в кото-

рой указана сумма налога в размере, меньшем ранее заявленного. В рамках этой повторной выездной налоговой проверки проверяется период, за который представлена уточненная налоговая декларация.

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

Налогоплательщик обязан обеспечить возможность должностных лиц налоговых органов, проводящих выездную налоговую проверку, ознакомиться с документами, связанными с исчислением и уплатой налогов. При проведении выездной налоговой проверки у налогоплательщика могут быть истребованы необходимые для проверки документы. Ознакомление должностных лиц налоговых органов с подлинниками документов допускается только на территории налогоплательщика, за исключением случаев проведения выездной налоговой проверки по месту нахождения налогового органа, а также случаев выемки документов на основании мотивированного постановления должностного лица налогового органа, осуществляющего выездную налоговую проверку.

При необходимости уполномоченные должностные лица налоговых органов, осуществляющие выездную налоговую проверку, могут проводить инвентаризацию имущества налогоплательщика, а также производить осмотр производственных, складских и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения.

При наличии у осуществляющих выездную налоговую проверку должностных лиц достаточных оснований полагать, что документы, свидетельствующие о совершении правонарушений, могут быть уничтожены, сокрыты, изменены или заменены, производится *выемка* этих документов в установленном НК РФ порядке.

В последний день проведения выездной налоговой проверки проверяющий обязан составить *справку о проведенной проверке*, в которой фиксируются предмет проверки и сроки ее проведения, и вручить ее налогоплательщику или его представителю. В случае, если налогоплательщик (его представитель) уклоняется от получения справки о проведенной проверке, указанная справка направляется налогоплательщику заказным письмом по почте.

В НК РФ для осуществления налогового контроля предусмотрены нормы, регламентирующие: а) участие свидетеля для дачи показаний; б) привлечение специалиста, обладающего специальными знаниями и навыками; в) участие переводчика; г) участие понятых. В необходимых случаях для участия в проведении конкретных действий по осуществлению

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

Издержки, связанные с осуществлением налогового контроля, состоят из сумм, выплачиваемых свидетелям, переводчикам, специалистам, экспертам и понятым налоговыми органами, а также судебных издержек. Порядок выплаты и размеры сумм, подлежащих выплате, устанавливаются Правительством РФ и финансируются из федерального бюджета.

Должностные лица налоговых органов, непосредственно проводящие налоговую проверку, могут производить *осмотр* используемых для осуществления предпринимательской деятельности территорий или помещения проверяемого лица либо осмотр объектов налогообложения для определения соответствия фактических данных об указанных объектах документальным данным, представленным проверяемым лицом.

Должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, вправе *истребовать у проверяемого лица* необходимые для проверки документы. Требование о представлении документов может быть передано руководителю (законному или уполномоченному представителю) организации или физическому лицу (его законному или уполномоченному представителю) лично под расписку или передано в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи. Если указанными способами требование о представлении документов передать невозможно, оно направляется по почте заказным письмом и считается полученным по истечении шести дней с даты направления заказного письма.

Документы, которые были истребованы в ходе налоговой проверки, представляются в течение 10 дней со дня получения соответствующего требования. Отказ проверяемого лица от представления запрашиваемых при проведении налоговой проверки документов или непредставление их в установленные сроки признаются налоговым правонарушением и влекут ответственность, предусмотренную ст. 126 НК РФ. В случае такого отказа или непредставления указанных документов в установленные сроки должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, производит выемку необходимых документов.

В ходе проведения налоговой проверки, иных мероприятий налогового контроля налоговые органы не вправе истребовать у проверяемого лица документы, ранее представленные в налоговые органы при проведении камеральных или выездных налоговых проверок данного проверяемого лица. Указанное ограничение не распространяется на случаи, когда документы ранее представлялись в налоговый орган в виде подлинников, возвращенных впоследствии проверяемому лицу, а также на случаи, когда документы, представленные в налоговый орган, были утрачены вследствие непреодолимой силы.

*Выемка документов и предметов* производится на основании мотивированного постановления должностного лица налогового органа, осуществляющего выездную налоговую проверку. Указанное постановление подлежит утверждению руководителем (его заместителем) соответствующего налогового органа.

До начала выемки должностное лицо налогового органа предъявляет постановление о производстве выемки и разъясняет присутствующим лицам их права и обязанности.

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

Все изымаемые документы и предметы предъявляются понятым и другим лицам, участвующим в производстве выемки, и в случае необходимости упаковываются на месте выемки.

По результатам *выездной налоговой проверки* в течение двух месяцев со дня составления справки о проведенной выездной налоговой проверке уполномоченными должностными лицами налоговых органов должен быть составлен в установленной форме *акт налоговой проверки*.

В случае выявления нарушений законодательства о налогах и сборах в ходе проведения *камеральной налоговой проверки* должностными лицами налогового органа, проводящими указанную проверку, должен быть составлен *акт налоговой проверки* по установленной форме в течение 10 дней после окончания камеральной налоговой проверки.

Акт налоговой проверки подписывается лицами, проводившими соответствующую проверку, и лицом, в отношении которого проводилась эта проверка (его представителем). Об отказе лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка, или его представителя подписать акт делается соответствующая запись в акте налоговой проверки.

Форма и требования к составлению акта налоговой проверки устанавливаются ФНС России.

К акту налоговой проверки прилагаются документы, подтверждающие факты нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленные в ходе проверки. При этом документы, полученные от лица, в отношении которого проводилась проверка, к акту проверки не прилагаются. Документы, содержащие не подлежащие разглашению налоговым органом сведения, составляющие банковскую, налоговую или иную охраняемую законом тайну третьих лиц, а также персональные данные физических лиц, прилагаются в виде заверенных налоговым органом выписок.

Лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка (его представитель), в случае несогласия с фактами, изложенными в акте налоговой проверки, а также с выводами и предложениями проверяющих в те-

чение 15 дней со дня получения акта налоговой проверки вправе представить в соответствующий налоговый орган письменные возражения по указанному акту в целом или по его отдельным положениям. При этом налогоплательщик вправе приложить к письменным возражениям или в согласованный срок передать в налоговый орган документы (их заверенные копии), подтверждающие обоснованность своих возражений.

Дела о *выявленных в ходе камеральной или выездной налоговой проверки* налоговых правонарушениях рассматриваются в следующем порядке.

