

Глава 1. Понятие налогового права

1. Налоговое право как подотрасль финансового права.

Налоговое право как средство регулирования общественных отношений, складывающихся в результате экономической деятельности различных субъектов, напрямую зависит от способа организации экономики государства. Как показывает история, налоговое право востребовано и получает наибольшее развитие в рамках рыночной экономики, основанной на многообразии форм собственности.

В дореволюционной России налоговое право получило достаточно хороший законодательный импульс для своего развития, но не успело институционально оформиться в рамках финансового права в силу резкого изменения политического устройства нашего государства. В советский период существования нашего государства налоговое право не играло существенной роли в формировании государственных доходов и не получило сколько-нибудь значительного развития и научного осмысления.

Ситуация кардинально изменилась в 90-е годы двадцатого века, когда переход российской экономики к существованию по рыночным законам на основе плюрализма форм собственности predetermined востребованность налогово-правового регулирования общественных отношений в целях формирования доходов бюджетной системы.

Обусловленное данными обстоятельствами увеличение объема налогового законодательства привело к принятию Налогового кодекса РФ и послужило формальным основанием для появления в научном сообществе идеи о том, что налоговое право приобрело характер самостоятельно отрасли права.

Однако большинство ученых придерживается точки зрения о том, что налоговое право представляет собой подотрасль финансового права. Данная позиция основана на отсутствии у налогового права самостоятельного метода правового регулирования (отлично от метода финансового права) и регулировании им общественных отношений, складывающихся в процессе единой

публичной финансовой деятельности, являющейся предметом финансового права.

Таким образом, налоговое право следует охарактеризовать как подотрасль финансового права, регулирующую общественные отношения, складывающиеся в процессе формирования государственных и муниципальных денежных фондов.

Исходные данные для определения предмета налогового права закреплены в статье 2 НК РФ как сфера действия налогового законодательства. Налоговое законодательство регулирует властные отношения по установлению, введению и взиманию налогов, сборов, страховых взносов¹, 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.

Поскольку налоговое право является подотраслью права финансового, то характеристику его предмета следует производить по аналогии с предметом отрасли. Следовательно, под предметом налогового права предлагается понимать совокупность имущественных и связанных с ними неимущественных отношений, возникающих в процессе формирования государственных и муниципальных денежных фондов, посредством установления, введения и взимания налоговых платежей, осуществления налогового контроля, привлечения виновных лиц к налоговой ответственности и обжалования актов налоговых органов или деяний их должностных лиц.

Предмет налогового права складывается на стадии формирования денежных фондов в процессе публичной финансовой деятельности. Особенностью налогового права является то, что им регулируются отношения по формированию исключительно государственных и муниципальных денежных

¹ Установление и взимание страховых взносов в государственные внебюджетные фонды (кроме страховых взносов от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний) регулируется Налоговым кодексом РФ. При этом сами страховые взносы традиционно признаются неналоговыми доходами бюджетов государственных внебюджетных фондов.

фондов. Это обусловлено тем, что налоговые платежи, предусмотренные налоговым законодательством, взимаются только в бюджеты государства, включая бюджеты государственных внебюджетных фондов, и муниципальных образований. Формирование иных публичных денежных фондов находится за пределами действия налогового права.

В состав налоговых платежей в соответствии с НК РФ входят налоги, сборы и страховые взносы в государственные внебюджетные фонды. При этом включение в предмет налогового права отношений по взиманию страховых взносов поддерживается не всеми учеными – специалистами в сфере финансового права.

Это обусловлено тем, что страховые взносы объединяют в своем составе платежи различной правовой природы. Так взносы, уплачиваемые организациями за своих работников, имеют значительное сходство с налогами. В то время как платежи индивидуальных предпринимателей, не имеющих наемного труда, по своей природе ближе к сборам. Данное внутренне противоречие приводит к тому, что страховые взносы в России периодически выводились за пределы действия налогового законодательства, но потом опять включались в НК РФ либо в виде единого социального налога (ранее), либо страховых взносов (сейчас).

В настоящий момент имеются все основания для включения отношений, складывающихся при взимании страховых взносов в государственные внебюджетные фонды, в предмет налогового права. Данные отношения не просто регулируются налоговым законодательством, но и сами страховые взносы включаются в состав единого налогового платежа, что будет подробно рассмотрено в дальнейшем.

В теории налогового права имущественные отношения, входящие в предмет подотрасли, традиционно принято характеризовать как обязательственные. Это обусловлено тем, что отношения по взиманию налоговых платежей, составляющие ядро предмета налогового права, отвечают всем признакам обязательственного правоотношения, выделенным в правовой науке.

Однако налоговым правом также регулируются общественные отношения, складывающиеся в процессе распоряжения имущественными правами, принадлежащими одной из сторон налогового обязательства. Так в случае несвоевременного исполнения налогоплательщиком налогового обязательства складывается недоимка. Имущественные права по истребованию недоимки могут быть реализованы в рамках налогового обязательства путем получения налогового платежа либо государство может распорядиться данным имущественным правом путем отказа от его реализации, например, путем списания безнадежного налогового долга или налоговой амнистии. Определенные возможности по распоряжению имущественными правами предоставляются и налогоплательщикам главой 12 НК РФ посредством распоряжения денежными средствами, формирующими положительное сальдо единого налогового счета.

Неимущественные отношения входят в предмет налогового права, если они направлены на организацию возникновения, реализации или прекращения имущественных налоговых отношений. Отношения по установлению и введению налогов, например, способствуют возникновению имущественных отношений по их взиманию. Отношения в сфере налогового контроля направлены на выявление нарушений, препятствующих исполнению налоговых обязательств в соответствии с требованиями налогового законодательства.

Налоговое право как подотрасль финансового права не обладает собственным специфическим методом правового регулирования, используя метод властных предписаний, характерные черты которого совпадают с признаками метода финансового права.

2. Источники налогового права.

Налоговое право как подотрасль финансового права построена на тех же источниках права, что и отрасль. Поскольку российское право в силу исторических особенностей своего развития относится к семье континенталь-

ного права, то основным источником права, характерным, в том числе и для налогового права, является нормативно-правовой акт.

Иерархию нормативно-правовых актов в России возглавляет Конституция РФ, являющаяся первоисточником любой отрасли права. Конституция РФ содержит нормы, являющиеся предпосылками отраслевого и подотраслевого регулирования, в том числе и налогово-правового. Так статья 57 Конституции РФ закрепляет всеобщую обязанность платить законно установленные налоги и сборы. Данное положение, как и некоторые другие нормы Конституции РФ, получают свою детализацию в рамках законодательства о налогах и сборах.

Законодательство о налогах и сборах в России имеет кодифицированный характер, что выражается в наличии Налогового кодекса РФ. Однако данное законодательство не может быть сведено только к НК РФ, поскольку оно структурируется под воздействием принципа федерализма.

Выделяется: законодательство РФ о налогах и сборах, состоящее из НК РФ и принятых в соответствии с ним федеральных законов; законодательство субъектов РФ, включающее в себя законы субъектов РФ, изданные также в соответствии с НК РФ; нормативно-правовые акты представительных органов местного самоуправления и федеральной территории «Сириус», принятые в соответствии с НК РФ.

Таким образом, единство законодательства о налогах и сборах обеспечивается посредством требования к другим федеральным законам, законам субъектов РФ и нормативным актам представительных органов местного самоуправления, согласно которому они должны приниматься в строгом соответствии с НК РФ. Критерии несоответствия нормативно-правового акта Налоговому кодексу РФ установлены в статье 6 НК РФ.

Исключением из данного правила, обеспечивающего единый характер законодательства о налогах и сборах, является принятие федеральных законов о проведении экспериментов в сфере налогообложения в рамках отдель-

ных субъектов РФ². Посредством таких экспериментов, как правило, происходит апробация новых специальных налоговых режимов для определения целесообразности их включения в НК РФ.

Кроме того, отличные от предусмотренных НК РФ правила могут быть установлены международными договорами РФ, что также является исключением из принципа единства налогообложения³. В соответствии с действующим законодательством международные договоры подлежат применению на территории России только после их ратификации в форме федерального закона.

Также к числу источников налогового права в соответствии со статьей 4 НК РФ относятся подзаконные нормативно-правовые акты, которые по общему правилу принимаются в предусмотренных законодательством о налогах и сборах случаях и не могут его изменять или дополнять.

Правом на издание подзаконных нормативно-правовых актов наделены:

- Правительство РФ;
- министерство финансов РФ как федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный осуществлять функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере налогов и сборов;
- федеральная таможенная служба России как федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный осуществлять функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в области таможенного дела;
- органы исполнительной власти субъектов РФ (например, правительство Воронежской области);
- исполнительные органы местного самоуправления (например, администрация городского округа город Воронеж);

² См. например:

³ О принципах налогообложения подробнее смотри в четвертом параграфе данной главы.

- администрация федеральной территории «Сириус» как исполнительно-распорядительный орган.

В пункте 2 статьи 4 НК РФ прямо указано, что федеральная налоговая служба России как федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, не имеет права издавать подзаконные нормативные акты. Однако данная общая норма права вступает в коллизию с рядом специальных норм, предусмотренных другими статьями НК РФ.

Согласно этим специальным нормам ФНС России наделяется полномочиями по изданию определенных подзаконных нормативно-правовых актов. Например, пункт 6 статьи 89 НК РФ относит к компетенции ФНС России определение оснований и порядка продления сроков проведения выездной налоговой проверки. Во исполнение данной нормы ФНС России был издан соответствующий приказ⁴, который в качестве нормативно-правового акта был зарегистрирован в Минюсте РФ. Следовательно, приказы ФНС России, принятые в соответствии с НК РФ, также относятся к числу источников налогового права.

Традиционное иерархическое построение системы нормативно-правовых актов в России было частично трансформировано в рамках экстраординарных мер по противодействию пандемии корона вируса и последующим чрезвычайным событиям, связанными с противодействием применяе-

⁴ Приказ ФНС России от 07.11.2018 N ММВ-7-2/628@ "Об утверждении форм документов, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации и используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, оснований и порядка продления срока проведения выездной налоговой проверки, требований к документам, представляемым в налоговый орган на бумажном носителе, порядка взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов, требований к составлению акта налоговой проверки, требований к составлению акта об обнаружении фактов, свидетельствующих о предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации налоговых правонарушениях (за исключением налоговых правонарушений, дела о выявлении которых рассматриваются в порядке, установленном статьей 101 Налогового кодекса Российской Федерации)".

мых к нашему государству санкциям. В рамках данных изменений Правительство РФ было наделено временными полномочиями⁵ по:

- продлению предусмотренных законодательством о налогах и сборах сроков:

- уплаты налогов (авансовых платежей), сборов, страховых взносов;
- предоставления налоговой, бухгалтерской (финансовой) отчетности и иных сведений;
- направления и исполнения требований об уплате налоговых платежей;
- принятия решений о взыскании налоговых платежей;

- установлению оснований и условий неприменения ответственности за непредставление (несвоевременное представление) в налоговые органы налоговой и иной отчетности, сведений;

- основания и условия неприменения или особенности применения налоговых обеспечительных мер;

- приостановлению течения сроков, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, а также некоторыми другими полномочиями.

Высшие органы исполнительной власти субъектов РФ в рамках данной трансформации были наделены временными полномочиями по продлению сроков уплаты региональных и местных налогов, а также единого налога, уплачиваемого в связи с применением ряда специальных налоговых режимов.

Несмотря на то, что основным источником российского права является нормативно-правовой акт, не следует недооценивать роль органов судебной власти в формировании источников налогового права.

⁵ См. например: постановление Правительства РФ от 21.05.2022 N 928 "О продлении срока представления в 2022 году организациями финансового рынка в федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, финансовой информации".

Как правило, суды формируют источники права посредством вынесения решений, признаваемых судебным прецедентом, то есть правилом поведения, сформулированным судом в конкретном деле и применяемым при разрешении аналогичных споров в дальнейшем.

Представляется, что в России вынесение прецедентных решений судами в настоящее время возможно либо в процессе обжалования действующих нормативно-правовых актов, либо при наличии пробела в налоговом праве.

В первом варианте судебные прецеденты могут исходить только от Конституционного Суда РФ. Это обусловлено тем, что решения Конституционного Суда РФ, в результате которых неконституционные нормативные акты утрачивают юридическую силу, имеют такую же сферу действия во времени, пространстве и по кругу лиц, как решения нормотворческого органа, и, следовательно, такое же, как нормативные акты, общее значение, не присущее правоприменительным по своей природе актам судов общей юрисдикции и арбитражных судов⁶.

Кроме того, Конституционный Суд РФ наделен в соответствии с пунктом 5 ст. 79 ФКЗ «О конституционном Суде РФ» правом производить официальное толкование признанного конституционным акта (договора), являющегося обязательным для всех правоприменителей. В случае же признания нормативного акта неконституционным правоприменители до момента принятия нового нормативно-правового акта обязаны руководствоваться Конституцией РФ, истолкованной Конституционным Судом РФ применительно к спорной ситуации.

Зачастую в рамках такого толкования Конституционный Суд РФ формирует правовую позицию, содержащую общее правило поведения в определенных ситуациях и являющуюся источником налогового права⁷.

⁶ Постановление Конституционного Суда РФ от 16.06.1998 N 19-П "По делу о толковании отдельных положений статей 125, 126 и 127 Конституции Российской Федерации".

⁷ См. например: Постановление Конституционный Суд РФ от 21.01.2025. №2-П «По делу о проверке конституционности подпункта 5 пункта 3 статьи 39, пункта 1 статьи 41, пунктов 1 и 2 статьи 248, пунктов 1 и 2 статьи 249, а также пункта 1 статьи 346.15 НК РФ».

Во втором варианте, источником судебного прецедента может быть решение суда высшей инстанции арбитражных судов и судов общей юрисдикции (в настоящее время – Верховный Суд РФ). Сталкиваясь с пробелом в налогово-правовом регулировании при разрешении конкретного спора суд в некоторых случаях вынужден самостоятельно формулировать правило поведения в конкретной ситуации, руководствуясь общеправовыми и отраслевыми принципами. Данное правило поведения можно считать судебным прецедентом только после его одобрения судом высшей инстанции и доведения данного правила до всех судов в качестве образца для разрешения подобных споров.

В силу вышеизложенного судебные прецеденты формируются судами общей юрисдикции и арбитражными судами, как правило, в постановлениях Пленумов или обзорах судебной практики. В качестве примера можно привести пункт 31 постановления Пленума ВАС РФ № 57 от 31.07.2013г., которым были установлены последствия направления налоговым органом требования об уплате налога с нарушением срока, предусмотренного НК РФ.

3. Действие налогово-правовых норм во времени.

Одной из особенностей норм налогового права является порядок вступления их в силу. По общему правилу федеральные законы вступают в силу по истечении десяти дней с момента официального опубликования, если иной срок не предусмотрен самим законом.

Применительно к законодательству о налогах и сборах установлено, что оно вступает в силу не ранее, чем через месяц с момента официального опубликования. Данное правило также применяется и к подзаконным нормативно-правовым актам в сфере налогообложения. Более того, акты, утверждающие новые формы налоговых деклараций (расчетов) либо вносящие в них изменения, вступают в силу не ранее, чем через два месяца после официального опубликования.

Более продолжительный срок вступления в силу налогового законодательства обусловлен рядом причин, среди которых можно выделить сложность налогово-правовых норм. Нормы налогового законодательства в силу стремления законодателя детализировать налогов-правовое регулирование зачастую имеют значительный объем, сложную внутреннюю структуру и систему взаимодействия с другими нормами, имеющими, в том числе, иную отраслевую или подотраслевую принадлежность. В силу этого правоприменительным органам и плательщикам налоговых платежей предоставляется больше времени для изучения новых налогово-правовых норм и определения порядка их применения.

Кроме того, налоговое право оказывает непосредственное влияние на осуществление предпринимательской или иной экономической деятельности. В силу этого любое изменение и дополнение налогового законодательства потенциально может привести к существенным изменениям результатов такой деятельности, что также обусловило увеличения срока вступления в силу актов налогового законодательства.

Если законодательство содержит нормы, устанавливающие и (или) вводящие новые налоги (за исключением специальных налоговых режимов) и (или) сборы, то такие нормы вступают в силу не ранее первого января года, следующего за годом их официального опубликования, но не ранее одного месяца с момента такого опубликования.

Акты законодательства, регламентирующие взимание налогов и страховых взносов, в остальных случаях вступают в силу с первого числа налогового (расчетного) периода, следующего за датой официального опубликования, но не менее чем через месяц после этого.

Нормы налогового законодательства, изменяющие и (или) дополняющие положения о сборах, вступают в силу через месяц после официального опубликования. Дополнительных требований к таким нормам не предусмотрено.

Единственным исключением из вышеописанных правил введения в действие норм законодательства о налогах и сборах касается норм, улучшающих положение налогоплательщика и плательщиков других налоговых платежей. Такие нормы могут вступать в силу с любого момента, указанного в принятом нормативно-правовом акте, но не ранее даты их официального опубликования. Такое отступление от общих правил вступления в силу норм налогового законодательства объясняется отсутствием необходимости защищать права и свободы слабой стороны в налоговом правоотношении, поскольку данные нормы направлены на улучшение ее положения.

Выделяются две категории актов законодательства о налогах и сборах, улучшающих положение налогоплательщика:

1) устраняющие или смягчающие ответственность за нарушение налогового законодательства, устанавливающие дополнительные гарантии защиты права и свобод налогоплательщиков и их представителей;

2) отменяющие налоги, сборы или страховые взносы, снижающие их размер, устраняющие обязанности налогоплательщиков, плательщиков сборов, страховых взносов, налоговых агентов и их представителей либо иным образом улучшающие их положение.

При этом первая категория таких актов в силу прямого указания закона всегда имеет обратную силу, то есть распространяется на отношения возникшие до их принятия. Вторая категория актов может иметь обратную силу, если об этом будет указано в нем.

Акты законодательства, устанавливающие новые налоги, сборы или страховые взносы, повышающие их размер, устанавливающие новые обязанности, в том числе ответственность или повышающие ее размер, а также иным образом ухудшающие положение налогоплательщика не могут иметь обратной силы.

Налоговое законодательство содержит ряд стабилизационных оговорок, позволяющих в виде исключения сохранить в отношении налогоплательщика - инвестора действие тех норм налогового права, применявшихся в

момент начала реализации инвестиционного проекта. В силу стабилизационной оговорки, содержащейся в законе, нормы налогового права и новые редакции ранее действующих норм, вводящие новые налоги, увеличивающие налоги или отменяющие пониженные налоговые ставки, не применяются к определенным налогоплательщикам до конца действия стабилизационной оговорки или до момента утраты налогоплательщиком статуса, позволяющим применять такую оговорку.

При этом законом устанавливается перечень налогов и страховых взносов, в отношении которых применяется стабилизационная оговорка. Как правило, это вариации из следующих налогов и взносов: налог на прибыль организаций, налог на имущество организаций, транспортный и земельные налоги, страховые взносы в государственные внебюджетные фонды.

Например, стабилизационные оговорки предусмотрены в отношении налогоплательщиков:

- являющихся участниками специального инвестиционного контракта;
- являющихся резидентами территорий опережающего развития или свободного порта Владивосток;
- заключивших соглашение о защите и поощрении капиталовложений;
- получивших статус международной холдинговой компании.

Нормы налогового права, как правило, не имеют срочного характера, поэтому чаще всего прекращают свое действие в результате их отмены актом налогового законодательства.

4. Принципы налогового права

Принципы налогового права представляют собой основополагающие идеи, лежащие в основе налогово-правового регулирования и выражающие его сущность. Принципы могут быть прямо сформулированы в законе или выделяться посредством толкования ряда его норм. В любом случае принципы налогового права представляют собой наиболее общие его нормы, определяющие закономерности развития подотрасли.

Исходя из системы российского права традиционно выделяют иерархическую структуру принципов права: конституционные или общетраслевые принципы, отраслевые принципы, принципы подотрасли.

Поскольку налоговое право является подотраслью финансового права, то налоговое право основывает свое регулирующее воздействие как на основе общетраслевых принципов (например, законности или федерализма), так и на базе отраслевых принципов финансового права (например, принцип плановости). При этом для налогового права характерны определенные специфические основополагающие начала, отличающие его от других частей финансового права.

При этом следует учитывать, что принципы налогового права не являются чем-то неизменным, находятся в постоянном развитии и со временем могут трансформироваться. Ведущая роль в формировании и совершенствовании принципов налогового права принадлежит Конституционному Суду РФ, которые посредством толкования Конституции РФ сформулировал ряд идей о том, каким образом ее положения должны быть реализованы в налоговом законодательстве.

Именно КС РФ сформулировал правило, согласно которому налоги должны устанавливаться только в форме закона⁸. Однако принцип установления налогов только законом в настоящее время подвергается некоторой трансформации, поскольку Правительство РФ получило определенные экстраординарные полномочия по изменению отдельных элементов налогообложения (например, срок уплаты) своим подзаконным актом.

Такая ситуация возможна в силу того, что основополагающая идея, сформулированная в судебной практике или научной доктрине, приобретает характер принципа налогового права, как правило, после законодательного закрепления.

⁸ Постановление Конституционного Суда РФ от 04.04.1996 N 9-П "По делу о проверке конституционности ряда нормативных актов города Москвы и Московской области, Ставропольского края, Воронежской области и города Воронежа, регламентирующих порядок регистрации граждан, прибывающих на постоянное жительство в названные регионы".

Принцип установления налога в форме закона в статье 3 НК РФ был сформулирован так, что налоги и сборы должны быть предусмотрены в НК РФ и установлены в предусмотренном им порядке. Следовательно, внесение в НК РФ дополнений, наделяющих Правительство РФ вышеуказанными экстраординарными полномочиями, позволило отступить от исполнения принципа установления налога в форме закона, не нарушив основных начал налогового законодательства.

В научной литературе выделяются различные принципы налогового права и принципы налогообложения, содержание которых строится на одних и тех же правовых позициях КС РФ и судебных прецедентах. Однако в силу вышеуказанных причин при изучении принципов налогового права в первую очередь следует сосредоточиться на принципах, получивших свое законодательное закрепление.

НК РФ содержит статью три, посвященную основным началам налогового законодательства, из анализа содержания которой в совокупности с другими нормами налогового права можно выделить следующие основные принципы налогового права.

Принцип всеобщности и равенства (нейтральности) налогообложения. Данный принцип вытекает из статьи 57 Конституции РФ, согласно которой каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. В основе всеобщей обязанности по уплате налогов и сборов лежит государственный суверенитет как неотъемлемое свойство российского государства. Это свойство предполагает право государства взимать налоги и сборы со всех лиц, находящихся на его территории, а также с лиц, имеющих тесную связь с государством, характеризующую как налоговое резидентство, - независимо от их места нахождения и места получения ими дохода.

Наличие такого права у государства предполагает необходимость возложения корреспондирующей обязанности. Поскольку обязанность платить налоги является краеугольным камнем для налогового права, то она возведена в разряд принципов налогового права.

Несмотря на абсолютный характер государственного суверенитета в сфере налогообложения, право государства на взимание налога на современном этапе развития правовой системы не может реализовываться произвольно. В силу этого принцип всеобщности налогообложения уравнивается равенством (нейтральностью) налогообложения и рядом других принципов.

Равенство (нейтральность) налогообложения не предполагает, что все налогоплательщики должны платить одни и те же налоги в одинаковом размере. Государство вправе дифференцировать налогообложение для различных категорий налогоплательщиков, но не может это делать индивидуально. При этом выделение категорий налогоплательщиков должно производиться исходя из объективных экономических критериев.

Равенство (нейтральность) налогообложения также проявляется через запрет налоговой дискриминации, в том числе различного взимания налогов исходя из социальных, расовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев; установление дифференцированных налоговых ставок и иных налоговых льгот исходя из формы собственности, гражданства и страны происхождения капитала.

Принцип законности установления налога и сбора. Предыдущий принцип применяется только в отношении законно установленных налогов и сборов. Критерии законности установления налогов и сборов были сформулированы в правовой позиции КС РФ⁹:

1) установление налога (сбора) уполномоченным органом публичной власти с соблюдением процедуры принятия и введения в действие нормативно-правового акта;

2) соблюдение формы нормативно-правового акта, устанавливающие налоги и сборы. Перечень налогов и сборов, подлежащих уплате в России, устанавливается исключительно в НК РФ. По общему правилу все налоги

⁹ Постановление Конституционного Суда РФ от 18.02.1997 N 3-П "По делу о проверке конституционности Постановления Правительства Российской Федерации от 28 февраля 1995 года "О введении платы за выдачу лицензий на производство, розлив, хранение и оптовую продажу алкогольной продукции".

устанавливаются НК РФ. Применительно к региональным и местным налогам, а также некоторым специальным налоговым режимам, отдельные элементы налогообложения, указанные в ст. 12 НК РФ, устанавливаются или корректируются законами субъектов РФ и актами представительных органов местного самоуправления. Также в случаях предусмотренных НК РФ отдельные элементы налогообложения могут быть скорректированы актами Правительства РФ.

3) соблюдение требований к содержанию акта, устанавливающего налог и сбор. Применительно к налогам ст. 17 НК РФ предусмотрено шесть элементов налогообложения, определение которых в законе наряду с налогоплательщиком обязательно для того, чтобы налог считался установленным¹⁰. В отношении сбора закон должен обязательно содержать информацию о плательщике сбора и его объекте. Необходимость установления остальных элементов обложения определяется применительно к каждому сбору в отдельности.

Принцип экономической обоснованности налога и сбора. Законодательно данный принцип установлен в виде требования наличия у налога экономического основания и запрета произвольного налогообложения. Научные дискуссии о том, что такое экономическое основание налога и как его следует учитывать при его установлении, не утихают с момента появления данного принципа в статье 3 НК РФ.

Большинство ученых и практикующих юристов сходятся во мнении, что экономическое основание налога следует характеризовать через объект налогообложения. Объект налогообложения должен представлять собой экономическое благо, способное быть источником для уплаты налога. При этом определяя экономическое основание налога, законодатель должен учитывать фактическую способность налогоплательщика к уплате налога. Как правило, такая способность учитывается посредством установления налоговых льгот,

¹⁰ Элементы обложения страховыми взносами, обязательные для установления, перечислены в ст. 18.2 НК РФ.

корректирующих уровень налоговой нагрузки для различных налогоплательщиков.

Принцип недопустимости воспрепятствования реализации конституционных прав. Данный принцип реализуется посредством запрета на установление налогов и сборов, препятствующих реализации гражданами своих конституционных прав¹¹. В том числе запрещается устанавливать налоги и сборы, ограничивающие или создающие препятствия для законной экономической деятельности физических лиц и организаций. В частности установлен запрет на нарушение единого экономического пространства России как посредством установления налогов и сборов прямо или косвенно ограничивающих перемещение товаров (работ, услуг, финансовых средств) в пределах территории государства, так и в иных формах.

Принцип определенности налогового законодательства. Взимание налогов и сборов оказывает существенное ограничивающее влияние на имущественную составляющую деятельности налогоплательщиков и плательщиков сборов. В силу этого законом устанавливаются повышенные требования к формулировкам налогового законодательства, поскольку «расплывчатость» налоговой нормы может привести к не согласующемуся с конституционным принципом правового государства произвольному и дискриминационному ее применению государственными органами и должностными лицами в их отношениях с налогоплательщиками и тем самым - к нарушению конституционного принципа юридического равенства и вытекающего из него требования равенства налогообложения¹².

В силу вышеизложенного нормы налогового законодательства должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый обязанный субъект

¹¹ Постановление Конституционного Суда РФ от 04.04.1996 N 9-П "По делу о проверке конституционности ряда нормативных актов города Москвы и Московской области, Ставропольского края, Воронежской области и города Воронежа, регламентирующих порядок регистрации граждан, прибывающих на постоянное жительство в названные регионы".

¹² Постановление Конституционного Суда РФ от 23.05.2013 N 11-П "По делу о проверке конституционности пункта 1 статьи 333.40 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью "Встреча".

точно знал какие налоговые платежи, когда и в каком порядке он должен платить. Налоги, установленные с нарушением данного принципа, не могут считаться законно установленными. При этом все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов налогового законодательства должны трактоваться в пользу налогоплательщика (плательщика иных налоговых платежей).

Принцип добросовестности участников налогового правоотношения. Исходя из того, что все неустранимые сомнения, противоречия и неясности норм налогового права трактуются в пользу налогоплательщика и иных налогоплательщиков, можно утверждать о существовании презумпции добросовестности налогоплательщика. Однако данная презумпция является опровержимой и может быть опровергнута налоговыми органами в рамках проведения мероприятий налогового контроля.

Критерии добросовестности налогоплательщика рассредоточены в различных статьях НК РФ в явной и неявной форме. Подчас для их выделения требуется появление определенной судебной практики и даже судебных доктрин.

К числу основных критериев добросовестности налогоплательщика можно отнести следующие:

- *совершение сделок (операций), имеющих деловую цель.* При этом не может быть деловой целью операций налогоплательщика получение налоговой выгоды¹³. Налоговая выгода может быть только сопутствующей целью активности налогоплательщика. При этом деловая цель, преследуемая налогоплательщиком, должна быть достижима и без применения налоговых льгот и преференций. Однако возможность достижения того же экономического результата посредством совершения иных сделок (операций), не дающих

¹³ Под налоговой выгодой понимается уменьшение размера налоговой обязанности вследствие, в частности, уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, а также получение права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета. // Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды".

право на получение налоговой выгоды, не может свидетельствовать о недобросовестности его поведения.

- *отражение в бухгалтерском и налоговом учете достоверных сведений о фактах хозяйственной жизни и объектах налогообложения.* Сведения, включаемые в бухгалтерскую и налоговую отчетность, должны отражать хозяйственные операции в соответствии с их правовой и экономической сущностью, а не документальной формой.

- *проявление должной осмотрительности при выборе контрагента и исполнении сделки (операции).* Более низкая цена, предлагаемая контрагентом, за счет неисполнения своих налоговых обязательств, не может быть достаточным основанием для заключения сделки. Налогоплательщик должен оценить возможности своего контрагента надлежащим образом исполнить свои обязательства не только перед ним, но и перед государством.

- *построение структуры бизнеса и выбор организационно-правовых форм его ведения исходя из поставленных деловых целей.* Недопустимо искусственно разделять свой бизнес на части в целях сохранения права на налоговую льготу или преференцию. Также недопустимо искусственно аккумулировать объекты налогообложения различных организаций на одном лице, имеющем право на налоговую льготу.

Возложение на одну сторону налогового правоотношения обязанности обеспечить добросовестное поведение в правовом государстве предполагает наличие симметричной обязанности у ее контрагента. В связи с этим следует говорить и о добросовестности налоговых органов в процессе осуществления ими своих полномочий.

Из анализа действующего налогового законодательства и практики его применения можно выделить следующие критерии добросовестного налогового администрирования:

- *соразмерность применяемых мер государственного принуждения и иных ограничительных мер целям проводимых контрольных или иных мероприятий.* Недопустимо возлагать на налогоплательщика обязанности или

устанавливать сроки исполнения обязанностей, которые явно не могут быть исполнены налогоплательщиком или явно выходят за пределы проводимого мероприятия налогового контроля. Например, недопустимо требовать от налогоплательщика предоставления копий пяти тысяч документов в пятидневный срок.

- *использование налоговыми органами своих полномочий в соответствии с их целевым назначением.* Налоговые органы не должны руководствоваться целями и мотивами, противоречащими действующему правопорядку¹⁴. Недопустимо использовать полномочия налоговых органов исключительно в целях создания препятствий деятельности налогоплательщика. Например, недопустимо продлевать сроки проведения выездной налоговой проверки или назначать повторную выездную проверку, чтобы создать сложности в деятельности налогоплательщика.

- *определение действительного объема налоговых обязательств.* Налоговые органы в процессе мероприятий налогового контроля должны выявлять и учитывать не только обстоятельства, приводящие к увеличению размера налогообложения, но и предоставляющие налогоплательщику законную возможность уменьшить сумму налога.

- *запрет на противоречивое поведение в процессе исполнения налоговых обязательств.* В частности налоговые органы обязаны следовать разъяснениям налогового законодательства, которые даны компетентным финансовым органом. Кроме того, признание со стороны налогового органа на протяжении длительного периода права налогоплательщика на применение специального налогового режима или иных налоговых преференций при наличии недостатков в процедуре оформлении такой преференции препятствует

¹⁴ Постановление Конституционного Суда РФ от 16.07.2004 N 14-П "По делу о проверке конституционности отдельных положений части второй статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан А.Д. Егорова и Н.В. Чуева".

изменению размера налоговых обязательств в дальнейшем при проведении мероприятий налогового контроля¹⁵.

Глава 2. Субъекты налогового права.

§1. Налогоплательщик, плательщики сборов и страховых взносов, налоговые агенты. Представительство в налоговых правоотношениях.

В соответствии с НК РФ налогоплательщиками, плательщиками сборов и страховых взносов признаются физические лица и организации, на которых законом возложена обязанность по уплате соответственно налога, сбора или страхового взноса. Из данного легального определения следует, что правовое положение данных субъектов налогового права определено их ключевой обязанностью – платить законно установленные налоги, сборы и страховые взносы. Все остальные обязанности налогоплательщика и плательщиков сборов и страховых взносов производны от их основной обязанности и ориентированы на создание условий для надлежащей уплаты налогов и иных обязательных налоговых платежей.

Обязанности вспомогательного характера могут быть разделены на следующие разновидности:

- встать на учет в налоговом органе;
- вести учет операций с предметами налогообложения в случаях и формах, предусмотренных законодательством;
- исчислить налоговый платеж или предоставить налоговому органу информацию, необходимую для его исчисления в случаях, предусмотренных налоговым законодательством;
- представить в установленный законом срок налоговую отчетность, а также представлять информацию необходимую для осуществления налогового контроля в иных формах, предусмотренных законодательством.

¹⁵ Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 02.07.2019 N 310-ЭС19-1705 по делу N А62-5153/2017.

В связи с этим в юридической литературе принято характеризовать статус налогоплательщика как обязанный статус¹⁶. Однако вышеуказанные субъекты помимо обязанностей наделены значительным объемом прав.

Субъективное право налогоплательщика (плательщика сбора и страхового взноса) практически всегда возникает в процессе исполнения обязанности по уплате налога и, тем самым, является также производным от нее. Это становится очевидным даже при изучении легально закрепленных субъективных прав данных субъектов. Права налогоплательщика, указанные в ст. 21 НК РФ, можно разделить на несколько групп:

- 1) права на получение информации, необходимой для правильного исполнения обязанности по уплате налогов (пп. 1 и 2 п. 1 ст. 21 НК РФ);
- 2) права, возникающие в связи с исполнением обязанности по уплате налогов (пп. 3-6 п. 1 ст. 21 НК РФ);
- 3) права, при осуществлении мероприятий контроля за своевременностью и полнотой уплаты налогов (пп. 7-11, 15 п. 1 ст. 21 НК РФ);
- 4) права, гарантирующие соблюдение законодательства государственными органами при взимании налогов (пп. 12-14 п. 1 ст. 21 НК РФ).

При этом плательщики сборов и страховых взносов обладают абсолютно теми же правами, что и налогоплательщик, применительно к уплачиваемым им налоговым платежам.

Налогоплательщик и иные налогоплательщики могут обладать предусмотренными законодательством правами и обязанностями, а также реализовывать их только при наличии налоговой правосубъектности. Под налоговой правосубъектностью обычно понимают признаваемую законом способность быть самостоятельным субъектом - участником общественных отношений, регулируемых налоговым правом, иметь и осуществлять субъективные налоговые права и обязанности¹⁷.

¹⁶ См.: Тропская С. С. Правовой статус налогоплательщика – физического лица. М., 2009. С. 33.

¹⁷ См.: Винницкий Д. В. Субъекты налогового права. М., 2000. С. 104.

Представляется, что налоговая правосубъектность может быть общей и специальной. Если для обладания общей правосубъектностью достаточно самих свойств физического лица или организации как таковых, то для обладания специальной налоговой правосубъектностью имеет значение характер экономической деятельности. Например, налогоплательщиком ЕСХН может быть только организация, занимающаяся сельскохозяйственным производством.

В составе налоговой правосубъектности традиционно выделяются правоспособность и дееспособность, включающая в себя деликтоспособность. Налоговая правосубъектность лица в значительной степени находится во взаимосвязи с гражданско-правовой и трудо-правовой правосубъектностью. Это обусловлено тем, что объект налогообложения формируется в гражданском обороте или в трудовых отношениях. И только после его формирования возникают налоговые правоотношения, для участия в которых необходимо реализовать налоговую правосубъектность.

Следовательно, если физическое лицо или организация обладают гражданско-правовой правосубъектностью и реализуют ее, то данное лицо должно наделяться налогово-правовой правосубъектностью.

У физических лиц момент возникновения налоговой правоспособности, как и гражданско-правовой, сомнений у ученых не вызывает – это момент рождения¹⁸. С рождения лицо способно быть собственником имущества и обладать обязанностью платить имущественные налоги. При этом способность самостоятельно реализовывать принадлежащие ему права и обязанности у физического лица отсутствует в течение довольно длительного периода после рождения. Исходя из закрепленного НК РФ возраста привлечения физического лица к налоговой ответственности (16 лет), некоторые ученые приходят к выводу, что и дееспособность возникает с того же возраста¹⁹.

¹⁸ См.: Карасева М. В. Налоговое законодательство и правосубъектность физического лица // Хозяйство и право. 1996. № 7. С. 97 ; Винницкий Д. В. Субъекты налогового права. С. 76.

¹⁹ См.: Винницкий Д. В. Субъекты налогового права. С. 98–99.

Другие считают, что несовершеннолетние лица в возрасте от 14 до 18 лет уже наделены достаточной свободой в заключении сделок с согласия законных представителей и вступлении в трудовые отношения, что можно говорить о наступлении налоговой дееспособности с 14 лет²⁰.

Если физическое лицо как субъект налогового обязательства понимается налоговым законодательством в целом в русле гражданского законодательства, то организация как субъект налогового правоотношения представляет собой результат синтеза субъекта российского гражданского права (российское юридическое лицо) с субъектами права иностранных государств и международного права.

В некоторых государствах подходы к правосубъектности отличаются от российского и допускаются придание статуса обязанного налогового субъекта имущественному комплексу (постоянному представительству) или корпоративному образованию, не имеющему статуса юридического лица.

В связи с тем, что имущество, подлежащее налогообложению в России, может принадлежать иностранным лицам налоговое законодательство не может использовать терминологию российского гражданского законодательства, не признающего правосубъектность корпоративных образований, не являющихся юридическими лицами, и вводит некое родовое понятие «организация»²¹, которое является, по сути, собирательным. Тем самым, если правом иностранного государства корпоративное образование, не имеющее статуса юридического лица, признается субъектом экономического правоотношения, влекущего за собой налогообложение, то и применительно к налоговому праву России данное образование будет считаться организацией.

У организации гражданско-правовая правосубъектность возникает в момент создания (государственной регистрации), который совпадает с моментом постановки на учет в налоговых органах, и не подразделяется на правоспособность и дееспособность. Соответственно налоговая правосубъект-

²⁰ См.: Финансовое право Российской Федерации : учебник / под ред. М.В. Карасевой. М.: КНОРУС, 2012. С. 313.

²¹ Определение смотри в ст. 11 НК РФ.

ность также возникает с момента создания организации, поскольку данное лицо с этого момента может вступить отношения, порождающие возникновение объекта налогообложения. Налоговая правосубъектность организации также не разделяется на правоспособность и дееспособность.

В некоторых случаях законом исполнение некоторых обязанностей возлагается на налогового агента. Налоговым агентом может быть признана организация или индивидуальный предприниматель, которые являются источником выплаты дохода для налогоплательщика. В определенных ситуациях государство не уверено в способности или желании налогоплательщика самостоятельно исчислить и заплатить налог. Так большинство физических лиц, не имеющее необходимых специальных познаний, не сможет правильно исчислить налог на доходы физических лиц и своевременно его заплатить в бюджетную систему.

В этом случае государство предпочитает наделить организацию или индивидуального предпринимателя, выплачивающих физическим лицам заработную плату или доход в иной форме, статусом налогового агента. В этом случае в налоговом правоотношении вместо множества налогоплательщиков обязанность по уплате налога исполняется одним субъектом, имеющим профессиональную бухгалтерию, что значительно упрощает для государства взимание налога.

Таким образом, на налогового агента статьей 24 НК РФ возложена обязанность в совершении действий:

- вести учет и фиксацию в бухгалтерской документации операций с предметом налогообложения;
- исчислить налог²²;
- удержать налог до выплаты денежных средств налогоплательщику;

²² Также следует отметить, что исчисление налога сопряжено с рядом других обязанностей. Например, для определения налоговой ставки в некоторых случаях налоговый агент обязан квалифицировать правовой статус налогоплательщика. Это актуально, если налогоплательщиком является, например, иностранное лицо. В силу действующего законодательства налоговый агент должен установить, является ли налогоплательщик лицом, фактически имеющим право на доход, или кондуитной компанией (ст. 7 НК РФ).

- при невозможности удержать налога, сообщить об этом в налоговый орган в установленном законом порядке;
- перечислить налог в бюджетную систему;
- представить в налоговый орган налоговую отчетность.

Неисполнение возложенных на него ст. 24 НК РФ обязанностей влечет не только привлечение к налоговой ответственности по ст. 123 НК РФ, но и в некоторых случаях – взыскание с него неуплаченной суммы налога (п. 9 ст. 226 НК РФ).

Налогоплательщик, плательщики сборов и страховых взносов могут участвовать в налоговых отношениях самостоятельно и (или) через своего представителя. Действия, совершенные в процессе исполнения налогового правоотношения его представителем в пределах его полномочий, приравниваются к действиям самого налогоплательщика.

Законным представителем налогоплательщика является лицо, уполномоченное на это законом (в соответствии с законом) либо учредительными документами (применяется к организации). Уполномоченным представителем является лицо, которому налогоплательщиком или плательщиком сборов (страховых взносов) выдана оформленная в соответствии с законодательством доверенность.