Акт налоговой проверки, другие материалы налоговой проверки и дополнительных мероприятий налогового контроля, в ходе которых были выявлены нарушения законодательства о налогах и сборах, а также представленные проверяемым лицом (его представителем) письменные возражения по указанному акту должны быть рассмотрены руководителем (заместителем руководителя) налогового органа, проводившего налоговую проверку, и решение по ним должно быть принято в течение 10 дней со дня истечения срока, указанного в п. 6 ст. 100 НК РФ (15 дней со дня получения акта налоговой проверки). Указанный срок может быть продлен, но не более чем на один месяц.

Руководитель (заместитель руководителя) налогового органа извещает о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки лицо, в отношении которого проводилась эта проверка. Неявка лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка (его представителя), извещенного надлежащим образом о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки, не является препятствием для рассмотрения материалов налоговой проверки, за исключением тех случаев, когда участие этого лица будет признано руководителем (заместителем руководителя) налогового органа обязательным для рассмотрения этих материалов.

При рассмотрении материалов налоговой проверки исследуются представленные доказательства, в том числе документы, ранее истребованные у лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка, документы, представленные в налоговые органы при проведении камеральных или выездных налоговых проверок данного лица, и иные документы, имеющиеся у налогового органа.

В ходе рассмотрения материалов налоговой проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа:

- 1) устанавливает, совершало ли лицо, в отношении которого был составлен акт налоговой проверки, нарушение законодательства о налогах и сборах;
- 2) устанавливает, образуют ли выявленные нарушения состав налогового правонарушения;
- 3) устанавливает, имеются ли основания для привлечения лица к ответственности за совершение налогового правонарушения;

4) выявляет обстоятельства, исключаящие вину лица в совершении налогового правонарушения, либо обстоятельства, смягчающие или отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения.

В случае необходимости получения дополнительных доказательств для подтверждения факта совершения нарушений законодательства о налогах и сборах или отсутствия таковых руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе вынести решение о проведении в срок, не превышающий один месяц, *дополнительных мероприятий налогового контроля*. В решении о назначении дополнительных мероприятий налогового контроля излагаются обстоятельства, вызвавшие необходимость проведения таких дополнительных мероприятий, указываются срок и конкретная форма их проведения. В качестве дополнительных мероприятий налогового контроля может проводиться:

- истребование необходимых для проверки документов у проверяемого лица;
- истребование документов (информации) у контрагента или у иных лиц, располагающих документами (информацией), касающимися деятельности проверяемого налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента);
- допрос свидетеля;
- проведение экспертизы.

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

- 1) о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения;
- 2) об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

В *решении о привлечении к ответственности* за совершение налогового правонарушения излагаются обстоятельства совершенного привлекаемым к ответственности лицом налогового правонарушения так, как они установлены проведенной проверкой, со ссылкой на документы и иные сведения, подтверждающие указанные обстоятельства, доводы, приводимые лицом, в отношении которого проводилась проверка, в свою защиту, и результаты проверки этих доводов, решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за конкретные налоговые правонарушения с указанием статей НК РФ, предусматривающих данные правонарушения, и применяемые меры ответственности. В решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения указываются размер выявленной недоимки и соответствующих пеней, а также подлежащий уплате штраф.

В *решении об отказе в привлечении к ответственности* за совершение налогового правонарушения излагаются обстоятельства, послужившие основанием для такого отказа.

В решении об отказе в привлечении к ответственности за налоговые правонарушения могут быть указаны размер недоимки, если эта недоимка была выявлена в ходе проверки, и сумма соответствующих пеней.

В решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения либо в решении об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения указываются срок, в течение которого лицо, в отношении которого вынесено решение, вправе обжаловать указанное решение, порядок обжалования решения в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу), а также наименование органа, его место нахождения, другие необходимые сведения.

Решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения должны быть вручены в течение пяти дней после вынесения и вступают в силу по истечении 10 дней со дня вручения лицу (его представителю), в отношении которого было вынесено соответствующее решение. При этом соответствующее решение должно быть вручено в течение пяти дней после дня его вынесения. В случае если решение вручить невозможно, оно направляется налогоплательщику по почте заказным письмом и считается полученным по истечении шести дней с даты направления заказного письма.

В случае подачи апелляционной жалобы на решение налогового органа в установленном порядке указанное решение вступает в силу со дня его утверждения вышестоящим налоговым органом полностью или в части.

После вынесения решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения руководитель (заместитель руководителя) налогового органа *вправе* принять *обеспечительные меры*, направленные на обеспечение возможности исполнения указанного решения.

Обеспечительными мерами могут быть:

*1) запрет на отчуждение (передачу в залог) имущества налогоплательщика без согласия налогового органа. Предусмотренный запрет на отчуждение (передачу в залог) производится последовательно в отношении:*

- недвижимого имущества, в том числе не участвующего в производстве продукции (работ, услуг);
- транспортных средств, ценных бумаг, предметов дизайна служебных помещений;
- иного имущества, за исключением готовой продукции, сырья и материалов;
- готовой продукции, сырья и материалов.

При этом запрет на отчуждение (передачу в залог) имущества каждой последующей группы применяется в случае, если совокупная стоимость



имущества из предыдущих групп, определяемая по данным бухгалтерского учета, меньше общей суммы недоимки, пеней и штрафов, подлежащей уплате на основании решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения;

2) *приостановление операций по счетам в банке в установленном порядке.* Приостановление операций по счетам в банке в порядке принятия обеспечительных мер может применяться только после наложения запрета на отчуждение (передачу в залог) имущества и в случае, если совокупная стоимость такого имущества по данным бухгалтерского учета меньше общей суммы недоимки, пеней и штрафов, подлежащей уплате на основании решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения. Приостановление операций по счетам в банке допускается в отношении разницы между общей суммой недоимки, пеней и штрафов, указанной в решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решении об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, и стоимостью вышеуказанного имущества, не подлежащего отчуждению (передаче в залог).

По просьбе лица, в отношении которого было вынесено решение о принятии обеспечительных мер, налоговый орган вправе заменить *обеспечительные меры:*

1) на банковскую гарантию, подтверждающую, что банк обязуется уплатить указанную в решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решении об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения сумму недоимки, а также суммы соответствующих пеней и штрафов в случае неуплаты этих сумм принципалом в установленный налоговым органом срок;

2) залог ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, или залог иного имущества, оформленный в установленном порядке;

3) поручительство третьего лица, оформленное в установленном порядке.

При предоставлении налогоплательщиком на сумму, подлежащую уплате в бюджетную систему РФ на основании решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, действующей банковской гарантии банка, включенного в перечень банков, отвечающих установленным требованиям для принятия банковских гарантий в целях налогообложения, налоговый орган не вправе отказать налогоплательщику в замене обеспечительных мер.