Доверенность, выданная физическим лицом, включая индивидуального предпринимателя, должна быть нотариально удостоверена. Также принимаются доверенности, приравненные в соответствии с гражданским законодательством к нотариально удостоверенным, а также подписанные электронной подписью налогоплательщика в форме электронного документа. Доверенность организации, по общему правилу, подписывается ее законным представителем и удостоверяется печатью (при наличии).

§2. Публично-правовые образования как субъекты налогового права

В настоящее время в России выделяется несколько типов публично-правовых образований:

1) государство, которое в свою очередь подразделяется на:

А) Российскую Федерацию (Россию);

Б) субъекты Российской Федерации;

2) муниципальные образования;

3) федеральные территории.

В настоящий момент на территории России в соответствии со статьей 67 Конституции РФ создана одна федеральная территория – «Сириус». В соответствии со статьей 12 федерального закона о данной территории к ее компетенции относится установление, введение в действие и прекращение действия местных налогов на своей территории²³. Исходя из этого, а также из содержания НК РФ мы можем прийти к выводу, что статус федеральной территории «Сириус» как субъекта налогового права идентичен аналогичному статусу муниципальных образований.

В основе правосубъектности РФ находится такое неотъемлемое свойство государства, как государственный суверенитет. Государственный суверенитет традиционно рассматривается как верховенство государственной власти по отношению ко всем иным организациям и лицам в стране и независимость ее в сфере взаимоотношений с другими государствами²⁴.

Разновидностью государственного суверенитета является суверенитет фискальный - суверенитет государства в области налогообложения, основывающийся на праве государства устанавливать, вводить и взимать налоги и сборы с физических и юридических лиц в пределах своей территории²⁵.

Право государства устанавливать налоги и сборы, которое традиционно всеми учеными признается одним из проявлений фискального суверенитета²⁶. В соответствии с действующим законодательством правом устанавли-

²³ Федеральный закон от 22.12.2020 N 437-ФЗ "О федеральной территории "Сириус".

²⁴ Тихомиров Ю.А. Суверенитет в условиях глобализации // Суверенная демократия в конституционно-правовом измерении: Сб. статей и материалов. М., 2007. С. 80.

²⁵ См.: Кучеров И.И. Международное налоговое право. М.: ЮрИнфоР, 2007.

²⁶ См.: Terra B., Wattel P. European Tax Law. 5th ed. Hague, 2008. P. 8 - 9; Годме П.М. Финансовое право. М., 1978. С. 371; Халфина Р. О. Общее учение о правоотношении. С. 167.; Кучеров И.И. Теория налогов и сборов. М., 2009. С. 188 - 199.

вать федеральные, региональные и местные налоги и сборы наделена Российская Федерация. По общему правилу все налоги и сборы устанавливаются НК РФ, в котором закрепляются все необходимые элементы налогообложения и информация о налогоплательщике (плательщике сбора).

Следовательно, Российская Федерация является субъектом налогового права при реализации своих суверенных прав по установлению налогов и сборов.

Субъекты РФ, муниципальные образования и федеральные территории не могут самостоятельно устанавливать и вводить в действие региональные и местные налоги. К их компетенции законодательством отнесено лишь установление нескольких элементов налогообложения и только в пределах, предусмотренных НК РФ²⁷. Полномочия данных публично-правовых образований в соответствии со статьей 12 НК РФ сводятся к установлению: налоговой ставки, особенностей определения налоговой базы, порядка и срока уплаты налога, но в пределах, предусмотренных НК РФ. Также законодательные (представительные) органы данных публично-правовых образований наделены аналогичными полномочиями применительно к некоторым специальным налоговым режимам. Тем самым, право субъектов РФ, муниципальных образований и федеральной территории на установление отдельных элементов налогообложения ограничено, что является очевидным доказательством его несuverенного характера.

Единственный элемент налогообложения, право на установление которого публично-правовыми образованиями не ограничено НК РФ, – это налоговая льгота. Субъекты РФ, муниципальные образования и федеральные территории свободны в установлении налоговых льгот, поскольку данный элемент является факультативным и его закрепление не влияет на установление налога, а оказывает в большей степени на размер получаемых налоговых доходов. Субъекты РФ и муниципальные образования, а также федеральные

²⁷ Муниципальные образования в соответствии с новой редакцией Конституции РФ наделены лишь правом вводить местные налоги, но не устанавливать их, однако соответствующие изменения в статью 12 НК РФ до настоящего момента не внесены.

территории, устанавливая вышеуказанные элементы налогообложения и вводя их в действие в соответствии с НК РФ, реализуют не суверенные полномочия предоставленные им НК РФ, выступая, по сути, в качестве будущих получателей определенных налоговых платежей, то есть будущих собственников финансовых ресурсов.

Если данные публично-правовые образования не воспользуются предоставленными им полномочиями по установлению элементов налогообложения, то региональный или местный налог (сбор) будет считаться установленным и подлежащим уплате в тех параметрах, которые определены НК РФ.

Следовательно, субъекты РФ, муниципальные образования и федеральные территории являются субъектом налогового права при установлении в случае и в пределах, предусмотренных НК РФ, элементов налогообложения региональных и местных налогов, некоторых специальных налоговых режимов, а также введении их в действие.

Полномочие по взиманию налогов *во властной манере*²⁸ также может быть охарактеризовано как суверенное, что вполне коррелирует с правовой позицией КС РФ, согласно которой неотъемлемой частью фискального суверенитета государства являются именно полномочия *по принуждению к уплате налога*²⁹.

Данное полномочие может быть реализовано только Российской Федерацией как единственным носителем государственного суверенитета. В силу этого все органы публичной власти, наделенные полномочиями по применению мер государственного принуждения в целях взимания налогов являются федеральными.

Остальные публично-правовые образования участвуют во взимании налогов и сборов, уплачиваемых в добровольном порядке без применения мер государственного принуждения. Для реализации данного полномочия не

²⁸ См.: Хаванова И.А. Фискальный (налоговый) суверенитет и его границы в интеграционных образованиях // Журнал российского права. 2013. N 11. С. 41 - 51.

²⁹ См.: Постановление КС РФ от 17 декабря 1996 г. N 20-П // Вестник Конституционного Суда РФ. 1996. N 5; Постановление КС РФ от 12 октября 1998 г. N 24-П // Вестник Конституционного Суда РФ. 1999. N 1.

требуется суверенитет, поскольку налогоплательщики без дополнительного воздействия со стороны государства уплачивают законно установленные налоги и сборы, а публично-правовые образования их получают.

Право публично-правового образования на взимание налога определяется не делением налогов на федеральные, региональные и местные, а делением их по бюджету-получателю. Тем самым, реальным получателем некоторых федеральных налогов в определенной части (например, НДФЛ), является не РФ, а субъекты РФ и муниципальные образования. Данный вывод подтверждается частью 2 ст. 63 НК РФ, согласно которой необходимо согласование финансового органа публично-правового образования для вынесения решения об изменении срока уплаты налога, если получателем федерального налога или сбора является субъект РФ, муниципальное образование или федеральная территория.

Следовательно, публично-правовые образования являются субъектами налогового права в случае взимания (получения) налогов и сборов уплачиваемых добровольно (все публично-правовые образования) или в результате применения мер государственного принуждения (Российская Федерация).

Получая налоги и сборы в качестве налоговых доходов своих бюджетов, публично-правовые образования принимают на себя ответственность по возврату излишне взысканных налоговых платежей. Действующим налоговым законодательством предусмотрен порядок возврата таких платежей (статья 79 НК РФ). При нарушении сроков возврата данных платежей законом предусмотрена обязанность платить проценты в размере ставки рефинансирования.

Соответственно, возвращая излишне взысканные налоговые платежи, а также выплачивая в установленных законом случаях проценты, публично-правовое образование также является субъектом налогового права.

Таким образом, различие в правовом статусе Российской Федерации и других публично-правовых образований как субъектов налогового права заключается в том, что в основе правового статуса РФ лежит государственный

суверенитет как неотъемлемое свойство государства. Статус иных публично-правовых образований базируется на полномочиях, отнесенных к их компетенции законодательством о налогах и сборах, и правах собственника финансовых ресурсов поступающих в их бюджеты в результате уплаты налоговых платежей.

§3. Органы государственной власти и местного самоуправления как субъекты налогового права.

Если исходить из содержания статьи 9 НК РФ, то к числу участников налоговых отношений относятся только налоговые и таможенные органы. Однако из содержания глав 5 и 6 НК РФ становится очевидно, что определенной компетенцией в сфере налогообложения обладают финансовые органы РФ, субъектов РФ, муниципальных образований и федеральной территории, а также органы внутренних дел и следственные органы.

Безусловно, к числу основных субъектов налогового права относятся налоговые органы, которые представляют собой единую централизованную систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты налогов, сборов, страховых взносов и иных обязательных платежей. Данную систему возглавляет Федеральная налоговая служба России (ФНС) как федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов, сборов, страховых взносов, и его территориальные органы.

По своему правовому статусу субъекта налогового права к налоговым органам приравнены таможенные органы, которые также представляют собой единую централизованную систему органов во главе с Федеральной таможенной службой России (ФТС). Разграничение компетенции между ФНС и ФТС проводится по налогам, в отношении плательщиков которых они осуществляют реализацию своих полномочий. Таможенные органы реализуют полномочия, аналогичные полномочиям налоговых органов, при взимании налогов, уплачиваемых при перемещении товаров через таможенную

границу Таможенного союза. Такими налогами являются налог на добавленную стоимость (НДС) и акцизы. Во всех остальных случаях субъектом налогового права являются налоговые органы.

Данные органы наделены налоговым законодательством обширными полномочиями, которые могут быть разделены на следующие виды:

1) полномочия в сфере налогового контроля, связанные как с истребованием необходимых документов и информации, так и с определением действительного объема налогового обязательства (п.п. 1 – 4, 6 – 8, 10 – 12 статьи 31 НК РФ);

2) применение обеспечительных мер по приостановлению операций по счетам в банке, аресту имущества (п. 5 ст. 31 НК РФ);

3) привлечение виновных лиц к налоговой ответственности (ст.ст. 101 и 101.4 НК РФ);

4) взыскание задолженности по налоговым платежам в судебном и во внесудебном порядке (п. 9, 14 ст. 31 НК РФ);

5) иные полномочия. Например, в отношениях по возмещению вреда, причиненного налоговым преступлением, налоговые органы выражают волю и являются представителем интересов соответствующего публично-правового образования, лишившегося имущества в виде налоговых платежей, которые не поступили в результате совершения преступного деяния³⁰.

Обязанности налоговых органов тесно связаны с их полномочиями, поскольку реализация заложенных в них правовых возможностей является не правом, а обязанностью данного субъекта РФ. Например, в соответствии со ст. 33 НК РФ налоговые органы обязаны осуществлять налоговый контроль. Кроме того, в налоговом законодательстве закреплены обязанности налоговых органов, корреспондирующие правам налогоплательщика (например, со-

³⁰ Постановление Конституционного Суда РФ от 08.12.2017 № 39-П "По делу о проверке конституционности положений статей 15, 1064 и 1068 Гражданского кодекса Российской Федерации, подпункта 14 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации, статьи 199.2 Уголовного кодекса Российской Федерации и части первой статьи 54 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан Г.Г. Ахмадеевой, С.И. Лысяка и А.Н. Сергеева".

блюдовать налоговое законодательство и предоставлять запрошенную налогоплательщиком информацию, касающуюся исполнения обязанности по уплате налогов.

Полномочия финансовых органов всех уровней публичной власти в России как субъектов налогового права заключаются в разъяснении действующего налогового законодательства по запросам налоговых органов и налогоплательщиков. Данные полномочия разграничиваются исходя из уровня, на котором принят акт налогового законодательства. Федеральные акты законодательства о налогах и сборах уполномочено разъяснять Министерство финансов РФ; акты субъектов РФ – финансовый орган субъекта РФ и т.д.

При этом согласно ст. 33 НК РФ налоговые органы обязаны руководствоваться только разъяснениями Министерства финансов РФ. Разъяснения финансовых органов субъектов РФ, муниципальных образований и федеральной территории не обладают свойством обязательности.

Органы внутренних дел в установленном нормативно порядке по запросу налоговых органов участвуют в проведении выездной налоговой проверки в целях обеспечения доступа в помещения проверяемого субъекта и содействия в розыске свидетелей и получении иных доказательств.

Также органы внутренних дел, как и следственные органы, осуществляют обмен информацией с налоговыми органами, предоставляя последним сведения об обстоятельствах, реагирование на которые относится к компетенции налоговых органов (например, информация о наличии признаков налогового правонарушения). Налоговые органы в свою очередь информируют данные органы о наличии в действиях налогоплательщиков признаков состава преступления, связанного с нарушением налогового законодательства.

§4. Платежные посредники как субъекты налогового права.

Налоговые платежи подлежат перечислению в бюджетную систему, счета бюджетов которой открыты в органах федерального казначейства. Органы федерального казначейства не принимают платежи в наличной форме, а безналичные платежи могут поступить в федеральное казначейство только через подразделение Центрального банка РФ, в котором открыт единый казначейский счет. Исключением являются внутриказначейские платежи, когда налог уплачивается с лицевого счета, открытого организации в органе федерального казначейства.

В связи с этим в процессе исполнения обязанности по уплате налогов, сборов и страховых взносов всегда участвуют платежные посредники, функция которых состоит в том, чтобы перевести налоговый платеж в безналичную форму (если он совершен в наличной) и обеспечить его поступление на единый казначейский счет в подразделении ЦБ РФ.

Практически всегда (за исключением внутриказначейских платежей) таким платежным посредником выступает банк³¹. Несмотря на то, что банки не указаны среди участников налоговых отношений в ст. 9 НК РФ, они, без сомнения, относятся к числу основных субъектов налогового права.

Если не учитывать деятельность банков как налогоплательщиков и налоговых агентов, становится очевидным, что банки являются особым субъектом налогового правоотношения, поскольку банки в налоговых отношениях исполняют несколько специальных функций. Это, прежде всего, исполнение поручений о перечислении налоговых платежей, предоставление информации органам налогового контроля, исполнение обеспечительных мер и некоторые другие функции.

Банки как субъект налогового права является источником необходимой для осуществления налогового контроля информации о налогоплательщике и его финансово-хозяйственных операциях. Законодательством установлены два порядка предоставления банком информации в налоговый орган: автома-

³¹ Также платежным посредником выступает Банк России являющийся оператором платформы цифрового рубля.

тический и по запросу. Так банки автоматически предоставляют налоговому органу информацию об открытии и закрытии счетов своими клиентами. Информация о движении денежных средств по счету, остатке денежных средств и иная необходимая налоговому органу информация предоставляется банком по мотивированному запросу налогового органа.

Банки также содействуют налоговым органам в принудительном взыскании налоговой задолженности, а также в иных предусмотренных законом случаях посредством исполнения решения о приостановлении операций по счетам организации или индивидуального предпринимателя в банке. При наличии такого решения банки также не имеют права открывать новые счета налогоплательщику, в отношении которого такое решение принято.

Однако основной функцией банка как субъекта налогового права является обеспечение исполнения поручений на перечисление налоговых платежей в бюджетную систему. Данные поручения, обязательные для исполнения банком, могут исходить с одной стороны от налогоплательщика, плательщика сбора или страхового взноса, налогового агента, а с другой стороны – от налогового органа в процессе взыскания налоговой задолженности.

Налоговым законодательством установлены определенные требования, предъявляемые к исполнению таких поручений:

- поручения исполняются банком бесплатно, то есть без взимания комиссий или вознаграждения в иной форме;
- поручения должны исполняться в течение установленного законом срока;
- поручение должно исполняться при соблюдении очередности списания денежных средств, установленной гражданским законодательством;
- поручение должно быть исполнено за счет денежных средств налогоплательщика. При отсутствии денег на счете такого лица либо при отсутствии средств на корреспондентском счете банка в подразделении ЦБ РФ банк должен сообщить об этом налоговому органу в установленный законом срок.

Помимо банков платежными посредниками при уплате налоговых платежей физическими лицами в наличной форме могут быть:

- организация федеральной почтовой связи;
- местная администрация;
- исполнительно-распорядительный орган федеральной территории «Сириус»;
- многофункциональный центр предоставления государственных и муниципальных услуг.

Для первых трех случаев уплата налоговых платежей возможна при условии отсутствия банка на соответствующей территории. Уплата через МФЦ возможна при условии организации приема таких платежей на основании решения исполнительного органа государственной власти субъекта РФ.

Поскольку данные организации не являются в отличие от банка профессиональными платежными посредниками, то законодатель их обязывает в пятидневный срок внести полученные наличные денежные средства в банк для их перечисления в бюджетную систему. Местная администрация и исполнительно-распорядительный орган федеральной территории также могут в вышеуказанный срок внести полученные деньги в организацию федеральной почтовой связи, которая в свою очередь должна через банк перечислить и в бюджетную систему.

Платежные посредники обязаны вести строгий учет операций по перечислению налоговых платежей, хранить документацию и по запросу налоговых органов предоставлять всю необходимую информацию.

При неисполнении возложенных на них обязанностей или нарушении порядка или срока их исполнения платежные посредники несут ответственность, предусмотренную налоговым законодательством. При не перечислении денежных средств в бюджетную систему данные средства взыскиваются с платежного посредника в порядке, предусмотренном НК РФ для налогоплательщиков – организаций.

§5. Взаимозависимые лица.

Налогоплательщики могут быть признаны для целей налогообложения взаимозависимыми лицами, если особенности отношений между ними могут оказывать влияние на условия и (или) результаты заключаемых ими сделок и (или) на экономические результаты их деятельности или деятельности представляемых ими лиц.

Признание участников сделки взаимозависимыми имеет своей основной целью определение круга таких операций налогоплательщика, в отношении которых существует риск их совершения на коммерческих или финансовых условиях, влияющих на цену и отличных от тех, которые бы имели место в отношениях между независимыми друг от друга контрагентами, действующими самостоятельно и на строго предпринимательских началах, то есть в своих собственных экономических интересах³².

В силу вышеуказанного признание налогоплательщиков взаимозависимыми лицами в целях налогообложения приводит к возникновению у налоговых органов права контролировать соответствие цен заключаемых ими между собой сделок уровню рыночных цен. В случае выявления в рамках проводимых в соответствии с налоговым законодательством мероприятий налогового контроля недопустимого отклонения цены заключенной взаимозависимыми лицами сделки от уровня рыночных цен налоговые органы исчисляют налог исходя из рыночной цены таких сделок. Данная фикция позволяет установить действительный размер налогового обязательства, не прибегая к механизму признания сделки недействительной.

Факт взаимозависимости налогоплательщиков устанавливается правоприменительными органами исходя из определенных обстоятельств, позволяющих предположить о наличии одного лица оказывать существенное влияние на деятельность другого лица как самостоятельно, так и совместно с

³² Обзор практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений раздела V.1 и статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 16.02.2017).

иными взаимозависимыми лицами. Перечень таких обстоятельств закреплён в статье 105.1 НК РФ, но не является исчерпывающим.

Так налогоплательщики признаются взаимозависимыми лицами в силу:

1) участия их или другого лица в капитале друг друга, а именно:

а) если один налогоплательщик прямо и (или) косвенно участвует в другой организации - налогоплательщике и доля такого участия составляет более 25 процентов;

б) если одно и то же лицо прямо и (или) косвенно участвует в организациях - налогоплательщиках и доля такого участия в каждой организации составляет более 25 процентов;

в) если доля прямого участия каждого предыдущего лица в каждой последующей организации - налогоплательщике составляет более 50 процентов;

2) наличия полномочий по управлению организацией - налогоплательщиком, а именно:

а) наличие у лица полномочия по назначению (избранию) единоличного исполнительного органа этой организации или по назначению (избранию) не менее 50 процентов состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров (наблюдательного совета) этой организации;

б) организация и лицо, осуществляющее полномочия ее единоличного исполнительного органа;

3) общности органов управления у организаций, а именно:

а) организации, единоличные исполнительные органы которых либо не менее 50 процентов состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров (наблюдательного совета) которых назначены или избраны по решению одного и того же лица (физического лица совместно с его взаимозависимыми лицами, указанными в подпункте 11 настоящего пункта);

б) организации, в которых более 50 процентов состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров (наблюдательного совета) со-

ставляют одни и те же физические лица совместно с взаимозависимыми лицами, указанными в подпункте 11 настоящего пункта;

в) организации, в которых полномочия единоличного исполнительного органа осуществляет одно и то же лицо;

4) наличия служебных, семейных и иных близких отношений между физическими лицами – налогоплательщиками:

а) если одно физическое лицо подчиняется другому физическому лицу по должностному положению;

б) физическое лицо, его супруг (супруга), родители (в том числе усыновители), дети (в том числе усыновленные), полнородные и неполнородные братья и сестры, опекун (попечитель) и подопечный.

Суд вправе признать налогоплательщиков взаимозависимыми и в силу иных нормативно не закрепленных обстоятельств, если отношения между этими лицами содержательно позволяют прийти к выводу о возможности другого лица определять решения и поведение налогоплательщика. Установление факта взаимозависимости лиц по обстоятельствам иным, чем перечислены в статье 105.1 НК РФ, осуществляется судом с участием налогового органа и налогоплательщика в ходе рассмотрения дела, касающегося обоснованности вынесения решения о доначислении налога, либо при разрешении требований налогового органа о взыскании доначисленной задолженности³³.