Копия решения о принятии обеспечительных мер и копия решения об отмене обеспечительных мер в течение пяти дней после дня его вынесения вручаются лицу, в отношении которого вынесено указанное решение, либо его представителю под расписку или передаются иным способом, свидетельствующим о дате получения налогоплательщиком соответствующего решения. В случае направления копии решения по почте заказным письмом решение считается полученным по истечении шести дней с даты направления заказного письма.

Несоблюдение должностными лицами налоговых органов требований, установленных НК РФ, может являться основанием для отмены решения налогового органа вышестоящим налоговым органом или судом.

Нарушение существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки является основанием для отмены вышестоящим налоговым органом или судом решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения. К таким существенным условиям относится обеспечение возможности лица, в отношении которого проводилась проверка, участвовать в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки лично и (или) через своего представителя и обеспечение возможности налогоплательщика представить объяснения.

Основаниями для отмены указанного решения налогового органа вышестоящим налоговым органом или судом могут являться иные нарушения процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки, если только такие нарушения привели или могли привести к принятию руководителем (заместителем руководителя) налогового органа неправомерного решения.

По выявленным налоговым органом нарушениям, за которые физические лица или должностные лица организаций подлежат привлечению к административной ответственности, уполномоченное должностное лицо налогового органа, проводившее проверку, составляет *протокол об административном правонарушении* в пределах своей компетенции. Рассмотрение дел об этих правонарушениях и применение административных наказаний в отношении физических лиц и должностных лиц организаций, виновных в их совершении, производятся в соответствии с законодательством об административных правонарушениях.

Эти положения распространяются также на плательщиков сборов и налоговых агентов.

*Решение* о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения *может быть обжаловано* в вышестоящий налоговый орган. Порядок, сроки рассмотрения жалобы вышестоящим налоговым органом и принятие решения по ней определяются в установленном НК РФ порядке с учетом следующих положений.

Решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, *не вступившее в силу*, может быть обжаловано в апелляционном порядке путем подачи апелляционной жалобы.

В случае если налоговый орган, вынесший решение о привлечении налогоплательщика (плательщика сборов, налогового агента) – физического лица к ответственности за совершение налогового правонарушения, направил материалы в следственные органы, то не позднее дня, следующего за днем направления материалов, руководитель (заместитель руководителя) налогового органа обязан вынести решение о приостановлении исполнения принятых в отношении этого физического лица решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и решения о взыскании соответствующего налога (сбора), пеней, штрафа. При этом течение сроков взыскания приостанавливается на период приостановления исполнения решения о взыскании соответствующего налога (сбора), пеней, штрафа.

В случае если по итогам рассмотрения материалов будет вынесено постановление об отказе в возбуждении уголовного дела или постановление о прекращении уголовного дела, а также если по соответствующему уголовному делу будет вынесен оправдательный приговор, руководитель (заместитель руководителя) налогового органа не позднее дня, следующего за днем получения уведомления об этих фактах от следственных органов, выносит решение о возобновлении исполнения принятых в отношении этого физического лица решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и решения о взыскании соответствующего налога (сбора), пеней, штрафа.

В случае если действие (бездействие) налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) – физического лица, послужившее основанием для привлечения его к ответственности за совершение налогового правонарушения, стало основанием для вынесения обвинительного приговора в отношении данного физического лица, налоговый орган отменяет вынесенное решение в части привлечения налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) – физического лица к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Следственные органы, получившие от налоговых органов материалы, обязаны направлять в налоговые органы уведомления о результатах рассмотрения этих материалов не позднее дня, следующего за днем принятия соответствующего решения.

*Вступившее в силу* решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, кото-

рое не было обжаловано в апелляционном порядке, может быть обжаловано в вышестоящий налоговый орган.

По ходатайству лица, обжалующего решение налогового органа, вышестоящий налоговый орган вправе приостановить исполнение обжалуемого решения.

Решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения может быть обжаловано в судебном порядке только после обжалования этого решения в вышестоящем налоговом органе. В случае обжалования такого решения в судебном порядке срок для обращения в суд исчисляется со дня, когда лицу, в отношении которого вынесено это решение, стало известно о вступлении его в силу.

Решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения *подлежит исполнению* со дня его вступления в силу.

Обращение соответствующего решения к исполнению возлагается на налоговый орган, вынесший это решение. В случае рассмотрения жалобы вышестоящим налоговым органом в апелляционном порядке вступившее в силу соответствующее решение направляется в налоговый орган, вынесший первоначальное решение, в течение трех дней со дня вступления в силу соответствующего решения.

На основании вступившего в силу решения лицу, в отношении которого вынесено решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, *направляется требование об уплате налога (сбора), соответствующих пеней, а также штрафа* в случае привлечения этого лица к ответственности за налоговое правонарушение.

Дела о *выявленных в ходе иных мероприятий налогового контроля* (за исключением мероприятий в форме камеральной или выездной налоговой проверки) налоговых правонарушениях рассматриваются в следующем порядке (этот порядок не применяется для рассмотрения следующих правонарушений: грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения (ст. 120 НК РФ); неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора) (ст. 122 НК РФ); невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов (ст. 123 НК РФ)).

При обнаружении фактов, свидетельствующих о нарушениях законодательства о налогах и сборах, ответственность за которые установлена НК РФ (за исключением налоговых правонарушений, дела о выявлении которых рассматриваются в порядке, установленном ст. 101 НК РФ), должностным лицом налогового органа в течение 10 дней со дня выявления указан-

ного нарушения должен быть составлен в установленной форме акт, подписываемый этим должностным лицом и лицом, совершившим такое нарушение. Об отказе лица, совершившего нарушение законодательства о налогах и сборах, подписать акт делается соответствующая запись в этом акте. В акте должны быть указаны документально подтвержденные факты нарушения законодательства о налогах и сборах, а также выводы и предложения должностного лица, обнаружившего факты нарушения законодательства о налогах и сборах, по устранению выявленных нарушений и применению налоговых санкций.

Акт вручается лицу, совершившему налоговое правонарушение, под расписку или передается иным способом, свидетельствующим о дате его получения. Если указанное лицо уклоняется от получения указанного акта, должностным лицом налогового органа делается соответствующая отметка в акте и акт направляется этому лицу по почте заказным письмом. В случае направления указанного акта по почте заказным письмом датой вручения этого акта считается шестой день, считая с даты его отправки.

Лицо, совершившее налоговое правонарушение, вправе в случае несогласия с фактами, изложенными в акте, а также с выводами и предложениями должностного лица, обнаружившего факт налогового правонарушения, в течение 10 дней со дня получения акта представить в соответствующий налоговый орган письменные возражения по акту в целом или по его отдельным положениям. При этом указанное лицо вправе приложить к письменным возражениям или в согласованный срок передать в налоговый орган документы (их заверенные копии), подтверждающие обоснованность возражений.

По истечении вышеуказанного срока в течение 10 дней руководитель (заместитель руководителя) налогового органа рассматривает акт, в котором зафиксированы факты нарушения законодательства о налогах и сборах, а также документы и материалы, представленные лицом, совершившим налоговое правонарушение.

Акт рассматривается в присутствии привлекаемого к ответственности лица или его представителя. О времени и месте рассмотрения акта налоговый орган извещает лицо, совершившее нарушение законодательства о налогах и сборах, заблаговременно. Неявка извещенного надлежащим образом лица, привлекаемого к ответственности за совершение налогового правонарушения, или его представителя не лишает возможности руководителя (заместителя руководителя) налогового органа рассмотреть акт в отсутствие этого лица. При рассмотрении акта могут оглашаться составленный акт, иные материалы мероприятий налогового контроля, а также письменные возражения лица, привлекаемого к ответственности за совершение налогового правонарушения. Отсутствие письменных возражений не лишает этого лица права давать свои объяснения на стадии рас-

смотрения акта. При рассмотрении акта заслушиваются объяснения лица, привлекаемого к ответственности, исследуются иные доказательства.

В ходе рассмотрения акта и других материалов мероприятий налогового контроля может быть принято решение о привлечении в случае необходимости к участию в этом рассмотрении свидетеля, эксперта, специалиста.

В ходе рассмотрения акта и других материалов руководитель (заместитель руководителя) налогового органа:

1) устанавливает, допускало ли лицо, в отношении которого был составлен акт, нарушения законодательства о налогах и сборах;

2) устанавливает, образуют ли выявленные нарушения состав налоговых правонарушений, содержащихся в НК РФ;

3) устанавливает, имеются ли основания для привлечения лица, в отношении которого был составлен акт, к ответственности за совершение налогового правонарушения;

4) выявляет обстоятельства, исключающие вину лица в совершении налогового правонарушения, или обстоятельства, смягчающие или отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения.

По результатам рассмотрения акта и приложенных к нему документов и материалов руководитель (заместитель руководителя) налогового органа в десятидневный срок выносит *решение*:

1) *о привлечении лица к ответственности* за налоговое правонарушение;

2) *об отказе в привлечении лица к ответственности* за налоговое правонарушение.

В решении о привлечении лица к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах излагаются обстоятельства допущенного правонарушения, указываются документы и иные сведения, которые подтверждают указанные обстоятельства, доводы, приводимые лицом, привлекаемым к ответственности, в свою защиту, и результаты проверки этих доводов, решение о привлечении лица к ответственности за конкретные налоговые правонарушения с указанием статей НК РФ, предусматривающих ответственность за данные правонарушения, и применяемые меры ответственности. В решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения указываются срок, в течение которого лицо, в отношении которого вынесено указанное решение, вправе обжаловать это решение, порядок обжалования решения в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу), а также указываются наименование органа, место его нахождения, другие необходимые сведения.

На основании вынесенного решения о привлечении лица к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах этому лицу направляется *требование об уплате пеней и штрафа*.

Копия решения руководителя налогового органа и требование об уплате пеней и штрафа вручаются лицу, совершившему налоговое правонарушение, под расписку или передаются иным способом, свидетельствующим о дате их получения этим лицом (его представителем). В случае если лицо, привлеченное к ответственности, или его представители уклоняются от получения копий указанных решения и требования, эти документы направляются заказным письмом по почте и считаются полученными по истечении шести дней после дня их отправки по почте заказным письмом.

Несоблюдение должностными лицами налоговых органов требований, установленных НК РФ, может являться основанием для отмены решения налогового органа вышестоящим налоговым органом или судом. Нарушение существенных условий процедуры рассмотрения акта и иных материалов мероприятий налогового контроля является основанием для отмены решения налогового органа вышестоящим налоговым органом или судом. К таким существенным условиям относится обеспечение возможности лица, в отношении которого был составлен акт, участвовать в процессе рассмотрения материалов лично и (или) через своего представителя и обеспечение возможности этого лица представить объяснения.

Основаниями для отмены решения налогового органа вышестоящим налоговым органом или судом могут являться иные нарушения процедуры рассмотрения материалов, если только такие нарушения привели или могли привести к принятию неправильного решения.

По выявленным налоговым органом нарушениям законодательства о налогах и сборах, за которые лица подлежат привлечению к административной ответственности, уполномоченное должностное лицо налогового органа составляет *протокол об административном правонарушении*. Рассмотрение дел об этих правонарушениях и применение административных санкций в отношении лиц, виновных в их совершении, производятся налоговыми органами в соответствии с законодательством РФ об административных правонарушениях.

В случае если налоговый орган, вынесший решение о привлечении налогоплательщика (плательщика сборов, налогового агента) – физического лица к ответственности за совершение налогового правонарушения, направил материалы в органы внутренних дел, то не позднее дня, следующего за днем направления материалов, руководитель (заместитель руководителя) налогового органа обязан вынести решение о приостановлении исполнения принятых в отношении этого физического лица решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и решения о взыскания соответствующего налога (сбора), пеней, штрафа.

При этом течение сроков взыскания приостанавливается на период приостановления исполнения решения о взыскании соответствующего налога (сбора), пеней, штрафа.

В случае если по итогам рассмотрения материалов будет вынесено постановление об отказе в возбуждении уголовного дела или постановление о прекращении уголовного дела, а также если по соответствующему уголовному делу будет вынесен оправдательный приговор, руководитель (заместитель руководителя) налогового органа не позднее дня, следующего за днем получения уведомления об этих фактах от органов внутренних дел, выносит решение о возобновлении исполнения принятых в отношении этого физического лица решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и решения о взыскании соответствующего налога (сбора), пеней, штрафа.

В случае если действие (бездействие) налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) – физического лица, послужившее основанием для привлечения его к ответственности за совершение налогового правонарушения, стало основанием для вынесения *обвинительного приговора* в отношении данного физического лица, налоговый орган отменяет вынесенное решение в части привлечения налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) – физического лица к ответственности за совершение налогового правонарушения. Органы внутренних дел, получившие от налоговых органов материалы, обязаны направлять в налоговые органы уведомления о результатах рассмотрения этих материалов не позднее дня, следующего за днем принятия соответствующего решения.