³³ Обзор практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений раздела V.1 и статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 16.02.2017).

Глава 3. Понятие, установление и введение налогов и сборов.

§ 1. Понятие налога, сбора и страхового взноса.

Понятия налога и сбора являются краеугольными для всего налогового права. В силу этого пристальное влияние их признакам в свое время уделялось в практике КС РФ, существенно повлиявшей на формулировку легальных определений налога и сбора.

В силу пункта 1 статьи 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.

Данное легальное определение налога позволяет выделить следующие его признаки, раскрывающие его правовую и экономическую сущность:

1) *Обязательный характер налога.* Обязанность по уплате законно установленного налога имеет «высший» конституционный характер в силу прямого указания статьи 57 Конституции РФ. Существование современного государства, основанного на плюрализме форм собственности и постулатах рыночной экономики, невозможно без налогообложения как механизма гарантированного финансирования публичных расходов. Поэтому уплата налога не может носить добровольный характер, поскольку такая уплата не может гарантировать поступление необходимых государству публичных ресурсов.

2) *Индивидуально-безвозмездный характер налога.* Данный признак предполагает, что налогоплательщик в результате уплаты налога не получает права требовать встречного предоставления от государства или иных публично-правовых образований. И наоборот, предоставление государственных и муниципальных услуг не может быть обусловлено исполнением обязанности по уплате налога. Например, бесплатная медицинская помощь будет предоставлена на общих основаниях даже злостному неплательщику налогов.

При этом, данный признак никоим образом не отрицает социально возмездный характер взимания налогов, в силу которого уплаченные денежные средства расходуются на удовлетворение основных потребностей всего общества.

3) *Налог – это платеж.* Использование законодателем термина «платеж» призвано подчеркнуть периодический характер уплаты налога. Налоги в силу различия установленных законом налоговых периодов уплачиваются либо ежегодно, либо ежеквартально, либо ежемесячно. Уплата налога прекращает обязанность по его уплате только применительно к конкретному налоговому периоду, но в следующем периоде она может возникнуть вновь.

4) *Налог является формой ограничения имущественных (прежде всего, вещных) прав налогоплательщика.* Уплата налога предполагает отчуждение части имущества налогоплательщика, принадлежащего ему на вещном или ином законном праве. При этом, той частью своего имущества, которая подлежит уплате в бюджетную систему в виде налога, налогоплательщик не вправе распоряжаться иным образом. Таким образом, налог даже до его отчуждения налогоплательщиком, оказывает ограничивающее воздействие на имущественные права последнего.

5) *Денежный характер налога.* Отчуждаемая налогоплательщиком часть своего имущества должна быть передана в бюджетную систему исключительно в денежной форме, а именно в национальной валюте России. На современном этапе развития российского государства уплата налогов в натуральной форме не предусмотрена.

6) *Фискальный характер уплаты налога.* Налог является основной формой финансового обеспечения деятельности публично-правовых образований в России. Налоги направлены на формирование доходной части бюджетов всех уровней бюджетной системы и последующее покрытие публичных расходов.

Под сбором понимается обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами

местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий), либо уплата которого обусловлена осуществлением в пределах территории, на которой введен сбор, отдельных видов предпринимательской деятельности.

Исходя из данного легального определения выделяются следующие сущностные признаки сбора:

1) *Обязательный характер*. При этом обязательность сбора несколько отличается от аналогичного признака налога. Если обязательность налога имеет безусловный характер, когда каждый обязан его платить, то обязательность сбора можно охарактеризовать как условную. Сбор обязателен для его плательщика, при условии его обращения за какими-либо юридически значимыми действиями органов публичной власти.

2) *Сбор – это взнос*. Использование законодателем термина «взнос» подчеркивает не регулярный характер уплаты сбора. Сбор уплачивается организациями и физическими лицами по мере необходимости юридически значимых действий органов публичной власти, без привязки к какому-либо временному периоду. Конкретный плательщик сбора может уплачивать сборы каждый день при наличии такой необходимости, а может не платить десятилетиями.

3) *Ограниченно возмездный характер сбора*. Уплата сбора предполагает совершение в отношении его плательщика органами публичной власти и их должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий), что может быть охарактеризовано как встречное предоставление, то есть возмездность. При этом сбор ни в коем случае не является ценой предоставляемой государственной или муниципальной услуги, его размер не связан с затратами органов публичной власти по ее оказанию. Уплата сбора не является достаточным условием для получения такой услуги. Помимо этого плательщик сбора

должен выполнить еще ряд условий, как то: предоставить необходимые документы, соответствовать определенным в законе критериям и т.д.

Также, исходя из легального определения, уплата сбора может быть обусловлена осуществлением в пределах территории, на которой введен сбор, отдельных видов предпринимательской деятельности. Данная часть определения относится к торговому сбору. Данный сбор полностью не соответствует выделенным выше сущностным признакам сбора и практически полностью соответствует признакам налога. Он уплачивается периодически, его уплата никак не связана с осуществлением юридически значимых действий в отношении плательщика органами публичной власти. В силу вышеизложенного есть основания полагать, что торговый сбор по своей сущности ближе к налогу, к чем к сбору.

Под страховыми взносами понимаются обязательные платежи на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, на обязательное медицинское страхование, взимаемые с организаций и физических лиц в целях финансового обеспечения реализации прав застрахованных лиц на получение страхового обеспечения по соответствующему виду обязательного социального страхования.

Основными признаками страховых взносов в государственные внебюджетные фонды являются:

1) *Обязательный характер страхового взноса.* Обязательность таких платежей имеет безусловный характер, как и у налога. Плательщики страховых взносов не могут отказаться от их уплаты, а в случае ненадлежащего исполнения данной обязанности – несут ответственность, предусмотренную законодательством.

2) *Периодический характер уплаты страховых взносов.* Страховые взносы уплачиваются с определенной периодичностью, как правило, ежемесячно. В некоторых случаях законодательством предусмотрена ежегодная уплата страховых взносов.

3) *Возмездный характер страховых взносов.* Страховые взносы уплачиваются в целях финансового обеспечения реализации прав застрахованных лиц на получение страхового обеспечения по соответствующему виду обязательного социального страхования. В тех случаях, когда плательщик и застрахованное лицо совпадают, возмездность данного платежа наиболее проявляется. Когда плательщик и застрахованное лицо являются различными лицами, то плательщик не является выгодоприобретателем в отношении страхового обеспечения, что не отменяет возмездный характер данного платежа.

§2. Система налогов, сборов и страховых взносов.

Система налогов, сборов и страховых взносов РФ строится в соответствии с общеправовыми принципами федерализма и самостоятельности органов местного самоуправления.

Исходя из данного положения, налоги подразделяются на федеральные, региональные и местные; сборы – на федеральные и местные (региональных сборов в настоящий момент не предусмотрено); страховые взносы относятся исключительно к федеральному уровню.

Критерием разделения налогов и сборов на федеральные региональные и местные является территория их взимания и источник установления. Федеральные налоги и сборы устанавливаются НК РФ и обязательны к уплате на всей территории государства. Региональные налоги устанавливаются НК РФ и законами субъектов РФ и обязательны к уплате на территории субъекта РФ. Местные налоги и сборы устанавливаются НК РФ и, как правило, нормативными актами представительных органов местного самоуправления и обязательны к уплате на территории соответствующего муниципального образования или федеральной территории.

В настоящее время к *федеральным налогам и сборам* относятся:

- 1) налог на добавленную стоимость (НДС);

- 2) акцизы;
- 3) налог на доходы физических лиц (НДФЛ);
- 4) налог на прибыль организаций;
- 5) налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ);
- 6) водный налог;
- 7) сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов;
- 8) государственная пошлина;
- 9) налог на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья;
- 10) налог на сверхприбыль.

К числу *региональных налогов* относятся:

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

Местными налогами и сбором являются:

- 1) земельный налог;
- 2) налог на имущество физических лиц;
- 3) туристический налог;
- 4) торговый сбор³⁴.

В совокупности вышеуказанные налоги образуют общую систему налогообложения, которая применяется всеми налогоплательщиками по умолчанию, если они не перешли на специальный налоговый режим.

Налоговым законодательством предусмотрены следующие специальные налоговые режимы:

- 1) система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог - ЕСХН);
- 2) упрощенная система налогообложения (УСН);

³⁴ Торговый сбор может взиматься только внутригородскими муниципальными образованиями городов федерального значения.

- 3) система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции;
- 4) патентная система налогообложения (ПСН);
- 5) налог на профессиональный доход (в порядке эксперимента);
- 6) автоматизированная упрощенная система налогообложения (АУСН) (в порядке эксперимента).

Данные налоговые режимы являются специальными в силу того, что они могут применяться не всеми налогоплательщиками, а только теми, что соответствуют установленным в законе критериям. Например, на уплату ЕСХН могут перейти только сельскохозяйственные товаропроизводители или приравненные к ним лица. Кроме того, специальные налоговые режимы предполагают, как правило, освобождение от уплаты некоторых налогов и уплату единого налога, предусмотренного этим режимом.

Страховые взносы в государственные внебюджетные фонды могут быть дифференцированы по цели их уплаты на:

- 1) государственное пенсионное страхование;
- 2) государственное социальное страхование;
- 3) государственное медицинское страхование.

Кроме того, страховые взносы могут быть классифицированы по государственному внебюджетному фонду – получателю на:

- 1) страховые взносы, уплачиваемые в Социальный фонд РФ;
- 2) страховые взносы, уплачиваемые в федеральный фонд обязательного медицинского страхования.

Система налогов, сборов и страховых взносов РФ имеет закрытый характер. В силу этого не могут устанавливаться и взиматься в России налоги, сборы и страховые взносы, не предусмотренные НК РФ (п. 5 ст. 3 и п. 6 ст. 12 НК РФ).

§3. Элементы налогообложения и обложения сборами, страховыми взносами.

Юридическая конструкция налогов, сборов и страховых взносов включает в себя ряд элементов, позволяющих в своей совокупности определить какой налог, кем, в какие сроки и в каком размере и порядке должен быть уплачен. Элементы налогообложения разделяются на обязательные, закрепление которых в законе необходимо для установления налога, и факультативные.

К числу обязательных элементов налогообложения в соответствии с действующим налоговым законодательством относятся:

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

К факультативным элементам налогообложения законодатель относит налоговые льготы, которые могут быть установлены, а могут и не быть.

Объект налогообложения в НК РФ определяется посредством простого перечисления как 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.

В теории налогового права выделяется еще один элемент юридической конструкции – предмет налогообложения, признаки которого законодатель смешал в объекте налогообложения. *Предметом налогообложения* являются объекты материального мира, выступающие в качестве экономического блага, с обладанием которым законодатель связывает возникновение обязанности по уплате налога.

Следовательно, товары (работы, услуги), имущество и доходы являются предметом налогообложения. А получение, владение на определенном

вещном праве или реализация данных предметов налогообложения выступает в качестве объекта налогообложения.

Таким образом, объектом налогообложения является обстоятельство (юридический факт или состав) с которым законодательство связывает возникновение обязанности по уплате налога.

Налоговая база в соответствии со статьей 53 НК РФ представляет собой стоимостную, количественную или иную физическую характеристику объекта налогообложения. При отсутствии в налоговом законодательстве такого элемента, как предмет налогообложения, данной определение является верным. Но если выделять предмет налогообложения как самостоятельный элемент юридической конструкции налога, то налоговая база представляет собой стоимостную, количественную или иную физическую характеристику предмета налогообложения.

Налоговая база необходима для того, чтобы выразить объект (предмет) налогообложения в том масштабе, что используется в целях налогообложения для применения налоговой ставки. Например, если налоговая ставка устанавливается в процентах, то налоговая база всегда будет использовать стоимостную характеристику предмета налогообложения. Если налоговая ставка закреплена в твердой денежной сумме, то в качестве налоговой базы будет использована количественная или иная физическая характеристика такого предмета.

Налоговая ставка представляет собой величину налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы. В зависимости от единиц измерения налоговой базы налоговая ставка может быть процентной (адвалорной) и в твердой денежной сумме. В некоторых случаях законодатель использует смешанную налоговую ставку, в которой одна часть устанавливается в твердой сумме, а другая – в процентах.

Процентная налоговая ставка в зависимости от ее изменения при увеличении размера налоговой базы подразделяется на следующие виды:

- *пропорциональная* – ее размер остается неизменным в случае увеличения размера налоговой базы;

- *прогрессивная* – ее размер увеличивается при увеличении размера налоговой ставки;

- *регрессивная* – ее размер уменьшается при увеличении размера налоговой базы.

Налоговый период представляет собой период времени, по истечении которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога к уплате. Применительно к различным видам налогов законодательство устанавливает налоговый период равным или календарному году, или кварталу, или календарному месяцу. По итогам налогового периода налогоплательщиком, как правило, представляется налоговая декларация.

Для длительного налогового периода, равного календарному году, характерно его разделение на более короткие отчетные периоды, которые могут составлять либо квартал, либо календарный месяц. По итогам отчетного периода налогоплательщик должен исчислить авансовый платеж по налогу и представить в налоговый орган промежуточную налоговую отчетность.

Порядок исчисления налога представляет собой законодательное закрепление лица, обязанного исчислять налог, а также правил определения подлежащей налоговой ставки и применения ее к налоговой базе.

Исчисление налога, как правило, законодателем возлагается на самого налогоплательщика, если в качестве такового выступают организации или индивидуальные предприниматели. Применительно к физическим лицам, не являющимся индивидуальными предпринимателями, обязанность по исчислению налога в большинстве случаев возлагается либо на налогового агента, либо на налоговые органы.

Таким образом, выделяются три порядка исчисления налога:

- самостоятельный;
- налоговым агентом;
- налоговым органом.

Порядок исчисления налога во многом предопределяет *порядок его уплаты*. Если налог исчисляется налоговым агентом, то он подлежит уплате через налогового агента посредством его удержания у источника выплаты дохода. Если налог исчислялся самостоятельно или налоговыми органами, то он должен быть уплачен налогоплательщиком самостоятельно в порядке, предусмотренном налоговым законодательством.

В зависимости от требований налогового законодательства налог может уплачиваться посредством уплаты авансовых платежей или единовременно. В любом случае налоги, сборы и страховые взносы, как правило, уплачиваются посредством уплаты единого налогового платежа (ЕНП).

Срок уплаты налога может быть установлен путем указания на конкретную дату, не позднее которой следует уплатить налог, или посредством установления промежутка времени по истечении налогового периода, в течение которого должна быть произведена такая уплат.

Налоговая льгота представляет собой предоставляемое законодательством отдельной категории плательщиков преимущество по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов (страховых взносов), заключающееся в возможности не платить налог (сбор, страховой взнос) или платить его в пониженном размере.

Налоговые льготы не могут предоставляться налогоплательщикам и иным обязанным субъектам индивидуально, они всегда предоставляются определенной категории налогоплательщиков, выделенной по объективным экономическим или социальным критериям. Кроме того, налоговые льготы применяются на добровольной основе по волеизъявлению налогоплательщика.

Применительно к сборам законодатель использует те же элементы исходя из необходимости для установления конкретного сбора. Перечня обязательных элементов обложения сборами в НК РФ не закреплено.

Применительно к страховым взносам законодатель предусмотрел следующие обязательные элементы юридической конструкции:

- объект налогообложения страховыми взносами;
- база для исчисления страховых взносов;
- тариф страховых взносов;
- расчетный период;
- порядок исчисления страховых взносов;
- порядок и сроки уплаты страховых взносов.

Правовая сущность данных элементов обложения страховыми взносами практически идентична вышерассмотренным с учетом специфики взимания страховых взносов, предусмотренной законодательством.

§4. Установление и введение налогов, сборов и страховых взносов.

Установить налог и страховой взнос означает закрепить в законе налогоплательщика (плательщика страхового взноса) и шесть обязательных элементов налогообложения. Применительно к сборам законодательство не закрепляет минимально необходимого набора элементов, которые должны быть установлены. Требуется только определить плательщика сбора и те элементы обложения сбором, которые законодатель сочтет необходимым применительно к конкретному сбору.

Форма установления налоговых платежей зависит от уровня данных платежей. Федеральные налоги, сборы и страховые взносы устанавливаются НК РФ или иным федеральным законом, принятым в соответствии с кодексом (например, экспериментальные специальные налоговые режимы).

Региональные налоги устанавливаются НК РФ и законами субъектов РФ. Местные налоги и сборы устанавливаются, как правило, НК РФ и актами представительных органов местного самоуправления (кроме городов федерального значения и федеральных территорий).

Компетентные органы государственной власти, местного самоуправления и федеральной территории в процессе установления региональных и местных налогов вправе устанавливать в пределах, предусмотренных НК РФ, налоговые ставки, порядок и сроки уплаты, особенности определения нало-

говой базы и налоговые льготы. При установлении местных сборов компетентные органы вправе устанавливать в пределах, предусмотренных НК РФ, ставки сборов и налоговые льготы. Все остальные элементы налогообложения (обложения сбором) устанавливаются НК РФ.

Применительно к специальным налоговым режимам законодательные (представительные) органы государственной власти субъектов РФ и представительные органы муниципальных образований в случаях, порядке и пределах, которые предусмотрены НК РФ, вправе устанавливать:

- виды предпринимательской деятельности, в отношении которых может применяться соответствующий специальный налоговый режим;
- ограничения на переход на специальный налоговый режим и на применение специального налогового режима;
- налоговые ставки в зависимости от категорий налогоплательщиков и видов предпринимательской деятельности;
- особенности определения налоговой базы;
- налоговые льготы, а также основания и порядок их применения.

В силу случившихся в 2020 – 2024 годах чрезвычайных обстоятельств мирового масштаба в процесс установления налогов были вовлечены и исполнительные органы государственной власти. В частности, Правительство РФ и исполнительные органы государственной власти субъектов РФ были наделены временными полномочиями по продлению сроков уплаты определенных налогов.

В соответствии с требованиями статьи 5 НК РФ акты налогового законодательства в части установления и введения новых налогов вводятся в действие с первого января года, следующего за годом принятия соответствующего акта, но не ранее одного месяца с момента официального опубликования.

Страховые взносы вводятся в действие с первого числа очередного расчетного периода, но не ранее месяца с момента официального опубликования акта налогового законодательства, устанавливающего этот взнос. Сбо-

ры же вводятся в действие спустя месяц после официального опубликования соответствующего нормативно-правового акта.

Некоторые специальные налоговые режимы, несмотря на их федеральный характер, вводятся в действие законами субъектов РФ (например, патентная система налогообложения). При этом порядок введения данных специальных налоговых режимов должен соответствовать требованиям, предусмотренным статьей 5 НК РФ.

Глава 4. Общая характеристика исполнения обязанности по уплате налога и сбора.

§ 1. Понятие налоговой обязанности и налогового обязательства.

В соответствии со статьей 57 Конституции России каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Данная конституционная обязанность имеет особый, а именно публично - правовой характер, что обусловлено публично - правовой природой государства и государственной власти.

Если проанализировать ст. 23 НК РФ, то становится очевидным, что все остальные обязанности налогоплательщика (встать на налоговый учет, вести учет объектов налогообложения, представлять в налоговые органы отчетность и др.) направлены на содействие государственному контролю за исполнением обязанности по уплате налогов и сборов и призваны обеспечить исполнение основной обязанности.

Из содержания ст. 21 НК РФ следует, что все права налогоплательщика производны от его обязанности платить налоги и сборы и предназначены для правильного определения объема данной обязанности, предотвращения возложения на налогоплательщика незаконного налогового бремени.

В силу вышеуказанного обязанность по уплате налогов и сборов занимает центральное место среди прав и обязанностей налогоплательщика, поскольку все остальные права и обязанности либо производны от нее, либо направлены на обеспечение исполнения данной обязанности. Поэтому, говоря о налоговой обязанности, мы, прежде всего, подразумеваем обязанность налогоплательщика платить законно установленные налоги, сборы и страховые взносы.

В настоящее время данная обязанность характеризуется в налоговом законодательстве как совокупная обязанность, под которой понимают общую сумму налогов, авансовых платежей, сборов, страховых взносов, пеней, штрафов, процентов, которую обязан уплатить (перечислить) налогопла-

тельщик, плательщик сбора, плательщик страховых взносов и (или) налоговый агент, а также сумму налога, подлежащую возврату в бюджетную систему РФ в случаях, предусмотренных НК РФ.

Несмотря на важнейшую роль обязанности по уплате налогов и сборов реализация налогового правоотношения не сводится лишь к исполнению данной обязанности. Помимо налогоплательщика в правоотношениях по уплате налогов участвуют банки, налоговые агенты, организации федеральной почтовой связи, местные администрации, МФЦ, которые также имеют определенные права и обязанности.

Следовательно, необходимо разграничивать такие понятия как «налоговая обязанность» и «налоговое обязательство». Налоговая обязанность представляет собой меру должного поведения лица по отчуждению части принадлежащего ему имущества в пользу государства (муниципального образования) при наличии установленных законом оснований и в установленном законом размере.