Копии решений налогового органа в течение пяти дней после дня вынесения соответствующего решения вручаются налоговым органом лицу, в отношении которого вынесено соответствующее решение, либо его представителю под расписку или передаются иным способом, свидетельствующим о дате их получения. В случае направления копии решения налогового органа по почте заказным письмом датой ее получения считается шестой день с даты отправки.

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

- 1) разглашенные налогоплательщиком самостоятельно или с его согласия;
- 2) об ИНН;
- 3) о нарушениях законодательства о налогах и сборах и мерах ответственности за эти нарушения;
- 4) предоставляемые налоговым (таможенным) или правоохранительным органам других государств в соответствии с международными договорами (соглашениями), одной из сторон которых является Российская Федерация, о взаимном сотрудничестве между налоговыми (таможенными) или правоохранительными органами (в части сведений, предоставленных этим органам);



5) предоставляемые избирательным комиссиям в соответствии с законодательством о выборах по результатам проверок налоговым органом сведений о размере и об источниках доходов кандидата и его супруга, а также об имуществе, принадлежащем кандидату и его супругу на праве собственности.

Налоговая тайна не подлежит разглашению налоговыми органами, органами внутренних дел, следственными органами, органами государственных внебюджетных фондов и таможенными органами, их должностными лицами и привлекаемыми специалистами, экспертами, за исключением случаев, предусмотренных федеральным законом.

К разглашению налоговой тайны относится, в частности, использование или передача другому лицу производственной или коммерческой тайны налогоплательщика, ставшей известной должностному лицу налогового органа, органа внутренних дел, следственного органа, органа государственного внебюджетного фонда или таможенного органа, привлеченному специалисту или эксперту при исполнении ими своих обязанностей.

Поступившие в налоговые органы, органы внутренних дел, следственные органы, органы государственных внебюджетных фондов или таможенные органы сведения, составляющие налоговую тайну, имеют специальный режим хранения и доступа.

Доступ к сведениям, составляющим налоговую тайну, имеют должностные лица, определяемые соответственно ФНС России, МВД России, федеральным государственным органом, осуществляющим полномочия в сфере уголовного судопроизводства, ФТС России.

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

При проведении налогового контроля не допускается *причинение неправомерного вреда проверяемым лицам*, их представителям либо имуществу, находящемуся в их владении, пользовании или распоряжении.

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

За причинение убытков проверяемым лицам, их представителям в результате совершения неправомерных действий налоговые органы и их должностные лица несут ответственность, предусмотренную федеральными законами.

Убытки, причиненные проверяемым лицам, их представителям правомерными действиями должностных лиц налоговых органов, возмещению не подлежат, за исключением случаев, предусмотренных федеральными законами.

## Тема 9

# НАЛОГОВЫЕ ПРАВОНАРУШЕНИЯ

- 9.1. Налоговые правонарушения и ответственность за их совершение по НК РФ
- 9.2. Виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение
- 9.3. Преступления и административные правонарушения в сфере налогов и сборов

### **9.1. Налоговые правонарушения и ответственность за их совершение по НК РФ**

*Налоговым правонарушением* признается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое НК РФ установлена ответственность.

Ответственность за совершение налоговых правонарушений несут организации и физические лица в случаях, предусмотренных гл. 16 «Виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение» и гл. 18 «Виды нарушений банком обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, и ответственность за их совершение» НК РФ.

Физическое лицо может быть привлечено к ответственности за совершение налоговых правонарушений *с 16-летнего возраста*.

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

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

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

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

цо, его совершившее, не осознавало противоправного характера своих действий (бездействия) либо вредный характер последствий, возникших вследствие этих действий (бездействия), хотя должно было и могло это осознавать.

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

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

– совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, налогоплательщиком – физическим лицом, находившимся в момент его совершения в состоянии, при котором это лицо не могло отдавать себе отчета в своих действиях или руководить ими вследствие болезненного состояния (указанные обстоятельства доказываются представлением в налоговый орган документов, которые по смыслу, содержанию и дате относятся к тому налоговому периоду, в котором совершено налоговое правонарушение);

– выполнение налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты налога (сбора) или по иным вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти (уполномоченным должностным лицом этого органа) в пределах его компетенции (указанные обстоятельства устанавливаются при наличии соответствующего документа этого органа, по смыслу и содержанию относящегося к налоговым периодам, в которых совершено налоговое правонарушение, независимо от даты издания такого документа) (это положение не применяется в случае, если указанные письменные разъяснения основаны на неполной или недостоверной информации, представленной налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом));

– иные обстоятельства, которые могут быть признаны судом или налоговым органом, рассматривающим дело, исключаящими вину лица в совершении налогового правонарушения.

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

Исчисление *срока давности* со дня совершения налогового правонарушения применяется в отношении всех налоговых правонарушений, кроме предусмотренных в ст. 120 «Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения» и ст. 122 «Неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора)» НК РФ. В отношении налоговых правонарушений, предусмотренных ст. 120 и 122 НК РФ, исчисление срока давности начинается со следующего дня после окончания соответствующего налогового периода.

Налоговые органы могут обратиться в суд с заявлением о взыскании штрафов с налогоплательщиков в порядке и сроки, которые предусмотрены НК РФ для взыскания налога, сбора, а также пеней, штрафа за счет денежных средств и имущества налогоплательщика соответствующей категории.

## **9.2. Виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение**

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

Налоговые санкции устанавливаются и применяются в виде денежных взысканий (штрафов) в размерах, предусмотренных гл. 16 «Виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение» и гл. 18 «Виды нарушений банком обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, и ответственность за их совершение» НК РФ.

Сумма штрафа, взыскиваемого с налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента за налоговое правонарушение, повлекшее задолженность по налогу (сбору), подлежит перечислению со счетов соответственно налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента только после перечисления в полном объеме этой суммы задолженности и соответствующих пеней в очередности, установленной гражданским законодательством РФ.

Санкции за совершение налоговых правонарушений приведены в таблице 2.

Таблица 2

### **Размеры установленных штрафов за совершение отдельных видов налоговых правонарушений (ст. 116–129.2 гл. 16 НК РФ)**

Статьи НК РФ и виды налоговых правонарушений	Размер штрафа
1	2

<p><b>Статья 116. Нарушение порядка постановки на учет в налоговом органе</b></p> <p>1. Нарушение налогоплательщиком установленного НК РФ срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе по основаниям, предусмотренным НК РФ</p> <p>2. Нарушение налогоплательщиком установленного НК РФ срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе по основаниям, предусмотренным НК РФ</p>	<p>10 тыс. руб.</p> <p>10 тыс. руб.</p>
<p><b>Статья 118. Нарушение срока представления сведений об открытии и закрытии счета в банке</b></p> <p>Нарушение налогоплательщиком установленного НК срока представления в налоговый орган информации об открытии или закрытии им счета в каком-либо банке</p>	<p>5 тыс. руб.</p>
<p><b>Статья 119. Непредставление налоговой декларации</b></p> <p>Непредставление налогоплательщиком в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации в налоговый орган по месту учета</p>	<p>5 % неуплаченной суммы налога, подлежащей уплате (доплате) на основе этой декларации, за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления, но не более 30 % указанной суммы и не менее 1 тыс. руб.</p>
<p><b>Статья 119.1. Нарушение установленного способа представления налоговой декларации (расчета)</b></p> <p>Несоблюдение порядка представления налоговой декларации (расчета) в электронном виде в случаях, предусмотренных НК РФ</p>	<p>200 руб.</p>
<p><b>Статья 120. Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения*</b></p> <p>1. Грубое нарушение организацией правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения, если эти деяния совершены в течение одного налогового периода, при отсутствии признаков налогового правонарушения, предусмотренного п. 2 ст. 120</p> <p>2. Те же деяния, если они совершены в течение более одного налогового периода</p> <p>3. Те же деяния, если они повлекли занижение налоговой базы</p>	<p>10 тыс. руб.</p> <p>30 тыс. руб.</p> <p>20 % суммы неуплаченного налога, но не менее 40 тыс. руб.</p>

1	2
<p><b>Статья 122. Неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора)</b>  1. Неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора) в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога (сбора) или других неправомерных действий (бездействия)  2. Деяния, предусмотренные п. 1 ст. 122, совершенные умышленно</p>	<p>20 % неуплаченной суммы налога (сбора)  40 % неуплаченной суммы налога (сбора)</p>
<p><b>Статья 123. Невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов</b>  Неправомерное удержание и (или) неперечисление (неполное удержание и (или) перечисление) в установленный НК РФ срок сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом</p>	<p>20 % суммы, подлежащей перечислению</p>
<p><b>Статья 125. Несоблюдение порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест или в отношении которого налоговым органом приняты обеспечительные меры в виде залога</b>  Несоблюдение установленного НК РФ порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест или в отношении которого налоговым органом приняты обеспечительные меры в виде залога</p>	<p>30 тыс. руб.</p>
<p><b>Статья 126. Непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля</b>  1. Непредставление в установленный срок налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) в налоговые органы документов и (или) иных сведений, предусмотренных НК РФ и иными актами законодательства о налогах и сборах  2. Непредставление налоговому органу сведений о налогоплательщике, выразившееся в отказе организаций предоставить имеющиеся у нее документы, предусмотренные НК, со сведениями о налогоплательщике по запросу налогового органа, а равно иное уклонение от предоставления таких документов либо предоставление документов с заведомо недостоверными сведениями, если такое деяние не содержит признаков нарушения законодательства о налогах и сборах, предусмотренного ст. 135.1 НК</p>	<p>200 руб. за каждый непредставленный документ  10 тыс. руб.</p>
<p><b>Статья 128. Ответственность свидетеля</b>  1. Неявка либо уклонение от явки без уважительных причин лица, вызываемого по делу о налоговом правонарушении в качестве свидетеля  2. Неправомерный отказ свидетеля от дачи показаний, а равно дача заведомо ложных показаний</p>	<p>1 тыс. руб.  3 тыс. руб.</p>

1	2
<p><b>Статья 129. Отказ эксперта, переводчика или специалиста от участия в проведении налоговой проверки, дача заведомо ложного заключения или осуществление заведомо ложного перевода</b></p> <p>1. Отказ эксперта, переводчика или специалиста от участия в проведении налоговой проверки</p> <p>2. Дача экспертом заведомо ложного заключения или осуществление переводчиком заведомо ложного перевода</p>	<p>500 руб.</p> <p>5 тыс. руб.</p>
<p><b>Статья 129.1. Неправомерное несообщение сведений налоговому органу</b></p> <p>1. Неправомерное несообщение (несвоевременное сообщение) лицом сведений, которые в соответствии с НК это лицо должно сообщить налоговому органу, при отсутствии признаков налогового правонарушения, предусмотренного ст. 126 НК</p> <p>2. Те же деяния, совершенные повторно в течение календарного года</p>	<p>5 тыс. руб.</p> <p>20 тыс. руб.</p>
<p><b>Статья 129.2. Нарушение порядка регистрации объектов игорного бизнеса</b></p> <p>1. Нарушение установленного НК РФ порядка регистрации в налоговых органах игровых столов, игровых автоматов, касс тотализатора, касс букмекерской конторы либо порядка регистрации изменений количества названных объектов</p> <p>2. Те же деяния, совершенные более одного раза</p>	<p>Трехкратный размер ставки налога на игорный бизнес, установленной для соответствующего объекта налогообложения</p> <p>Шестикратный размер ставки налога на игорный бизнес, установленной для соответствующего объекта налогообложения</p>

\* Под грубым нарушением правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения для целей ст. 120 НК РФ понимается отсутствие первичных документов, или отсутствие счетов-фактур, или регистров бухгалтерского учёта или налогового учета, систематическое (два раза и более в течение календарного года) несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета, в регистрах налогового учета и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений налогоплательщика.

*После вынесения решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, или в иных случаях, когда внесудебный порядок взыскания налоговых санкций не допускается, соответствующий налоговый орган обращается с иском в суд о взы-*

скании с этого лица, привлекаемого к ответственности за совершение налогового правонарушения, налоговой санкции, установленной НК РФ.

До обращения в суд налоговый орган обязан предложить лицу, привлекаемому к ответственности за совершение налогового правонарушения, добровольно уплатить соответствующую сумму налоговой санкции.

В случае, если лицо, привлекаемое к ответственности за совершение налогового правонарушения, отказалось добровольно уплатить сумму налоговой санкции или пропустило срок уплаты, указанный в требовании, налоговый орган обращается в суд с исковым заявлением о взыскании с данного лица налоговой санкции, установленной НК РФ, за совершение данного налогового правонарушения.

Дела о взыскании налоговых санкций по иску налоговых органов к организациям и индивидуальным предпринимателям рассматриваются арбитражными судами в соответствии с арбитражным процессуальным законодательством РФ, а в отношении физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, судами общей юрисдикцией в соответствии с гражданским процессуальным законодательством РФ.