Налоговое же обязательство – это правоотношение, складывающееся между налогоплательщиком и государством (муниципальным образованием, федеральной территорией) в лице компетентных органов при участии ряда вспомогательных субъектов (налоговые агенты, банки и др.), в рамках которого происходит перемещение денежных средств от частного субъекта к публичному в качестве уплаты налога (сбора, страхового взноса). Соответственно налоговая обязанность представляет собой часть юридического содержания налогового обязательства.³⁵

³⁵ По мнению Конституционного Суда РФ, в рамках обязательства по уплате налогов на налогоплательщика возложена публично - правовая обязанность уплатить законно установленные налоги и сборы, а на кредитные учреждения - публично - правовая обязанность обеспечить перечисление соответствующих платежей в бюджет. Конституционная обязанность каждого налогоплательщика по уплате налогов должна считаться исполненной в тот момент, когда изъятие части его имущества, предназначенной для уплаты в бюджет в качестве налога, фактически произошло. Обязательство же по уплате законно установленных налогов и сборов может считаться исполненным только в тот момент, когда денежные средства налогоплательщиков поступают на бюджетные счета. См. Постановление Конституционного Суда РФ от 12.10.1998г. № 24-П «По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года «Об осно-

Полагаем, что для налогового обязательства характерны следующие существенные признаки.

Во-первых, на стороне должника (налогоплательщика) сосредоточены в основном обязанности, а на стороне кредитора – права. Имеющиеся у налогоплательщика права (например, право не исполнять незаконные требования налогового органа) производны от его обязанностей и имеют вспомогательный по отношению к его обязанности платить налоги характер³⁶. Однако говорить о полном отсутствии у налогоплательщика прав и законных интересов в отношении государства не представляется возможным. Права должника в целом направлены на воспрепятствование излишнему изъятию у него имущества. Часть из них прямо поименована в налоговом законодательстве, а часть вытекает из закрепленных в законодательстве и судебной практике гарантий надлежащего исполнения налогового обязательства, а также принципов.

Данное свойство налогового обязательства лучше всего охарактеризовать как несимметричное распределение прав и обязанностей между его сторонами.

Во-вторых, обеспечение исполнения налогового обязательства специальными мерами принуждения со стороны государства.

Поскольку налоговое обязательство является инструментом перемещения частных (реже государственных и муниципальных) финансовых ресурсов в централизованные публичные финансы, то наиболее адекватными средствами государственного принуждения являются меры имущественного характера (например, штраф, пеня, взыскание задолженности).

В-третьих, особый субъектный состав налогового обязательства.

вах налоговой системы в Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. 1998. № 42. Ст. 5211.

³⁶ См. Карасева М. В. Финансовое правоотношение. Воронеж, 1997. С. 213.

В качестве кредитора в налоговом обязательстве, как правило, выступает публично-правовое образование. Однако, как справедливо отмечено в юридической литературе, непосредственное осуществление государством своих полномочий невозможно вне деятельности его органов³⁷. Исходя из действующего налогового законодательства в налоговом обязательстве права кредитора реализуют федеральное казначейство (получает и возвращает излишне полученные налоговые платежи³⁸) фискальные (налоговые и таможенные) органы (обеспечивают своевременность и полноту уплаты налогов³⁹).

Данные органы действуют в налоговом обязательстве в пределах предоставленной им компетенции от своего имени, но в интересах публично-правовых образований. В качестве должников в налоговом обязательстве участвуют физические лица и организации, действующие в зависимости от вида и структуры налогового обязательства в качестве налогоплательщиков (плательщиков сборов) или налоговых агентов⁴⁰.

В-четвертых, стадийность исполнения налогового обязательства, которая характеризуется поэтапной сменой налогового должника по мере перехода объекта налогового обязательства (налога или сбора) от одного участника налогового отношения к другому.

Первая стадия исполнения налогового обязательства складывается между публично-правовым образованием и налогоплательщиком. Ее предназначением является имущественное обособление объекта (налога) налогового

³⁷ См.: Беспалова А. И. К вопросу о непосредственном осуществлении государством полномочий собственника // Уч. зап. Казах. гос. ун-та. Алма-Ата, 1970. Т. 10. Сер. Юрид. Вып. 10. Ч. 1. С. 370 ; Химичева Н. И. Субъекты советского бюджетного права / под ред. В. М. Манохина. Саратов, 1979. С. 66.

³⁸ Статьи 45 п. 3 пп. 1, 78 и 79 НК РФ.

³⁹ Статьи 31, 32, 34 НК РФ.

⁴⁰ Реже должником в основном налоговом обязательстве может быть банк, МФЦ или организация федеральной почтовой связи, не исполнившие свою обязанность перечислить налог. Совсем редко (чисто теоретически) в качестве должника может выступать местная администрация, осуществившая прием налога, но не перечислившая его в бюджет.

обязательства от иного имущества налогоплательщика. В некоторых налоговых обязательствах в силу прямого указания закона на первой стадии обязанности налогоплательщика по исчислению и удержанию налога исполняются налоговым агентом, который в данных отношениях по своему статусу равен налогоплательщику⁴¹.

Цель первой стадии достигается при передаче (удержании) налогоплательщиком (налоговым агентом) суммы налога банку или иной уполномоченной законом организации. В зависимости от вида налога и особенностей его уплаты ст. 45 НК РФ устанавливает, что такой организацией может быть банк, организация федеральной почтовой связи, местная администрация, исполнительно-распорядительный орган федеральной территории, многофункциональный центр предоставления государственных и муниципальных услуг (далее – платежные посредники).

Вторая стадия складывается между платежным посредником, получившим (удержавшим) объект налогового обязательства от налогоплательщика или налогового агента, и публично-правовым образованием.

В-пятых, вспомогательный характер налогового обязательства, направленного на формирование доходной части бюджетов бюджетной системы РФ.

Данное положение обусловлено тем, что именно в результате реализации бюджетных правоотношений достигается основная цель публичной финансовой деятельности – покрытие социально-значимых расходов. Реализация же налогового обязательства лишь создает необходимые условия и предпосылки для надлежащего исполнения бюджетного обязательства.

В-шестых, производный характер налогового обязательства.

⁴¹ Исключением является только возможность претендовать на изменение срока уплаты налога.

С одной стороны, основное налоговое обязательство производно от конституционных правоотношений в сфере реализации государственного суверенитета. Без реализации государством своих суверенных полномочий налоговое обязательство никогда не возникло бы. С другой стороны, данные отношения производны от гражданско-правовых (трудовых) отношений. Без вступления потенциальным налогоплательщиком в отношения имущественного оборота или отношения собственности у него не формируется (возникает) предмет налогообложения, что исключает возникновение основного налогового обязательства.

Исходя из выделенных выше признаков налогового обязательства, его можно охарактеризовать как производное и вспомогательное публичное имущественное правоотношение между налоговым кредитором и налоговым должником, реализуемое под угрозой применения специальных имущественных мер государственного принуждения, за счет активного поведения последнего, в силу которого налоговый должник обязан передать налоговому кредитору определенную часть своего имущества в денежной форме, а налоговый кредитор имеет право требовать передачи этого имущества.

§ 2. Основания возникновения и прекращения совокупной налоговой обязанности.

В соответствии со ст. 44 НК РФ обязанность по уплате налога, сбора или страхового взноса возникает, изменяется и прекращается при наличии оснований, установленных законодательством о налогах и сборах. Обязанность по уплате конкретного налога, сбора или страхового взноса возлагается на налогоплательщика и плательщиков сбора или страхового взноса с момента возникновения установленных законодательством о налогах и сборах обстоятельств, предусматривающих их уплату.

Таковыми обстоятельствами - правопорождающими юридическими фактами, с наличием которых у налогоплательщика традиционно связывают

возникновение налоговых обязанностей, являются объекты налогообложения.⁴² В отличие от оснований возникновения обязанности по уплате налога (сбора), сформулированных законодателем довольно расплывчато, основания прекращения в статье 44 НК РФ изложены более четко.

Исходя из принципа добросовестности налогоплательщика, приоритетным способом прекращения налоговой обязанности является уплата налогового платежа в полном размере в предусмотренный законом срок. Основные принципы и порядок добровольного исполнения обязанности по уплате налогов и сборов установлены статьей 45 НК РФ и будут рассмотрены нами в дальнейшем.

Однако в силу определенных аномальных обстоятельств налоговая обязанность подчас не может быть исполнена и в силу прямого указания закона подлежит прекращению. К таким обстоятельствам, прежде всего, относится выбытие, как правило, без универсального правопреемства, одной из сторон налогового правоотношения.

Применительно к налогоплательщикам – физическим лицам обязанность по уплате налога (сбора) может быть прекращено в случае их смерти. Поскольку смерть гражданина в силу действующего законодательства является актом гражданского состояния, то в соответствии с подпунктом 7 пункта 1 статьи 47 ГК РФ она становится правопрекращающим юридическим фактом только после государственной регистрации.

Что же касается выбытия налогоплательщика – организации, то для прекращения налоговой обязанности недостаточно ликвидации юридического лица, хотя в соответствии со п. 1 ст. 61 ГК РФ ликвидация означает прекращение организации без перехода ее прав и обязанностей к третьим лицам. В соответствии с действующим законодательством требуется дополнительный юридический факт: либо уплата ликвидационной комиссией (ликвидатором) всей задолженности по налогам (сборам), пеням и штрафам, либо

⁴² См. подробнее: Кучеров И.И. Объект налога как правовое основание налогообложения // Финансовое право. 2009. № 1. С. 14-21.

признание в соответствии со ст. 59 НК РФ данной задолженности безнадежной к взысканию и ее списание, либо ликвидация организации в порядке, предусмотренном законодательством о банкротстве.

Следует подчеркнуть, что ст. 44 НК РФ не содержит исчерпывающего перечня оснований прекращения налоговой обязанности, а отсылает правоприменителя к иным положениям законодательства о налогах и сборах, проанализировав которые можно выделить следующие дополнительные основания:

1. Принудительное взыскание. В данном случае налоговое обязательство реализуется за счет активных действий налогового или таможенного органов и для его полного исполнения не достаточно поступления в собственность публично-правового образования суммы налога (сбора, страхового взноса), а необходимо взыскание сумм пени, а в некоторых случаях и штрафа.

2. Списание безнадежных долгов по налогам и сборам (статья 59 НК РФ). В основном данный механизм применяется для прекращения налоговых обязанностей выбывших налогоплательщиков. Однако в некоторых случаях путем списания безнадежных долгов возможно прекращение налоговых обязанностей, носители которых реально существуют, но реализовать которое невозможно в силу юридических, социальных или экономических причин.

3. Применение налогоплательщиком (налоговым агентом или налоговым органом – в зависимости от способа исчисления налога) налоговой льготы или налогового вычета равной сумме налога.

4. Уплата налога (сбора) поручителем или иным третьим лицом.

В заключении необходимо отметить, что, учитывая периодический характер уплаты налога, можно говорить лишь о прекращении обязанности по уплате конкретного налога за конкретный период.

§ 3. Единый налоговый платеж и единый налоговый счет.

Единым налоговым платежом (далее – ЕНП) признаются денежные средства, перечисленные налогоплательщиком, плательщиком сбора, плательщиком страховых взносов, налоговым агентом и (или) иным лицом в бюджетную систему РФ на счет Федерального казначейства, предназначенные для исполнения совокупной обязанности, а также денежные средства, взысканные с налогоплательщика, плательщика сбора, плательщика страховых взносов, налогового агента в соответствии с действующим налоговым законодательством.

Следовательно, ЕНП является формой уплаты или принудительного взыскания денежных средств в целях исполнения налогового обязательства. Кроме того, ЕНП признаются денежные средства, учтенные на едином налоговом счете (далее – ЕНС) налогоплательщика в результате:

- 1) возмещения или возврата излишне уплаченных налогов;
- 2) зачета положительного сальдо ЕНС в третьего лица;
- 3) отмены (полной или частичной) зачета денежных средств в счет исполнения предстоящей обязанности по уплате конкретного налога (сбора, страхового взноса);
- 4) начисления процентов, в случае излишнего взыскания налогов.

Исходя из данного определения, можно прийти к выводу, что ЕНП является в настоящее время основной формой исполнения обязанности по уплате налогов, сборов и страховых взносов.

Самостоятельно (не в форме ЕНП) могут быть уплачены:

- налог на профессиональный доход;
- налог на доходы физических лиц, уплачиваемый некоторыми категориями иностранных граждан;
- сбор за пользование объектами животного мира и водных биологических ресурсов;
- государственная пошлина, уплачиваемая не на основании исполнительного листа;
- налог на сверхприбыль;

- туристический налог;
- страховые взносы на дополнительное социальное обеспечение членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации, а также отдельных категорий работников организаций угольной промышленности.

Следует учитывать, что суммирование налоговых платежей в ЕНП происходит именно на этапе выполнения платежа. Исчисление обязательных налоговых платежей и их отражение в регистрах бухгалтерского и налогового учета, налоговой отчетности происходит по отдельности.

Если ЕНП представляет собой сумму налоговых платежей налогоплательщика, то совокупная обязанность является совокупностью его обязанностей по уплате всех обязательных налоговых платежей (налог, авансовый платеж, сбор, страховой взнос, пени, проценты, штрафы и др.).

Совокупная обязанность формируется на основании:

- 1) представленной налогоплательщиком налоговой отчетности (налоговой декларации, расчета или уведомления об исчисленных суммах налоговых платежей);
- 2) налоговых уведомлений или расчетов сумм налога, направляемых налоговым органом;
- 3) сообщений об исчисленных налоговым органом суммах налогов;
- 4) решений налоговых органов о предоставлении отсрочки или рассрочки;
- 5) решений налоговых органов о привлечении к ответственности за совершение налоговых правонарушений или об отказе в привлечении к такой ответственности;
- 6) решений налоговых органов об отмене (полностью или частично) решений о возмещении суммы налогов, заявленной к возмещению в заявительном порядке;
- 7) решений налоговых органов об отмене (полностью или частично) решений о предоставлении налогового вычета;

8) решения вышестоящего налогового органа или судебный акт, отменяющие решение налогового органа;

9) исполнительного документа о взыскании государственной пошлины и иных документов.

ЕНП и совокупная обязанность подлежат в целях исполнения обязанности по уплате налоговых платежей учету на ЕНС налогоплательщика. Соответственно, ЕНС представляет собой форму учета денежных средств, перечисляемых в качестве ЕНП или признаваемых ЕНП по иным основаниям и денежного выражения совокупной обязанности.

ЕНС ведется налоговым органом в отношении каждого налогоплательщика, плательщика сборов, страховых взносов и налогового агента.

В результате учета ЕНП и совокупной обязанности на ЕНС образуется сальдо ЕНС, которое представляет собой разницу между общей суммой денежных средств, учтенных в качестве ЕНП, и денежным выражением учтенной совокупной обязанности.

Сальдо ЕНС может быть:

- нулевым, если сумма ЕНП равна денежному выражению совокупной обязанности;
- положительным, если сумма ЕНП больше денежного выражения совокупной обязанности;
- отрицательным, если сумма ЕНП меньше денежного выражения совокупной обязанности.

§ 4. Добровольное исполнение налоговой обязанности.

В основе добровольного исполнения налоговой обязанности лежат следующие принципы:

1. принцип нейтральности;
2. принцип своевременности;
3. принцип надлежащей валюты;
4. принцип полной уплаты;

5. принцип адресности.

1. В соответствии с п. 1 ст. 45 НК РФ налогоплательщик (плательщик сбора или страхового взноса, налоговый агент) обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога посредством перечисления денежных средств в качестве ЕНП, если иное не установлено законодательством о налогах и сборах. Конституционный Суд РФ в своем определении № 41-О от 22.01.2004г.⁴³ указал, что налог (сбор) считается уплаченным самостоятельно, если он уплачен от имени налогоплательщика (плательщика сборов) и за счет его собственных средств. Налоговый агент, как правило, обязан уплатить налог только за счет денежных средств, удержанных у налогоплательщика. На практике принцип самостоятельности означает, что платежные документы должны быть оформлены от имени налогоплательщика (плательщика сборов) и им подписаны.

Однако личность плательщика налога и источник происхождения уплачиваемых денежных средств в настоящее время не имеет правового значения при исполнении налогового обязательства. Это обусловлено предоставленной законом любому третьему лицу правовой возможностью исполнить обязанность по уплате налогового платежа за налогоплательщика. При условии надлежащего оформления платежного документа уплата ЕНП третьим лицом приводит к исполнению налогового обязательства. При этом такое третье лицо не приобретает прав налогоплательщика по возврату в отношении уплаченных им сумм, даже в случае излишней уплаты налога (или иного налогового платежа).

Такая правовая возможность в отношении уплаты налоговых платежей свидетельствует о нейтральности источника такого платежа в целях исполнения налогового обязательства.

2. Своевременность исполнения налоговой обязанности означает, что налоговый платеж должен быть уплачен в срок, установленный законодательством о налогах и сборах.

⁴³ "Экономика и жизнь". 2004. № 20.

Следует отметить, что срок уплаты налогового платежа, предусмотренный действующим законодательством, может быть изменен на более поздний путем предоставления отсрочки, рассрочки или инвестиционного налогового кредита. В этом случае требование своевременности уплаты будет соблюдено, несмотря на нарушение установленного законом срока уплаты. Срок уплаты налогового платежа не может быть изменен на более ранний, поскольку налогоплательщик изначально имеет право исполнить свою обязанность досрочно.

3. По общему правилу налоговая обязанность исполняется в валюте РФ. В случае если налоговая база выражена в иностранной валюте, то сумма налога (сбора), подлежащая оплате, переводится в рубли по курсу ЦБ РФ на день уплаты налога.

В НК РФ могут быть предусмотрены исключительные случаи, когда налог (сбор) может быть уплачен в иностранной валюте. В настоящее время такое исключение предусмотрено ст. 333.29 п. 5, согласно которому государственная пошлина за выдачу, продление срока действия и восстановление в исключительных случаях виз иностранным гражданам и лицам без гражданства представительствами федерального органа исполнительной власти, ведающего вопросами иностранных дел, находящимися в пунктах пропуска через Государственную границу РФ, может быть уплачена в иностранной валюте по курсу, установленному ЦБ РФ на дату ее уплаты.

4. Налоговая обязанность должна быть исполнена в полном объеме путем уплаты всей суммы ЕНП в бюджетную систему РФ. Объем обязанности по уплате налога и сбора в большинстве случаев определяется налогоплательщиком самостоятельно путем исчисления налога в порядке, установленном законодательством. При этом налоговые органы посредством мероприятий налогового контроля проверяют правильность исчисления налога налогоплательщиком. В некоторых случаях в целях оптимизации исполнения обязанности по уплате налога обязанность по исчислению налога возлагается либо на налогового агента, либо на сам налоговый орган.

Налоги в соответствии с действующим законодательством может уплачиваться как единовременно одной суммой, так и по частям с использованием авансовых платежей по итогам отчетных периодов. В последнем случае обязанность по уплате налога считается исполненной только после перечисления всех частей налога. Конкретные способы исполнения налоговой обязанности посредством уплаты ЕНП в зависимости от категории налогоплательщика установлены п. 6 ст. 45 НК РФ.

5. Исполнение налоговой обязанности может быть признано надлежащим только при поступлении суммы ЕНП в бюджетную систему РФ. Поступление платежа в бюджетную систему обеспечивается правильным указанием номера счета органа Федерального казначейства и наименования банка получателя платежа. Индивидуализация налогового платежа с целью последующего зачисления в конкретный бюджет бюджетной системы РФ в соответствии с бюджетным законодательством производится посредством представления налоговой отчетности в целях формирования совокупной обязанности.

Исполнение обязанности по уплате налоговых платежей включает в себя два равнозначных элемента, отсутствие хотя бы одного из которых приводит к ненадлежащему исполнению данной обязанности:

- уплата ЕНП, приводящая к его учету на ЕНС;
- формирование совокупной обязанности и учет ее денежного выражения на ЕНС.

ЕНП считается уплаченным и подлежит учету на ЕНС со дня:

1) предъявления в банк поручения на перечисление в бюджетную систему РФ на соответствующий счет Федерального казначейства денежных средств со счета плательщика в банке при условии:

- наличия на счете достаточного денежного остатка на день платежа;
- не отзыва неисполненного поручения плательщиком или возвращения его банком;

- правильного указания в поручении на перечисление суммы ЕНП номера счета Федерального казначейства и наименования банка получателя;
- отсутствия на день предъявления в банк поручения на перечисление ЕНП неисполненных требований, предъявленных к счету и в соответствии с гражданским законодательством РФ подлежащих исполнению в первоочередном порядке, или достаточности остатка денежных средств на счете для удовлетворения всех требований.

Данный способ исполнения налоговой обязанности применяется исключительно организациями и индивидуальными предпринимателями, поскольку именно они открывают в банках текущие (расчетные) счета.

2) передачи физическим лицом в банк поручения на перечисление в бюджетную систему РФ на счет Федерального казначейства без открытия счета в банке денежных средств, предоставленных банку физическим лицом, при условии их достаточности для перечисления.