Исполнение вступивших в законную силу решений судов о взыскании налоговых санкций с организаций, которым открыты лицевые счета, производится в порядке, установленном бюджетным законодательством РФ.

### **9.3. Преступления и административные правонарушения в сфере налогов и сборов**

*Административное правонарушение* – противоправное, виновное действие (бездействие) физического или юридического лица, за которое КоАП РФ или законами субъектов РФ об административных правонарушениях установлена административная ответственность. Юридическое лицо признается виновным в совершении административного правонарушения, если будет установлено, что у него имелась возможность для соблюдения правил и норм, за нарушение которых КоАП РФ или законами субъекта РФ предусмотрена административная ответственность, но данным лицом не были приняты все зависящие от него меры по их соблюдению. Назначение административного наказания юридическому лицу не освобождает от административной ответственности за данное правонарушение виновное физическое лицо, равно как и привлечение к административной или уголовной ответственности физического лица не освобождает от административной ответственности за данное правонарушение юридическое лицо.

*Административное наказание* – установленная государством мера ответственности за совершение административного правонарушения. Применяется в целях предупреждения совершения новых правонарушений как самим правонарушителем, так и другими лицами.



За совершение административных правонарушений могут устанавливаться и применяться следующие виды административных наказаний:

- 1) предупреждение;
- 2) административный штраф;
- 3) возмездное изъятие орудия совершения или предмета административного правонарушения;
- 4) конфискация орудия совершения или предмета административного правонарушения;
- 5) лишение специального права, предоставленного физическому лицу;
- 6) административный арест;
- 7) административное выдворение за пределы Российской Федерации иностранного гражданина или лица без гражданства;
- 8) дисквалификация;
- 9) административное приостановление деятельности.

В отношении юридического лица могут применяться административные наказания, перечисленные в п. 1–4, 9. Административные наказания, перечисленные в п. 3–9, устанавливаются только КоАП РФ (ст. 3.2).

*Административный штраф* является денежным взысканием, выражается в рублях и устанавливается для граждан в размере, не превышающем 5 тыс. руб.; для должностных лиц – 50 тыс. руб.; для юридических лиц – 1 млн руб., или может выражаться в величине, кратной:

- 1) стоимости предмета административного правонарушения на момент окончания или пресечения административного правонарушения;
- 2) сумме неуплаченных и подлежащих уплате на момент окончания или пресечения административного правонарушения налогов, сборов или таможенных пошлин, либо сумме незаконной валютной операции, либо сумме денежных средств или стоимости внутренних и внешних ценных бумаг, списанных и (или) зачисленных с невыполнением установленного требования о резервировании, либо сумме валютной выручки, не проданной в установленном порядке, либо сумме денежных средств, не зачисленных в установленный срок на счета в уполномоченных банках, либо сумме денежных средств, не возвращенных в установленный срок в Российскую Федерацию, либо сумме неуплаченного административного штрафа;
- 3) сумме выручки правонарушителя от реализации товара (работы, услуги), на рынке которого совершено административное правонарушение, за календарный год, предшествующий году, в котором было выявлено административное правонарушение, либо за предшествующую дате выявления административного правонарушения часть календарного года, в котором было выявлено административное правонарушение, если правонарушитель не осуществлял деятельность по реализации товара (работы, услуги) в предшествующем календарном году.

*Административная ответственность за правонарушения в области налогов и сборов* установлена в ст. 15.3–15.9 и 15.11 КоАП РФ:

- нарушение срока постановки на учет в налоговом органе (ст. 15.3);
- нарушение срока представления сведений об открытии и о закрытии счета в банке или иной кредитной организации (ст. 15.4);
- нарушение сроков представления налоговой декларации (ст. 15.5);
- непредставление сведений, необходимых для осуществления налогового контроля (ст. 15.6);
- нарушение порядка открытия счета налогоплательщику (ст. 15.7);
- нарушение срока исполнения поручения о перечислении налога или сбора (взноса) (ст. 15.8);
- неисполнение банком решения о приостановлении операций по счетам налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента (ст. 15.9);
- грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности (ст. 15.11).

*Налоговые преступления* – общественно опасные деяния, предусмотренные ст. 194, 198 и 199, 199.1, 199.2 гл. 22 «Преступления в сфере экономической деятельности» УК РФ, виновно (с умыслом или по неосторожности) совершенные вменяемым лицом, достигшим возраста уголовной ответственности:

- уклонение от уплаты таможенных платежей, взимаемых с организации или физического лица (ст. 194);
- уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица (ст. 198);
- уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации (ст. 199);
- неисполнение обязанностей налогового агента (ст. 199.1);
- сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов (ст. 199.2).

*Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации* путем непредставления налоговой декларации или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах является обязательным, либо путем включения в налоговую декларацию или такие документы заведомо ложных сведений, совершенное в крупном размере, наказывается штрафом в размере от 100 тыс. руб. до 300 тыс. руб. или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до двух лет, либо арестом на срок от четырех до шести месяцев, либо лишением свободы на срок до двух лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового.

*Неисполнение в личных интересах обязанностей налогового агента* по исчислению, удержанию или перечислению налогов и (или) сборов, подлежащих в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах ис-

числению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд), совершенное в крупном размере, наказывается штрафом в размере от 100 тыс. руб. до 300 тыс. руб. или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до двух лет, либо арестом на срок от четырех до шести месяцев, либо лишением свободы на срок до двух лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового.

*Соккрытие денежных средств либо имущества* организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых в порядке, предусмотренном законодательством РФ о налогах и сборах, должно быть произведено взыскание недоимки по налогам и (или) сборам, совершенное собственником или руководителем организации либо иным лицом, выполняющим управленческие функции в этой организации, или индивидуальным предпринимателем в крупном размере, наказывается штрафом в размере от 200 тыс. руб. до 500 тыс. руб. или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от восемнадцати месяцев до трех лет либо лишением свободы на срок до пяти лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового.

*Банки обязаны* исполнять поручение налогоплательщика на перечисление налога в бюджетную систему РФ на соответствующий счёт Федерального казначейства (далее – поручение налогоплательщика), а также поручение налогового органа на перечисление налога в бюджетную систему РФ (далее – поручение налогового органа) за счет денежных средств налогоплательщика или налогового агента в очередности, установленной гражданским законодательством РФ.

Поручение налогоплательщика или поручение налогового органа исполняется банком в течение одного операционного дня, следующего за днем получения такого поручения, если иное не предусмотрено НК РФ.

За неисполнение или ненадлежащее исполнение предусмотренных выше обязанностей банки несут ответственность, установленную НК РФ.