3) отражения на лицевом счете организации, которой открыт лицевой счет, операции по перечислению соответствующих денежных средств в бюджетную систему РФ. При этом должны соблюдаться следующие условия:

- неисполненное поручение на перечисление налога не должно быть отозвано налогоплательщиком или возвращено органом Федерального казначейства (иным уполномоченным органом, осуществляющим открытие и ведение лицевых счетов) плательщику;

- отсутствие на день предъявления плательщиком в орган Федерального казначейства (иной уполномоченный орган, осуществляющий открытие и ведение лицевых счетов) поручения на перечисление налога неисполненных требований, предъявленных к его лицевому счету и в соответствии с гражданским законодательством РФ подлежащих исполнению в первоочередном порядке, или достаточность остатка денежных средств на этом лицевом счете для удовлетворения всех требований.

4) внесения физическим лицом в банк, кассу местной администрации (исполнительно-распорядительного органа федеральной территории), орга-

низацию федеральной почтовой связи или МФЦ наличных денежных средств для их перечисления в бюджетную систему РФ на соответствующий счет Федерального казначейства.

В соответствии с п. 4 ст. 58 НК РФ налогоплательщики по общему правилу обязаны платить ЕНП через банк или МФЦ (при наличии такой возможности в конкретном субъекте РФ). Только при отсутствии банка ЕНП может быть уплачен через организацию федеральной почтовой связи или кассу местной администрации (исполнительно-распорядительного органа федеральной территории).

При этом для надлежащей уплаты налога (сбора) необходимо, чтобы местная администрация (исполнительно-распорядительный орган федеральной территории) либо организация федеральной почтовой связи не возвратили налогоплательщику наличные денежные средства, принятые для их перечисления в бюджетную систему РФ. Как правило, такой возврат происходит вследствие неправильного указания реквизитов либо отзыва платежа налогоплательщиком.

5) перечисления судебным приставом-исполнителем денежных средств в качестве ЕНП, взысканных в рамках исполнительного производства.

6) предъявления в банк поручения на перечисление в бюджетную систему РФ на счет Федерального казначейства денежных средств со счета в банке при наличии на нем достаточного денежного остатка на день платежа в счет возмещения ущерба, причиненного бюджетной системе РФ налоговым преступлением (ст. 198 - 199.2 УК РФ).

Совокупная обязанность при добровольном исполнении налогового обязательства формируется, как правило, на основании налоговой отчетности (первичной или уточненной) и учитывается на ЕНС после ее представления, но не ранее наступления срока уплаты налогового платежа.

Также в рамках исполнения налоговых обязательств по уплате некоторых налогов совокупная обязанность формируется на основе налоговых уведомлений или налоговых сообщений, направляемых налогоплательщику

налоговыми органами, но не ранее получения данных документов налогоплательщиком и наступления срока уплаты налога.

Таким образом, обязанность по уплате налогового платежа (налога, сбора, страхового взноса и т.д.) считается исполненной:

- либо в момент уплаты (перечисления) ЕНП (признания денежных средств в качестве ЕНП) при наличии на ЕНС ранее учтенной совокупной обязанности;

- либо в момент учета на ЕНС совокупной обязанности при наличии на данном счете положительного сальдо.

При достаточности положительного сальдо ЕНС (суммы уплаченного ЕНП) для покрытия денежного выражения совокупной обязанности, учтенной на ЕНС, обязанность по уплате налога считается исполненной полностью. При недостаточности – частично.

При частичном исполнении налогового обязательства принадлежность сумм ЕНП определяется в следующей последовательности: 1) недоимка по налогу на доходы физических лиц - начиная с наиболее раннего момента ее возникновения; 2) налог на доходы физических лиц – с момента возникновения обязанности по его перечислению налоговым агентом; 3) недоимка по остальным налогам, сборам и страховым взносам - начиная с наиболее раннего момента ее возникновения; 4) иные налоги, авансовые платежи, сборы, страховые взносы - с момента возникновения обязанности по их уплате (перечислению); 5) пени; 6) проценты; 7) штрафы.

Обязанность по уплате налога и иных налоговых платежей также считается исполненной со дня:

- на который приходится срок уплаты налога, зачтенного в счет исполнения предстоящей обязанности по уплате такого налога на основании заявления налогоплательщика;

- зачета сумм денежных средств, формирующих положительное сальдо ЕНС, на основании заявления, представленного налогоплательщиком в целях погашения имеющейся задолженности;

- перечисления денежных средств не в качестве ЕНП в счет исполнения обязанности по уплате налога на профессиональный доход, НДФЛ (в случаях предусмотренных НК РФ), государственной пошлины (кроме взыскиваемой на основании исполнительного листа), сборов за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов, налога на сверхприбыль и др.;

- 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.

В данной разновидности налогового обязательства сумма налога не поступает налогоплательщику, а за счет активных действий налогового агента по исчислению и удержанию остается в его распоряжении. Поэтому налогоплательщик, лишенный возможности оказывать своим поведением какое-либо воздействие на перечисление налога, считается уплатившим налог в момент удержания суммы налога налоговым агентом.

Однако с уплатой налога в данном случае налоговое обязательство не считается реализованным, поскольку после удержания налога налоговый агент обязан перечислить его в бюджетную систему РФ в форме ЕНП. Исполнить данную обязанность может одним из вышепересмотренных способов по правилам, установленным для налогоплательщика.

§ 5. Принудительное исполнение обязанности по уплате налога и сбора.

В соответствии со ст. 11 НК РФ задолженность по уплате налогов, сборов и страховых взносов в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации (далее - задолженность) - это общая сумма недоимок, а также не уплаченных налогоплательщиком, плательщиком сборов, плательщиком страховых взносов и (или) налоговым агентом пеней, штрафов и процентов, предусмотренных НК РФ, и сумм налогов, подлежащих возврату в бюджетную си-

стему РФ в случаях, предусмотренных НК РФ, равная размеру отрицательного сальдо ЕНС этого лица.

В целях надлежащего исполнения налогового обязательства и компенсации потерь, понесенных публично-правовыми образованиями в результате его неисполнения, законодатель предусматривает применение мер государственного принуждения.

Такие меры могут быть как правовосстановительными, обеспечивающими исполнение налогоплательщиком его конституционной обязанности по уплате налогов, то есть погашение недоимки и возмещение ущерба от несвоевременной и неполной уплаты налога, так и штрафными, возлагающими на нарушителей дополнительные выплаты в качестве меры ответственности (наказания).⁴⁴

В отношении организаций и индивидуальных предпринимателей меры налогового принуждения применяются в форме бесспорного (внесудебного) взыскания задолженности, а в отношении физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, - в форме ее судебного взыскания.

Из данного правила существует ряд исключений, когда в отношении организаций и индивидуальных предпринимателей может быть применен только судебный порядок взыскания⁴⁵.

Судебный порядок принудительного исполнения налогового обязательства выступает в качестве дополнительной гарантии прав налогоплательщика или третьих лиц, на которых возлагается исполнение его обязанностей. Необходимость в такой дополнительной гарантии обусловлена, как правило, повышенной сложностью правоприменения в предусмотренных законом случаях (п. 3 ст. 45 НК РФ), требующей максимально беспристрастно-

⁴⁴ См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 15.07.1999 № 11-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений Закона РСФСР «О Государственной налоговой службе РСФСР» и Законов Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» и «О федеральных органах налоговой полиции» // Собрание законодательства РФ. 1999. № 30. Ст. 3988.

⁴⁵ Смотри, например, п. 3 ст. 45 НК РФ.

сти и высокой квалификации, либо пропуском сроков внесудебного взыскания.

Право кредитора на взыскание задолженности реализуется путем направления налогоплательщику требования об уплате задолженности. Требование представляет собой индивидуальный (правоприменительный) акт налогового органа, исполняющий следующие функции: 1) информационно – пресекательная; 2) юридического факта; 3) обязательной досудебной претензии.

1) Поскольку налоговые отношения построены на презумпции добросовестности налогоплательщика, сам факт неисполнения или ненадлежащего исполнения обязанности по уплате налога (сбора) еще не свидетельствует о намеренном нарушении налогового законодательства. Поэтому, прежде всего, требование призвано известить налогоплательщика о наличии отрицательного сальдо ЕНС и сумме задолженности с указанием налогов, авансовых платежей по налогам, сборов, страховых взносов, пеней, штрафов, процентов на момент направления требования, а также об обязанности уплатить в установленный срок сумму задолженности.

Сам факт такого извещения, помимо прочего, направлен на пресечение противоправной ситуации и восстановление нарушенных прав государства (муниципального образования).

2) Направление требования является обязательным этапом в порядке принудительного взыскания задолженности, так как принудительное взыскание возможно только в пределах сумм составляющих отрицательное сальдо ЕНС. Более того, срок добровольного исполнения требования, вернее его истечение является тем юридическим фактом, с которым связано начало исчисления первичных сроков принудительного взыскания.

3) Судебный порядок реализации налогового обязательства наделяет требование еще одной функцией – оно выполняет роль обязательной досудебной претензии, не направление которой влечет отказ в рассмотрении судом дела о взыскании налоговой задолженности.

Для наиболее эффективного выполнения информационно – пресека-
тельной функции требование гарантировано должно поступить налогопла-
тельщику или его уполномоченному представителю. Поэтому требование об
уплате налога, по общему правилу, должно быть передано руководителю (за-
конному или уполномоченному представителю) организации или физиче-
скому лицу (его законному или уполномоченному представителю) лично под
расписку. Также оно может быть направлено по почте заказным письмом и
считается полученным по истечении шести дней с даты его направления.
Данная презумпция направлена против недобросовестных налогоплательщи-
ков, уклоняющихся от получения требования. Законодатель также преду-
смотрел возможность направления требования налогоплательщику в элек-
тронном виде по телекоммуникационным каналам связи или через личный
кабинет налогоплательщика.

НК РФ устанавливает минимальный срок для исполнения требования –
8 рабочих дней с момента его получения налогоплательщиком. Налоговый
орган вправе установить более продолжительный срок с учетом конкретных
обстоятельств.

Срок направления требования налогоплательщику зависит от суммы
задолженности. По общему правилу требование направляется не позднее
трех месяцев со дня формирования отрицательного сальдо ЕНС. Если размер
отрицательного сальдо ЕНС более 500, но не превышает 3000 рублей, то тре-
бование об уплате задолженности должно быть направлено не позднее одно-
го года со дня формирования такого сальдо.

Несмотря на то, что срок направления требования сформулирован за-
конодателем как пресекательный, последствий его пропуска в НК РФ не
предусмотрено, как не предусмотрено и возможности восстановления в слу-
чае пропуска по уважительной причине. Пробел в налоговом законодатель-
стве был устранен практикой арбитражных судов, согласно которой пропуск
налоговым органом срока направления требования не влечет изменения по-
рядка исчисления сроков принудительного взыскания налога, пеней, уста-

новленных НК РФ.⁴⁶ Это означает, что направление требования об уплате задолженности за пределами установленных сроков не увеличивает период, предусмотренный для принятия решения о бесспорном взыскании налога (штрафа) или для обращения в суд. В целях исчисления таких сроков требование будет считаться направленным в последний день установленного законом срока, и отсчет срока исполнения требования начинается также с этой даты.

Неисполнение налогоплательщиком (плательщиком сбора или страхового взноса, налоговым агентом) требования об уплате задолженности приводит к тому, что центр активного поведения смещается со стороны должника на сторону кредитора. Налоговые органы приобретают право – обязанность по взысканию в судебном или бесспорном порядке задолженности, а налогоплательщик (плательщик сбора или страхового взноса, налоговый агент) – обязанность не препятствовать активному поведению другой стороны обязательства.

Бесспорный (внесудебный) порядок взыскания.

Бесспорный порядок взыскания задолженности подразделяется на две стадии: 1) взыскание за счет денежных средств (драгоценных металлов) налогоплательщика, находящихся на счетах в банке; 2) взыскание за счет иного имущества. Данные стадии обязательно реализуются последовательно и не могут применяться одновременно. Взыскание может начинаться сразу со второй стадии лишь в двух исключительных случаях: а) отсутствие у налогоплательщика (плательщика сбора или страхового взноса, налогового агента) счета в банке (у оператора платформы цифрового рубля); б) обращение взыскания на заложенное имущество.

⁴⁶ Информационное письмо Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 17 марта 2003 г. N 71, п. 6. // Вестник ВАС РФ. № 5. 2003.

1) Взыскание налога за счет денежных средств (драгоценных металлов) на счета в банке производится по решению налогового органа. Данное решение, а также вынесенные для его исполнения поручения банку (оператору платформы цифрового рубля – далее оператору), в котором открыты счета налогоплательщика - организации или индивидуального предпринимателя на списание и перечисление в бюджетную систему РФ денежных средств размещаются в реестре решений о взыскании задолженности.

К данному реестру банки (операторы) имеют непосредственный доступ, в силу чего день размещения вышеуказанных решений и поручений признается днем их получения банком⁴⁷. В случае изменения размера отрицательного сальдо ЕНС после вынесения вышеуказанного решения вплоть до превращения его в нулевое или положительное информация о таком изменении также размещается в реестре решений о взыскании задолженности.

Налогоплательщик и иные налогоплательщики не имеют доступа к вышеуказанному реестру, поэтому копия решения о взыскании доводится до данного лица в течение шести дней с момента его вынесения по телекоммуникационным каналам связи или через личный кабинет. При невозможности отправки решения в электронной форме, оно направляется заказным письмом и считается полученным по истечении шести дней с момента отправления. В таком же порядке налогоплательщики уведомляются об увеличении размера недоимки, учитываемой на ЕНС.

Решение о взыскании принимается не позднее двух месяцев после истечения срока, установленного в требовании об уплате налога⁴⁸. В случае пропуска данного срока налоговый орган может обратиться в суд с иском о

⁴⁷ В переходный период с 2023 по 2026 год налоговый орган обязан также извещать банки и операторов о принятом решении (поручении) посредством заказных почтовых уведомлений или под расписку // Приказ ФНС России от 30.11.2022 N ЕД-7-8/1137@ "Об утверждении Порядка информирования банков в соответствии с частями 17 и 18 статьи 4 Федерального закона от 14.07.2022 N 263-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации".

⁴⁸ Либо в течение двух месяцев с момента регистрации физического лица в качестве ИП, если на момент регистрации у физического лица имелась задолженность.

взыскании с налогоплательщика причитающейся к уплате суммы задолженности по налоговым платежам. Заявление может быть подано в суд в течение шести месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате налога. Пропущенный по уважительной причине срок подачи заявления может быть восстановлен судом.

Взыскание задолженности за счет денежных средств (драгоценных металлов) на счетах налогоплательщика производится в следующей очередности:

- с рублевых расчетных (текущих) счетов;
- с валютных счетов;
- со счетов в драгоценных металлах;
- за счет электронных денежных средств;
- со счета цифровых рублей;
- с лицевых счетов, открытых в органах федерального казначейства РФ, финансовых органах субъектов РФ, муниципальных образований и федеральной территории.

Переход взыскания от одной очереди к другой должен быть обусловлен либо отсутствием соответствующих счетов (информации о них), либо недостаточностью на них денежных средств (драгоценных металлов).

Не допускается взыскание задолженности с депозитных счетов и вкладов в драгоценных металлах. Налоговый орган вправе вынести поручение банку на продажу драгоценных металлов по окончании срока вклада и перечислению полученных денежных средств на расчетный (текущий) счет. Аналогичное поручение на перечисление денежных средств на расчетный (текущий) счет по окончании срока действия депозита может быть дано налоговым органом банку.

Поручение налогового органа подлежит безусловному исполнению банком (оператором платформы цифрового рубля) в очередности, установленной гражданским законодательством РФ. Исходя из ст. 855 ГК РФ задолженность подлежат списанию со счетов в третью очередь.

Взыскание налога с валютных счетов и счетов в драгоценных металлах производится в сумме, эквивалентной сумме платежа в рублях по курсу (учетной цене) Центрального банка РФ, установленному на дату продажи валюты (драгоценных металлов). При взыскании средств, находящихся на валютных счетах (счетах в драгоценных металлах) помимо поручения на списание и перечисление задолженности направляется поручение банку на продажу валюты (драгоценных металлов) налогоплательщика.

Поручение налогового органа на списание и перечисление задолженности исполняется банком не позднее одного операционного дня, следующего за днем размещения указанного поручения в реестре, если взыскание налога производится с рублевых счетов, и не позднее двух операционных дней, если взыскание налога производится с валютных счетов (счетов в драгоценных металлах).

Взыскание задолженности за счет электронных денежных средств или цифровых рублей производится путем направления в банк или оператору, у которого находятся электронные денежные средства или цифровые рубли, поручения на перевод электронных денежных средств (цифровых рублей) на счет налогоплательщика или другого обязанного лица.

При недостаточности или отсутствии денежных средств (в том числе электронных и цифровых рублей) на счетах налогоплательщика такое поручение исполняется по мере поступления денежных средств на эти счета не позднее одного операционного дня, следующего за днем каждого такого поступления, и не позднее двух операционных дней, следующих за днем каждого такого поступления на валютные счета (счета в драгоценных металлах).

При недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах и электронных денежных средств либо при отсутствии информации о счетах (реквизитах корпоративных электронных средств платежа, персонифицированных средств платежа, используемых для переводов электронных денежных средств) взыскание задолженности производится в порядке, установленном бюджетным законодательством РФ, за счет денежных средств, отражен-

ных на лицевых счетах указанного налогоплательщика (другого обязанного лица) - организации.

Взыскание задолженности осуществляется налоговым органом путем направления решений о взыскании на бумажном носителе или в электронной форме в орган, осуществляющий открытие и ведение лицевых счетов по месту открытия лицевого счета в размере, не превышающем отрицательное сальдо ЕНС.

При неисполнении должником решения о взыскании в течение трех месяцев со дня его поступления в орган, осуществляющий открытие и ведение лицевых счетов, этот орган информирует об этом налоговый орган, который направил ему решение о взыскании, в течение десяти дней по истечении указанного срока на бумажном носителе или в электронной форме.

2) Для перехода ко второй стадии внесудебного взыскания задолженности с организаций и (или) индивидуальных предпринимателей необходимо наступления одного из следующих юридических фактов: либо недостаточность, либо отсутствие денежных средств (драгоценных металлов, электронных денежных средств, цифровых рублей) на счетах, либо отсутствие информации о счетах (реквизитах корпоративного или персонифицированного электронного средства платежа) организации или ИП в банке (операторе). Для организаций, которым открыты лицевые счета, таким юридическим фактом является получение уведомления от органа, осуществляющего открытие и ведение лицевых счетов, о невозможности исполнения решения о взыскании задолженности.

Взыскание налога за счет имущества налогоплательщика производится на основании постановления налогового органа путем его размещения его в реестре решений о взыскании и направления его судебному приставу - исполнителю.

При поступлении от судебного пристава-исполнителя постановления о наложении ареста и (или) постановления об обращении взыскания на денежные средства (электронные денежные средства), цифровые рубли налогопла-

тельщика (другого обязанного лица) - организации или индивидуального предпринимателя, находящиеся в банке, действие поручения налогового органа на перечисление соответствующей суммы задолженности, размещенного в реестре решений о взыскании задолженности приостанавливается до исполнения указанного постановления в полном объеме или его отмены.

Постановление о взыскании налога за счет имущества принимается в течение 10 месяцев:

либо с даты размещения в реестре решений о взыскании задолженности решения о взыскании задолженности в размере отрицательного сальдо ЕНС, превышающем 30 тысяч рублей;

либо с даты окончания исполнительного производства по ранее размещенному постановлению при наличии отрицательного сальдо на ЕНС в размере, превышающем 30 тысяч рублей;

либо с даты возникновения после размещения в реестре решений о взыскании задолженности предшествующего постановления новой суммы задолженности на ЕНС в размере, превышающем 30 тысяч рублей;

либо по истечении трех лет с даты размещения в реестре решений о взыскании задолженности решения о взыскании задолженности в размере отрицательного сальдо ЕНС, не превышающем 30 тысяч рублей.

В случае пропуска вышеуказанного срока вынесенное постановление является незаконным и исполнению не подлежит. Налоговый орган при таких обстоятельствах может обратиться в суд с заявлением о взыскании с налогоплательщика задолженности в течение двух лет со дня истечения вышеуказанного срока. Пропущенный по уважительной причине срок подачи заявления может быть восстановлен судом.

Исполнительные действия должны быть совершены и требования, содержащиеся в постановлении, исполнены судебным приставом-исполнителем в двухмесячный срок со дня поступления к нему указанного постановления. Данный срок не является пресекательным, последствий его

несоблюдения не установлено. Следовательно, исполнение постановления может производиться и более двух месяцев.

НК РФ устанавливает следующую очередность обращения взыскания на имущество налогоплательщика:

В первую очередь, взыскание осуществляется за счет наличных денежных средств, денежных средств в банках, цифровых рублей и драгоценных металлов, на которые не было обращено взыскание в предыдущей стадии. Следует отметить, что в отношении индивидуального предпринимателя взыскание не может быть обращено на денежные средства, эквивалентные величине прожиточного минимума на самого налогоплательщика и на каждого его иждивенца. Более подробно имущество, на которое не может быть обращено взыскание, указано в ст. 446 ГПК РФ.

Во вторую очередь, за счет имущества, не участвующего непосредственно в производстве продукции (товаров), в частности ценных бумаг, валютных ценностей, непроизводственных помещений, легкового автотранспорта, предметов дизайна служебных помещений.

В третью очередь, за счет готовой продукции (товаров), а также иных материальных ценностей, не участвующих и (или) не предназначенных для непосредственного участия в производстве.

В четвертую очередь, за счет сырья и материалов, предназначенных для непосредственного участия в производстве, а также станков, оборудования, зданий, сооружений и других основных средств.

В пятую очередь, за счет имущества, переданного по договору во владение, в пользование или распоряжение другим лицам без перехода к ним права собственности на это имущество, если для обеспечения исполнения обязанности по уплате налога такие договоры расторгнуты или признаны недействительными в установленном порядке.

В шестую очередь, за счет другого имущества, за исключением предназначенного для повседневного личного пользования индивидуальным пред-

принимателем или членами его семьи, определяемого в соответствии с законодательством РФ.

В случае взыскания задолженности за счет имущества, не являющегося денежными средствами, обязанность по уплате налога считается исполненной с момента реализации имущества налогоплательщика (налогового агента) - и погашения задолженности налогоплательщика (налогового агента) за счет вырученных сумм посредством их перечисления в качестве ЕНП в соответствии с пп. 5 п. 6 ст. 45 НК РФ.

Судебный порядок взыскания.

Взыскание задолженности с налогоплательщика (плательщика сбора или страхового взноса) производится при наличии в реестре решений о взыскании задолженности следующих документов: решения о взыскании задолженности; информации о вступившем в законную силу судебном акте о взыскании задолженности; поручений налогового органа на перечисление суммы задолженности.

Копия решения о взыскании направляется физическому лицу в течение шести дней со дня принятия такого решения через личный кабинет налогоплательщика, портал «Госуслуги», а при отсутствии такой возможности - по почте заказным письмом).

Налоговый орган вправе обратиться в суд общей юрисдикции с заявлением о взыскании задолженности:

- 1) в течение шести месяцев со дня истечения срока исполнения требования об уплате задолженности в случае, если размер отрицательного сальдо превышает 10 тысяч рублей;

- 2) не позднее 1 июля:

года, следующего за годом, в течение которого налоговым органом осуществлено обращение в суд с заявлением о взыскании задолженности, в случае неисполнения обязанности по требованию об уплате задолженности,

на основании которого подано такое заявление, и образовании после подачи предыдущего заявления задолженности в сумме более 10 тысяч рублей,

либо года, на 1 января которого сумма задолженности превысила 10 тысяч рублей,

либо года, на 1 января которого истекло три года со срока исполнения требования об уплате, и сумма задолженности не превысила 10 тысяч рублей,

либо года, на 1 января которого истекло три года, следующих за годом, в течение которого налоговый орган обратился в суд с заявлением о взыскании задолженности, и при этом по требованию об уплате указанной задолженности, взыскиваемой в судебном порядке, образовалась новая сумма задолженности в сумме менее 10 тысяч рублей.

В случае утраты статуса ИП заявление о взыскании задолженности, в отношении которой в реестре решений о взыскании задолженности не размещены поручение налогового органа на перечисление суммы задолженности и (или) постановление о взыскании задолженности, подается в суд общей юрисдикции налоговым органом в течение шести месяцев со дня утраты силы государственной регистрации физического лица в качестве ИП либо в течение шести месяцев со дня вступления в силу решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения налогового органа об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в случае, если соответствующее решение вступило в силу после дня утраты им статуса ИП.

В целях экономической целесообразности право налоговых органов на обращение в суд с заявлением о взыскании задолженности с налогоплательщиков – физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, обусловлено минимальной суммой совокупной задолженности в размере 10 000 рублей, в противном случае расходы государства по взысканию задолженности превысят сумму самой задолженности.

В случае отмены в соответствии с законодательством судом выданного по заявлению налогового органа судебного приказа о взыскании задолженно-

сти, отказе в выдаче судебного приказа либо поворота исполнения судебного приказа административное исковое заявление может быть подано налоговым органом также в течение шести месяцев, но с момента вынесения определения.

Пропущенный налоговым органом срок на обращение в суд может быть восстановлен судом по заявлению налогового органа в случае признания причин такого пропуска уважительными.

Взыскание задолженности за счет имущества должника производится последовательно в отношении:

- 1) денежных средств на счетах в банке, цифровых рублей и электронных денежных средств, переводы которых осуществляются с использованием персонифицированных электронных средств платежа, драгоценных металлов на счетах (во вкладах) 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 задолженности 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 со ст. 446 ГПК РФ.

Взыскание задолженности за счет имущества физического лица, осуществляемое в первую очередь из вышеперечисленных, производится налоговым органом посредством размещения соответствующего поручения на перечисление суммы задолженности в реестре решений о взыскании задолженности и исполняется банком в порядке, установленном в статье 46 НК РФ для налогоплательщиков – организаций и ИП.

Взыскание задолженности за счет иного имущества физического лица осуществляется на основании информации о вступившем в силу судебном

акте, содержащей в том числе требование о взыскании задолженности и направленной в форме электронного документа в течение трех лет со дня вступления в законную силу такого судебного акта судебному приставу-исполнителю для исполнения в порядке, предусмотренном законодательством об исполнительном производстве для исполнения судебных актов.

При поступлении от судебного пристава-исполнителя постановления о наложении ареста и (или) постановления об обращении взыскания на денежные средства (электронные денежные средства, цифровые рубли) физического лица, находящиеся в банке, действие поручения налогового органа на перечисление соответствующей суммы задолженности, размещенного в реестре решений о взыскании задолженности приостанавливается до исполнения указанного постановления в полном объеме или его отмены.

Момент погашения налоговой задолженности в данном случае идентичен соответствующему моменту в бесспорном порядке, рассмотренному выше.

§ 6. Специальные случаи исполнения обязанности по уплате налоговых платежей.

В данном параграфе мы рассмотрим особенности уплаты налогов (сборов, страховых взносов, пеней, процентов и штрафов) при ликвидации, реорганизации юридических лиц, а также в случае признания физического лица недееспособным или безвестно отсутствующим. Данные случаи объединены в общую группу по признаку выбытия из налогового обязательства должника – налогоплательщика (плательщика сбора или страхового взноса, налогового агента), в связи с чем исполнение его обязанности вынужденно возлагается на третьих лиц. Эти лица в зависимости от обстоятельств выбытия и вида должника исполняют обязанность либо за его счет, либо за счет собственных средств.

Исполнение обязанности по уплате налоговых платежей при ликвидации организации

Исполнение обязанности по уплате налоговых платежей ликвидируемой организации возлагается на ликвидационную комиссию (ликвидатора) за счет денежных средств указанной организации, в том числе полученных от реализации ее имущества.

Очередность исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов при ликвидации организации среди расчетов с другими кредиторами такой организации определяется гражданским законодательством РФ. При предъявлении налоговой инспекцией требований в установленный ликвидационной комиссией (ликвидатором) срок налоговые платежи уплачиваются в третью очередь.

Если денежных средств ликвидируемой организации, в том числе полученных от реализации ее имущества, недостаточно для исполнения в полном объеме обязанности по уплате налоговых платежей, остающаяся задолженность должна быть погашена учредителями (участниками) указанной организации в пределах и порядке, установленном законодательством РФ.

Субсидиарная ответственность учредителей организации вытекает либо из особенностей организационно – правовой формы юридического лица, либо из совершенного ими деликта. При этом субсидиарная ответственность может быть полной или ограниченной.

Полную субсидиарную ответственность несут учредители следующих юридических лиц: хозяйственное товарищество, частное и казенное учреждения, потребительский кооператив. В случае совершения деликта, например, приведшего к несостоятельности (банкротству) хозяйственного общества, на его учредителей по решению суда также может быть возложена полная субсидиарная ответственность.

Ограниченная субсидиарная ответственность предусмотрена для учредителей производственного кооператива. В случае неоплаты или неполной оплаты доли в уставном капитале (пая) субсидиарную ответственность в раз-

мере невнесенных денежных средств несут учредители хозяйственных обществ, производственного и потребительского кооперативов.

Исполнение обязанности по уплате налогов и сборов (пеней, штрафов) при реорганизации юридического лица

Реорганизация юридического лица не влияет на порядок и сроки исполнения налоговой обязанности, лишь заменяет налогоплательщика (плательщика сбора или страхового взноса, налогового агента) его правопреемником (правопреемниками).

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, и все штрафы, наложенные на юридическое лицо за совершение налоговых правонарушений до завершения его реорганизации. Если же решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения не принято к моменту завершения реорганизации, то штраф уже не может быть наложен в виду прекращения существования правонарушителя.

Из пяти закрепленных законом форм реорганизации юридического лица три формы (слияние, присоединение и преобразование) не могут повлиять на исполнение налоговой обязанности, поскольку всегда приводят к образованию единственного правопреемника, ответственного за всю задолженность.

Так, при слиянии нескольких юридических лиц их правопреемником в части исполнения обязанности по уплате налоговых платежей признается возникшее в результате такого слияния юридическое лицо. При присоединении одного юридического лица к другому юридическому лицу правопреем-

ником присоединенного юридического лица в части исполнения обязанности по уплате налоговых платежей признается присоединившее его юридическое лицо. При преобразовании одного юридического лица в другое правопреемником реорганизованного юридического лица в части исполнения обязанностей по уплате налоговых платежей признается вновь возникшее юридическое лицо.

Оставшиеся две формы реорганизации (разделение и выделение) могут способствовать невозможности определения правопреемника налогоплательщика в налоговом обязательстве

По общему правилу, при разделении юридические лица, возникшие в результате такого разделения лица, признаются правопреемниками реорганизованного юридического лица в части исполнения обязанности по уплате налоговых платежей. Доля участия каждого из них в исполнении обязанностей реорганизованного юридического лица по уплате налогов определяется в соответствии с разделительным балансом. В результате разделения сальдо ЕНС реорганизованного юридического лица на дату завершения реорганизации подлежит учету на ЕНС его правопреемников в соответствии с долей каждого правопреемника, определяемой на основании разделительного баланса

Если в результате разделения невозможно определить доли правопреемников реорганизованного юридического лица в исполнении налоговой обязанности либо один или несколько правопреемников оказались не в состоянии ее исполнить (например, в силу диспропорции между полученным имуществом и долгами), и налоговый орган докажет, что реорганизация была направлена на неисполнение обязанности по уплате налогов (сборов), то по решению суда вновь возникшие юридические лица будут солидарно привлечены к исполнению обязанности по уплате налоговых платежей реорганизованного лица.

При выделении из состава юридического лица одного или нескольких юридических лиц правопреемства по отношению к реорганизованному юри-

дическому лицу в части исполнения его обязанностей по уплате налоговых платежей, по общему правилу, не возникает.

Однако, если в результате выделения из состава юридического лица одного или нескольких юридических лиц налогоплательщик не имеет возможности исполнить в полном объеме обязанность по уплате налоговых платежей и такая реорганизация была направлена на неисполнение обязанности по их уплате, то по решению суда выделившиеся юридические лица будут солидарно исполнять обязанность по уплате налоговых платежей реорганизованного лица.

Исполнение обязанности по уплате налоговых платежей безвестно отсутствующего или недееспособного физического лица

Обязанность по уплате налоговых платежей физического лица, признанного судом безвестно отсутствующим, исполняется лицом, уполномоченным органом опеки и попечительства управлять имуществом безвестно отсутствующего.

Лицо, уполномоченное органом опеки и попечительства управлять имуществом безвестно отсутствующего, обязано уплатить всю неуплаченную данным лицом сумму налогов, сборов и страховых взносов а также причитающиеся на день признания лица безвестно отсутствующим пени, проценты и штрафы. Указанные суммы уплачиваются исключительно за счет денежных средств физического лица, признанного безвестно отсутствующим.

Обязанность по уплате налогов и сборов физического лица, признанного судом недееспособным, исполняется его опекуном за счет денежных средств этого недееспособного лица. Опекун физического лица, признанного судом недееспособным, обязан уплатить всю не уплаченную налогоплательщиком (плательщиком сбора или страховых взносов) сумму налоговых платежей также за счет принадлежащих такому лицу денежных средств.

Исполнение обязанности по уплате налоговых платежей физических лиц, признанных безвестно отсутствующими или недееспособными приоста-

навливается по решению соответствующего налогового органа в случае недостаточности (отсутствия) денежных средств этих физических лиц для исполнения указанной обязанности.

При принятии в установленном порядке решения об отмене признания физического лица безвестно отсутствующим или недееспособным приостановленное исполнение обязанности по уплате налоговых платежей возобновляется со дня принятия указанного решения. Законодатель не предусмотрел возможности возобновления обязанности при поступлении налогоплательщику дополнительных денежных средств. В этом случае также представляется необходимым возобновить обязанность по уплате налоговых платежей по аналогии.

Опекун и управляющий имуществом, по сути, являются законными представителями налогоплательщика и пользуются всеми его правами, исполняют все его обязанности за некоторым исключением (например, они не вправе реализовывать имущество налогоплательщика для уплаты задолженности). Указанные лица, при исполнении своих обязанностей виновно совершившие налоговые правонарушения, не вправе уплачивать штрафы за счет имущества лица, признанного соответственно безвестно отсутствующим или недееспособным. То есть в данном случае они являются самостоятельным субъектом налоговой ответственности, а не представителем налогоплательщика, поскольку сам налогоплательщик не может совершить налоговое правонарушение в силу недееспособности или своего отсутствия.

§ 7. Распоряжение суммой денежных средств формирующей положительное сальдо единого налогового счета.

В случае уплаты налогоплательщиком (плательщиком сбора или страхового взноса) или взыскания налоговым органом денежных средств в качестве ЕНП в сумме, превышающей денежное выражение совокупной обязанности, учтенной на ЕНС, возникает положительное сальдо ЕНС. Между налогоплательщиками и государством в лице налоговых органов возни-

кает налоговое обязательство, которое может быть охарактеризовано как неосновательное налоговое обогащение⁴⁹.

Главной его особенностью является то, что кредитором в данном правоотношении является налогоплательщик (плательщик сбора или страхового взноса), а должником – государство в лице налоговых органов.

Положительное сальдо ЕНС характеризует размер требований, которые может предъявить налогоплательщик (плательщик сбора или страхового взноса) к публично-правовому образованию посредством распоряжения им.

Законодательством предусмотрено два варианта распоряжения денежными средствами, формирующими положительное сальдо ЕНС: зачет и возврат.

Зачет в соответствии со ст. 78 НК РФ может быть произведен в счет:

- исполнения обязанности другого лица по уплате налоговых платежей;
- исполнения предстоящей обязанности по уплате конкретного налога (сбора, страхового взноса) самого плательщика;
- исполнения решений налоговых органов:
 - о привлечении или отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения;
 - об отмене решений о возмещении налога в заявительном порядке или предоставлении налогового вычета.
- погашения задолженности по налогам, сборам и страховым взносам, не учитываемым в составе совокупной обязанности в соответствии с налоговым законодательством.

Действующим налоговым законодательством установлены общие и частные требования к порядку осуществления такого зачета. Общими требованиями, ориентированными на все вышеуказанные разновидности зачета являются:

⁴⁹ Подробнее см.: Красюков А.В. Налоговые имущественные правоотношения. М.: Проспект, 2022. С. 99 -117.

1) осуществление зачета только на основании заявления налогоплательщика (плательщика сбора или страхового взноса) поданного в электронной форме посредством ТКС или личного кабинета, подписанного усиленной квалифицированной электронной подписью;

2) осуществление зачета только в валюте Российской Федерации;

3) осуществление зачета только в пределах положительного сальдо ЕНС на момент такого зачета;

4) Зачет осуществляется не позднее следующего дня после поступления заявления в установленной законом форме.

Частные требования установлены в отношении отдельных разновидностей зачета и заключаются в следующем:

1) При зачете в счет исполнения предстоящей налоговой обязанности в заявлении обязательно указываются принадлежность денежных средств к источнику доходов бюджетов бюджетной системы РФ, срок уплаты и иные реквизиты, необходимые для определения соответствующей обязанности.

В этом случае налогоплательщик вправе подать заявление об отмене (полностью или частично) зачета, осуществленного налоговым органом в счет исполнения предстоящей налоговой обязанности. При этом отмена зачета производится последовательно, начиная с сумм, зачтенных в счет уплаты конкретного налога с наиболее ранним сроком уплаты.

2) Заявление о зачете в счет исполнения решений налоговых органов о привлечении или отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения; об отмене решений о возмещении налога в заявительном порядке или предоставлении налогового вычета, а также в счет погашения задолженности по налогам и сборам, не учитываемым в составе совокупной обязанности в соответствии с налоговым законодательством может быть подано не позднее, чем за один день до вступления в законную силу судебного акта о взыскании соответствующей задолженности.

При этом такой зачет производится последовательно, начиная с задолженности с самым ранним сроком уплаты.

Помимо зачета налогоплательщик (плательщик сбора или страхового взноса) вправе распорядиться положительным сальдо ЕНС посредством возврата денежных средств эквивалентных его размеру.

Возврат денежных средств, формирующих положительное сальдо ЕНС, производится на основании одного из следующих документов:

- заявление о распоряжении путем возврата, представленного в налоговый орган по месту учета такого лица по установленной форме на бумажном носителе или в электронной форме с усиленной квалифицированной электронной подписью по ТКС или через личный кабинет налогоплательщика, а также в составе налоговой декларации по НДФЛ;
- заявления о возврате излишне уплаченных налогов, сборов и страховых взносов, уплачиваемых не посредством ЕНП;
- решения налогового органа о возмещении суммы НДС или акциза;
- решения налогового органа о предоставлении налогового вычета по НДФЛ в упрощенном порядке;
- решения налогового органа о возврате сумм излишне взысканных денежных средств.

Возврат денежных средств осуществляется на счет налогоплательщика (плательщика сбора или страхового взноса) в банке в пределах положительного сальдо на день формирования соответствующего поручения в валюте РФ.

Поручение на возврат денежных средств направляется налоговым органом в территориальный орган Федерального казначейства не позднее следующего дня после одного из следующих событий:

- получение заявления о распоряжении путем возврата, но не ранее принятия решений о возмещении суммы налога, заявленной к возмещению или решения о предоставлении налогового вычета по НДФЛ в упрощенном порядке;

- признание единым налоговым платежом сумм излишне уплаченных налогов и сборов, уплачиваемых не в форме ЕНП, после получения заявления о возврате сумм соответствующих излишне уплаченных налогов или сборов;

- принятие налоговым органом решения о возмещении суммы НДС или акциза в заявительном порядке;

- получение заявления о распоряжении путем возврата суммы денежных средств, представленного одновременно с налоговой декларацией по НДС/Л, но не ранее дня вступления в силу решения налогового органа по результатам камеральной налоговой проверки на основе указанной налоговой декларации либо истечения 10 дней после дня окончания установленного срока проведения камеральной налоговой проверки указанной налоговой декларации.

В случае, если при проведении камеральной налоговой проверки вышеуказанной налоговой декларации не были выявлены нарушения налогового законодательства поручение о возврате суммы денежных средств может быть направлено налоговым органом в территориальный орган Федерального казначейства раньше дня окончания срока проведения камеральной налоговой проверки.

При отсутствии у налогового органа информации об открытых заявителем счетах в банке вышеуказанный срок направления поручения на возврат денежных средств начинает исчислять после получения налоговым органом ответа банка о наличии соответствующих счетов.

В случае нарушения срока направления поручения на возврат денежных средств на сумму данных денежных средств начисляются проценты за каждый календарный день, следующий по истечении 10 дней со дня:

- получения заявления лица о распоряжении путем возврата, но не ранее принятия налоговым органом решения о возмещении суммы НДС или акциза либо решения о предоставлении налогового вычета по НДС/Л в упрощенном порядке;

- признания единым налоговым платежом излишне уплаченных сумм налогов или сборов, уплачиваемых не в форме ЕНП, после получения заявления о возврате сумм соответствующих излишне уплаченных налогов или сборов;

- принятия налоговым органом решения о возмещении суммы НДС или акциза в заявительном порядке.

Также проценты начисляются на сумму излишне взысканных денежных средств⁵⁰ со дня, следующего за днем взыскания, по день фактического их возврата либо учета в счет исполнения совокупной обязанности налогоплательщика, плательщика сбора, плательщика страховых взносов и налогового агента.

Процентная ставка принимается равной ключевой ставке Центрального банка РФ, действовавшей в этот период.

Основания и порядок возврата сумм излишне уплаченной государственной пошлины регламентируется ст. 333.40 НК РФ.

⁵⁰ Нормы о начислении процентов также применяются в случаях неправомерного определения принадлежности ЕНП, добровольно перечисленного налогоплательщиком. См, например, определение ВС РФ № 309-ЭС24-18347 по делу № А76-24862/2023.

Глава 5. Изменение срока уплаты налоговых платежей.

§1. Общие условия изменения срока уплаты налоговых платежей

В связи с законодательно установленной возможностью досрочно исполнить обязанность по уплате налога (сбора и страхового взноса) изменением срока уплаты данной налоговых платежей признается перенос предусмотренного законом срока уплаты на более поздний срок.