Неоднократное нарушение указанных обязанностей в течение одного календарного года является основанием для обращения налогового органа в ЦБ РФ с ходатайством об отзыве лицензии на осуществление банковских операций.

# БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

## ОСНОВНАЯ ЛИТЕРАТУРА

### Нормативные документы

1. Бюджетный кодекс Российской Федерации.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая.

### Учебники и учебные пособия

1. *Александров, И.М.* Налоги и налогообложение : учебник / И.М. Александров. – 10-е изд., перераб. – М. : Дашков и К, 2009. – 318 с.
2. *Богданов, Е.П.* Налоги и налогообложение : конспект лекций / Е.П. Богданов. – М. : АСТ, 2010. – 160 с.
3. *Вылкова, Е.С.* Налоговое планирование : учебник / Е.С. Вылкова. – М. : Юрайт, 2011. – 639 с.
4. *Дадашев, А.З.* Налоговый контроль в Российской Федерации : учебное пособие / А.З. Дадашев, И.Р. Пайзулаев. – М. : КноРус, 2009. – 128 с.
5. *Иванова, Н.В.* Налоги и налогообложение / Н.В. Иванова. – М. : Академия, 2009. – 192 с.
6. *Качур, О.В.* Налоги и налогообложение : учебное пособие / О.В. Качур. – 4-е изд., перераб. и доп. – М. : КноРус, 2011. – 383 с.
7. Налоги и налогообложение : учеб. / Н.В. Миляков. – 7-е изд., перераб. и доп. – М. : Инфра-М, 2008. – 520 с.
8. Налоги и налогообложение : учебное пособие / под ред. А.З. Дадашева. – М. : Инфра-М, 2008.
9. *Пансков, В.Г.* Налоги и налогообложение: теория и практика : учебник для бакалавров / В.Г. Пансков. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : Юрайт, 2012. – 747 с.
10. *Перов, А.В., Толкушкин, А.В.* Налоги и налогообложение : учеб. пособие для бакалавров / А.В. Перов, А.В. Толкушкин. – 11-е изд., перераб. и доп. – М. : Юрайт, 2012. – 899 с.
11. *Рыманов, А.Ю.* Налоги и налогообложение / А.Ю. Рыманов. – М. : Инфра-М, 2009. – 336 с.
12. *Черник, Д.Г.* Налоги и налогообложение : учебное пособие / Д.Г. Черник. – М. : Юнити, 2010. – 367 с.
13. *Юринова, Л.А.* Налоги и налогообложение : учебное пособие / Л.А. Юринова. – СПб. : Питер, 2009. – 256 с.

### Дополнительная литература

1. Все налоги России 2008 : справ. / В.В. Семинихин. – М. : Эксмо, 2008. – 1072 с.
2. *Косов, М.Е.* Налогообложение физических лиц : учебное пособие / М.Е. Косов, И.В. Осокина. – М. : Юнити-Дана, 2009. – 367 с.
3. *Мокрецова, О.И., Кретьова, Н.В.* Налоговые системы зарубежных стран : учебное пособие / О.И. Мокрецова, Н.В. Кретьова. – Иркутск : ИрГУПС, 2012. – 112 с.
4. Налоги и налоговая система РФ : учебное пособие / под ред. Л.И. Гончаренко. – М. : Инфра-М, 2009. – 318 с.

5.       Налоги и налогообложение : учеб. пособие / В.Р. Захарьин. – М. : Форум : Инфра-М, 2008. – 336 с.
6.       Налоги, люди, время, или этот безграничный мир налогов : справ./ А.В. Брызгалин, В.Р. Бердник, А.Н. Головкин ; ред. А.В. Брызгалин. – Екатеринбург : Налоги и финансовое право, 2008. – 576 с.
7.       Налогообложение: планирование, анализ, контроль : учебное пособие / кол. авторов ; под общ. ред. Л.Е. Голищевой. – М. : КноРус, 2009. – 272 с.
8.       Окунева, Л.П. Налоги и налогообложение в России : учебник для студентов экон. спец. вузов. – М. : Финстатинформ, 2007. – 226 с.
9.       Сердюков, А.Э., Тарасевич, А.Л. Налоги и налогообложение : учеб. для вузов / А.Э. Сердюков, Е.С. Вылкова, А.Л. Тарасевич. – СПб. : Питер, 2007. – 752 с.
10.      Скворцов, О.В. Налоги и налогообложение : учебное пособие / О.В. Скворцов. – 7-е изд., испр. и доп. – М. : Академия, 2009. – 224 с.
11.      Сутырин, С.Ф., Погорлецкий, А.И. Налоги и налоговое планирование в мировой экономике. – М. : Полиус, 2006. – 414 с.
12.      Тихонова, И.В. Федеральные налоги и сборы : учебное пособие. – Иркутск : РИО САПЭУ, 2008. – 200 с.

### **Интернет-источники**

#### **Прикладные компьютерные программы**

1.       Сайт Консультант+: [www.consultant.ru](http://www.consultant.ru).
2.       Информационный правовой ресурс: <http://www.garant.ru/>.
3.       Официальный сайт государственного комитета статистики: [www.gks.ru](http://www.gks.ru).
4.       Сайт издательства «Кодекс»: [www.kodeks.ru](http://www.kodeks.ru).
5.       Официальный сайт Федеральной налоговой службы РФ: [www.nalog.ru](http://www.nalog.ru).
6.       Официальный сайт Федеральной налоговой службы Иркутской области: [www.nalog.r38.ru](http://www.nalog.r38.ru).
7.       Информационный ресурс Государственной Думы Российской Федерации с проектами федеральных законов и результатами их рассмотрения: <http://www.akdi.ru/>.
8.       Официальный сайт Федеральной налоговой службы: <http://www.nalog.ru>.
9.       Сайт Российской государственной библиотеки: <http://www.leninka.ru>.
10.      Сайт общества налогоплательщиков: [www.ufanet.ru](http://www.ufanet.ru)
11.      <http://www.russpain.com/rouslan/rsl-nal-2.htm> – информация об основных налогах.

Учебное издание

**Кретьова Наталья Викторовна  
Мокрецова Ольга Игоревна**

# **НАЛОГИ**

## **КОНСПЕКТ ЛЕКЦИЙ**

по дисциплинам «Налоги», «Налоги и налогообложение»,  
«Налоги и налоговая система»

Редактор *Ф.А. Ильина*  
Компьютерный набор: *О.И. Мокрецова, Н.В. Кретьова*

Подписано в печать 07.07.2014  
Уч.-изд. л. 6,23. План 2014 г.