Предусмотрено три формы изменения срока уплаты налога (сбора): отсрочка, рассрочка, инвестиционный налоговый кредит. При этом срок уплаты может быть изменен как в отношении налога (сбора, страхового взноса), срок уплаты которого еще не наступил, так и в отношении задолженности. При этом в отношении задолженности может быть предоставлена только отсрочка или рассрочка.

Налоговые обязательства с измененным сроком исполнения являются результатом действия различных по своему предназначению механизмов. Исходя из оснований их предоставления, отсрочка (рассрочка) является механизмом восстановления платежеспособности налогоплательщика⁵¹, а инвестиционный налоговый кредит – механизмом стимулирования определенной деятельности налогоплательщика.

По общему правилу изменение срока уплаты налоговых платежей производится с начислением процентов и при условии предоставления обеспечительных мер (залог, поручительство или банковская гарантия), если иное не предусмотрено законом.

Статьей 62 НК РФ предусмотрены обстоятельства (например, нахождение организации в процессе ликвидации), при наличии которых срок упла-

⁵¹ Особенно ярко санирующий характер данного обязательства проявился в процессе использования механизма отсрочки (рассрочки) как меры поддержки организаций и ИП, наиболее пострадавших от распространения новой коронавирусной инфекции. См. подробнее: Постановление Правительства РФ от 02.04.2020 N 409 "О мерах по обеспечению устойчивого развития экономики" // Официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>, 06.04.2020.

ты налога не может быть изменен. При установлении данных обстоятельств решение об изменении срока уплаты налога не может быть вынесено, а вынесенное решение подлежит отмене. При этом заинтересованному лицу гарантируется право на судебную защиту путем обжалования принятого решения в установленном законом порядке.

Органами, в компетенцию которых входит принятие решений об изменении сроков уплаты налогов и сборов являются:

1) по федеральным налогам, сборам и страховым взносам:

- Управления ФНС России в субъектах РФ по месту нахождения заинтересованного лица, если сумма отсрочки (рассрочки) или инвестиционного налогового кредита не превышает 10 миллионов рублей

- Межрегиональная инспекция ФНС России по управлению долгом при сумме свыше 10 миллионов рублей.

2) по налогам, подлежащим уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу ЕАЭС, - Федеральная таможенная служба России или уполномоченные ей таможенные органы.

3) по государственной пошлине (кроме задолженности по госпошлине в отношении которой выдан исполнительный лист) - органы (должностные лица), уполномоченные совершать юридически значимые действия, за которые подлежит уплате государственная пошлина.

4) по налогу на прибыль в доле, зачисляемой в бюджет субъектов РФ, и региональным налогам в части изменения сроков уплаты налогов в форме предоставления инвестиционного налогового кредита - органы, уполномоченные на это законодательством субъекта РФ.

Если в соответствии с бюджетным законодательством РФ налоги или сборы частично подлежат зачислению в бюджеты субъектов РФ, федеральной территории или местные бюджеты, сроки уплаты таких налогов или сборов (за исключением государственной пошлины) изменяются в части сумм, подлежащих зачислению в региональные и местные бюджеты, по согласованию с финансовыми органами соответствующих субъектов РФ, федеральной

территории муниципальных образований. При отсутствии такого согласования налоговый орган не в праве принять решение об изменении срока уплаты налога (сбора).

§2. Отсрочка (рассрочка) уплаты налоговых платежей.

Отсрочка представляет собой изменение срока уплаты налога (сбора, страхового взноса) на более поздний с единовременной уплатой налогового платежа. Рассрочка - это изменение срока уплаты налога (сбора, страхового взноса) на более поздний с поэтапной уплатой налогового платежа. Данные формы изменения срока уплаты налоговых платежей различаются между собой сроком и способом погашения. Основания и порядок их предоставления полностью тождественны. Отсрочка предоставляется на срок не более одного года, а рассрочка – не более трех лет.

Отсрочка или рассрочка по уплате налоговых платежей 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 платежа возникнет в течение срока, на который предоставляется отсрочка или рассрочка, при наличии хотя бы одного из следующих оснований:

- 1) причинения 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 перечисление (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) угрозы возникновения признаков несостоятельности (банкротства) заинтересованного лица в случае единовременной уплаты им налога;

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

5) если производство и (или) реализация товаров, работ или услуг лицом носит сезонный характер. Перечень отраслей и видов деятельности, имеющих сезонный характер, утверждено постановлением Правительства РФ № 382 от 06.04.1999г.⁵²;

6) при наличии оснований для предоставления отсрочки или рассрочки по уплате налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу ЕАЭС⁵³.

7) невозможность единовременной уплаты сумм налоговых платежей, подлежащих уплате по результатам налоговой проверки⁵⁴.

Законами субъектов РФ и нормативными актами представительных органов федеральной территории и местного самоуправления могут быть установлены дополнительные основания и условия для предоставления отсрочки (рассрочки) по уплате соответственно региональных и местных налогов.

В случае предоставления отсрочки (рассрочки) по первому или второму основанию, проценты на сумму отсроченных (рассроченных) налоговых

⁵² Собрание законодательства РФ. 1999. № 15. Ст. 1827.

⁵³ Например, осуществление поставок по международному договору РФ; товары, ввозимые на таможенную территорию ЕАЭС, являются товарами, включенными в утвержденный Правительством РФ перечень отдельных типов ввозимых иностранных воздушных судов и комплектующих к ним, в отношении которых может быть предоставлена отсрочка или рассрочка уплаты налогов.

⁵⁴ По данному основанию заинтересованному лицу может быть предоставлена только рассрочка при условии подачи заявления не позднее 10 дней с момента вступления в силу решения, принятого по итогам налоговой проверки; со дня создания организации или регистрации физического лица в качестве ИП прошло не менее одного года; организация не находится в стадии ликвидации или реорганизации.

платежей не начисляются. По основаниям с третьего по пятое начисляются проценты в размере одной второй ключевой ставки ЦБ РФ, применяемой в период действия отсрочки (рассрочки). В случае предоставления рассрочки по седьмому основанию взимаются проценты в размере ключевой ставки ЦБ РФ, действующей в период рассрочки.

Заявление о предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налоговых платежей с указанием оснований и приложением документов их подтверждающих подается в соответствующий уполномоченный орган. К заявлению прилагаются документы подтверждающие наличие оснований для предоставления отсрочки (рассрочки).

Наличие таких оснований, как угроза несостоятельности (банкротства) и невозможность единовременной уплаты доначисленных в результате налоговой проверки сумм, устанавливается уполномоченным налоговым органом самостоятельно исходя из представленных заинтересованным лицом банковских и бухгалтерских документов.

Одновременно с подачей заявления заинтересованное лицо должно представить либо, договор поручительства или залога, либо банковскую гарантию, соответствующие требованиям налогового законодательства.

Решение о предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налоговых платежей или об отказе в ее предоставлении принимается уполномоченным органом в течение 10 рабочих дней со дня получения заявления заинтересованного лица. В случае необходимости запроса дополнительных документов данный срок может быть приостановлен, но не более чем на 20 рабочих дней.

Решение о предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога вступает в силу со дня:

- его принятия, если обеспечительные меры были предоставлены заинтересованным лицом до даты вынесения решения;

- заключения договора поручительства или залога либо предоставления банковской гарантии, при условии предоставления данных обеспечительных мер не позднее 30 дней с момента вынесения решения;

- получения информации о согласовании финансовым органом субъекта РФ, федеральной территории или местного самоуправления либо истечения срока на предоставления соответствующего решения.

В случае не предоставления заинтересованным лицом в вышеуказанный срок обеспечительных мер либо при отказе финансового органа в согласовании решение об отсрочке (рассрочке) не вступает в силу.

Решение об отказе в предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога должно быть мотивированным. Решение об отказе в предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога может быть обжаловано

Действие отсрочки (рассрочки) прекращается при наступлении любого из следующего оснований: истечение срока; досрочная уплата всей суммы налогового платежа и соответствующих процентов; при нарушении заинтересованным лицом условий предоставления отсрочки (рассрочки); выявление обстоятельств, препятствующих изменению срока уплаты налога (сбора, пени, штрафа).

Действие отсрочки (рассрочки) досрочно прекращается по решению уполномоченного органа, принявшего решение о соответствующем изменении срока исполнения обязанности по уплате налога и сбора. В этом случае заинтересованное лицо должно в течение одного месяца после получения им соответствующего решения уплатить неуплаченную сумму задолженности, а также пени за каждый календарный день, начиная со дня, следующего за днем получения этого решения, по день уплаты этой суммы включительно.

Таким образом, отношения по предоставлению отсрочки или рассрочки представляют собой налоговое санирующее обязательство, в силу которого налоговый кредитор (государство) предоставляет налогоплательщику возможность в течение определенного срока использовать денежные средства не для уплаты налогового платежа, а в целях поддержания или восстановления

его платежеспособности, а налоговый должник обязуется по истечении определенного срока уплатить отсроченную сумму налога, сбора, страхового взноса (пени, штрафа) единовременно или по частям с уплатой процентов или без.

§3. Инвестиционный налоговый кредит

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

Инвестиционный налоговый кредит может быть предоставлен только организации по налогу на прибыль организаций, а также по региональным и местным (кроме налога на имущество физических лиц) налогам на срок от одного года до пяти лет. В исключительных случаях, резидентам территорий опережающего развития данный кредит может быть предоставлена сроком до 10 лет.

Предоставление кредита осуществляется путем уменьшения платежей по налогу до тех пор, пока сумма уменьшения не сравняется с суммой кредита. При этом платежи по налогу как в отчетном, так и в налоговом периоде не могут быть меньше, а сумма уменьшения больше – 50 % от суммы налога (авансового платежа). В случае, если размер инвестиционного налогового кредита превышает максимально допустимую сумму уменьшения, то оставшаяся часть кредита переносится на следующий налоговый (отчетный) период вплоть до предоставления кредита в полном объеме.

Если организацией заключено более одного договора об инвестиционном налоговом кредите, срок действия которых не истек к моменту очередного платежа по налогу, накопленная сумма кредита определяется отдельно по каждому из этих договоров. При этом увеличение накопленной суммы

кредита производится вначале в отношении первого по сроку заключения договора, а при достижении этой накопленной суммой кредита размера, предусмотренного указанным договором, организация может увеличивать накопленную сумму кредита по следующему договору.

Инвестиционный налоговый кредит может быть предоставлен при наличии хотя бы одного из следующих оснований:

1) проведение налогоплательщиком – организацией научно-исследовательских или опытно-конструкторских работ либо технического перевооружения собственного производства, в том числе направленного на создание рабочих мест для инвалидов, снижение негативного воздействия на окружающую среду и (или) повышение энергетической эффективности производства товаров, выполнения работ, оказания услуг;

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 процентов, и (или) иных объектов, технологий, имеющих высокую энергетическую эффективность, в соответствии с перечнем, утвержденным Правительством РФ.

6) включение организации в реестр резидентов зоны территории опережающего развития (ТОР).

Законами субъектов РФ и нормативными актами представительных органов федеральной территории и местного самоуправления могут быть установлены дополнительные основания и условия предоставления инвестиционного налогового кредита по региональным и местным налогам соответственно.

Сумма кредита, предоставляемого по первому или по пятому основаниям, должна быть эквивалентна 100 % стоимости приобретаемого налогоплательщиком оборудования, используемого исключительно в указанных в этих пунктах целях. В случае предоставления кредита резидентам ТОР - не более чем 100 процентов суммы расходов на капитальные вложения в приобретение, создание, дооборудование, реконструкцию, модернизацию, техническое перевооружение амортизируемого имущества, предназначенного и используемого для осуществления ими инвестиционных проектов. Сумма кредита, предоставляемого по другим основаниям, определяется по соглашению сторон.

Инвестиционный налоговый кредит предоставляется решением уполномоченного органа по заявлению организации и оформляется договором установленной формы между соответствующим уполномоченным органом и этой организацией.

Решение о предоставлении организации инвестиционного налогового кредита принимается уполномоченным органом по согласованию с финансовыми органами в соответствии со статьей 63 НК РФ (при необходимости) в течение 30 рабочих дней со дня получения заявления.

Договор об инвестиционном налоговом кредите должен предусматривать порядок уменьшения налоговых платежей, сумму кредита (с указанием налога, по которому организации предоставлен инвестиционный налоговый кредит), срок действия договора, начисляемые на сумму кредита проценты, порядок погашения суммы кредита и начисленных процентов, документы об имуществе, которое является предметом залога, либо поручительство, ответ-

ственность сторон. Если кредит предоставляется под залог имущества, то одновременно с основным договором заключается договор залога.

Проценты на сумму кредита должны быть установлены в размере не менее одной второй и не более трех четвертых ставки рефинансирования ЦБ РФ. В случае предоставления кредита резидентам ТОР проценты на сумму кредита не начисляются.

Действие договора об инвестиционном налоговом кредите прекращается при истечении срока кредита; досрочном погашении налогоплательщиком суммы кредита с начисленными процентами; достижении соглашения сторон; вынесении решения суда в случае нарушения условий предоставления кредита или выявлении обстоятельств, исключающих изменение срока уплаты налога.

Отношения по предоставлению инвестиционного налогового кредита могут быть охарактеризованы как налоговое инвестиционно-кредитное обязательство, которое в отличие от санирующего является договорным и в силу этого оставляет больше диспозитивности в определении его условий путем выражения согласованной воли сторон.

Данное обязательство предназначено не для санации налогоплательщика, а для стимулирования его к одобряемой государством активности, связанной, например, с энергосбережением, выполнением государственного оборонного заказа и т. п.

Стимулирование осуществляется в рамках данного обязательства путем предоставления налогоплательщику инвестиционного кредита за счет уменьшения его платежей по налогу на прибыль организаций, а также региональным и местным налогам. При этом также стимулирующий эффект имеет и условие о возвращении полученного кредита по частям, а не всей суммы сразу.

Диспозитивность в определении условий договора об инвестиционном налоговом кредите ограничена определенными минимальными и максимальными

пределами, установленными государством. Так, проценты по кредитам могут быть установлены договором в размере не менее $\frac{1}{2}$ и не более $\frac{3}{4}$ ставки рефинансирования Центрального банка РФ⁵⁵, срок кредита не может быть меньше одного года и более пяти лет (для резидентов зон территориального развития – 10 лет).

Каждая из сторон инвестиционно-налогового обязательства наделена взаимно корреспондирующими правами и обязанностями, отсутствовавшими у участников первоначального обязательства. Государство (муниципальное образование) в лице уполномоченных органов обязуется предоставить налогоплательщику в кредит под льготные проценты на инвестиции путем уменьшения размера налогового платежа, а налогоплательщик обязуется осуществлять одобряемую государством деятельность в течение срока действия договора, при этом своевременно платить текущие налоги и погашать предоставленный кредит с уплатой процентов по согласованному сторонами графику.

Таким образом, налоговое инвестиционное обязательство представляет собой правоотношение, в котором публично-правовое образование предоставляет налогоплательщику возможность в течение определенного срока использовать денежные средства не для уплаты налогового платежа, а в согласованных сторонами целях инвестиционного характера, а налоговый должник обязуется по истечении определенного срока уплатить определенную сумму налога (пени, штрафа) единовременно или по частям с уплатой процентов или без.

⁵⁵ Резидентам зон территориального развития кредит предоставляется без процентов.

Глава 6. Способы обеспечения исполнения налогового обязательства.

§1. Понятие и виды способов обеспечения исполнения обязанности по уплате налоговых платежей.

С точки зрения русского языка, обеспечить что-либо означает сделать вполне возможным, действительным, реально выполнимым.⁵⁶ Следовательно, обеспечение исполнения налогового обязательства направлено на то, чтобы сделать исполнение обязанности по уплате налоговых платежей реально выполнимым, возможным.

В качестве способов обеспечения в НК РФ названы залог имущества, поручительство, банковская гарантия, пеня, приостановление операций по счетам в банках, арест имущества и запрет на отчуждение (передачу в залог) имущества без согласия налогового органа.

Предусмотренные НК РФ обеспечительные меры можно разделить на договорные и внедоговорные в зависимости от порядка их оформления. Данные меры различаются между собой не только способом фиксации, но и характером воздействия на отношения публично-правового образования и налогоплательщика.

Внедоговорные обеспечительные меры (приостановление операций по счетам в банке, арест имущества и запрет на отчуждение (передачу в залог) имущества без согласия налогового органа), за исключением пени, направлены на дополнительное ограничение прав налогоплательщика с целью создать условия для принудительного исполнения налогового обязательства, и не порождают обязательственных отношений.

Как правило, данные обеспечительные меры используются по решению налогового органа для обеспечения принудительного взыскания задолженно-

⁵⁶ См.: Ожегов С.И. Словарь русского языка. М., 1986. С. 432.

сти, то есть представляют собой реализацию мер государственного принуждения в отношении имущества налогоплательщика.

Договорные обеспечительные меры (залог⁵⁷, поручительство и банковская гарантия) применяются, как правило, по инициативе налогоплательщика и не являются результатом применения мер государственного принуждения. Инициатива налогоплательщика по предоставлению обеспечительных мер обусловлена его стремлением получить предусмотренные законодательством налоговые преференции или иным образом улучшить свое положение.

Кроме того, договорные обеспечительные меры могут быть использованы либо в качестве основной обеспечительной меры, либо в качестве альтернативной.

Как основная обеспечительная мера банковская гарантия используется, например, в процедуре заявительного возмещения НДС. Поручительство и залог используются в качестве основной обеспечительной меры, например, при изменении срока уплаты налога.

Использование данных мер в качестве альтернативного способа обеспечения исполнения налогового обязательства предполагает ее применение в качестве замены, предусмотренной НК РФ, внедоговорной обеспечительной меры по заявлению налогоплательщика (ст. 101 НК РФ).

Таким образом, договорные обеспечительные меры (залог, поручительство и банковская гарантия) применяются посредством возникновения дополнительных обязательственных правоотношений между налогоплательщиком (иным лицом) и публично-правовым образованием.

В силу налогового обеспечительного обязательства лицо обязуется в случае неисполнения обеспечиваемого налогового обязательства выплатить за налогоплательщика определенную сумму налоговых платежей или

⁵⁷ Залоговое налоговое обязательство возникает также в силу закона путем трансформации ареста имущества или запрета им распоряжаться (п. 2.1 ст. 73 НК РФ).

предоставить для этого конкретное имущество, а публично-правовое образование обязуется принять соответствующее предоставление в качестве исполнения обеспечиваемого налогового обязательства.

§2. Залог имущества

Залог имущества оформляется либо договором между налоговым органом и залогодателем, которым может быть помимо налогоплательщика любое лицо, либо возникает в силу закона. Залог в силу закона возникает в отношении имущества налогоплательщика, в случае неуплаты в течение месяца задолженности, указанной:

- 1) в решении о взыскании, обеспеченном арестом имущества, либо
- 2) в решении о привлечении к ответственности за налоговое правонарушение (об отказе в привлечении к ответственности), обеспеченном запретом на отчуждение (передачу в залог, имущества без согласия налогового органа.

Таким образом, налоговым законодательством предусмотрен механизм трансформации таких способов обеспечения налогового обязательства, как арест имущества и запрет на его отчуждение без согласия налогового органа в залог имущества в силу закона. Данный механизм призван обеспечить соотношение между налогово-правовыми и гражданско-правовыми способами обеспечения исполнения обязательств, применяемых к одному и тому же имуществу.

В силу закрепленных в п. 2.1 ст. 73 НК РФ коллизионных норм налоговый залог, возникающий в силу закона в отношении имущества налогоплательщика уже обремененного другим залогом, признается последующим. Если в силу требований гражданского законодательства последующих залог такого имущества не допускается, то налоговый залог не возникает.

Независимо от оснований возникновения отношения по установлению залога применяется гражданское законодательство, если иное не предусмотрено НК РФ.

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

§3. Поручительство

Поручительство, как и залог имущества, применяется как основная обеспечительная мера при изменении срока уплаты налоговых платежей либо при заявительном порядке возмещения НДС⁵⁸. В качестве альтернативной обеспечительной меры по заявлению налогоплательщика поручительство может быть применено, например, к обеспечению исполнения решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения (решения об отказе в привлечении к ответственности).

В силу поручительства поручитель обязывается перед налоговыми органами исполнить в полном объеме обязанность налогоплательщика по уплате налогов (сборов), если последний не уплатит в установленный срок причитающиеся суммы налога (пеней, процентов).

Поручительство оформляется договором между налоговым органом и поручителем. При установлении поручительства применяется гражданское законодательство, если иное не предусмотрено НК РФ. Поручителем вправе выступать юридическое или физическое лицо. По одной обязанности по уплате налога допускается одновременное участие нескольких поручителей.

При неисполнении налогоплательщиком своей обязанности, обеспеченной поручительством, поручитель и налогоплательщик несут солидарную ответственность. Требование об уплате денежной суммы по договору поручительства направляется поручителю налоговым органом в течение тридцати дней с момента неисполнения обеспеченного налогового обязательства.

⁵⁸ Требования к поручителям при возмещении НДС смотри в п. 2.1 ст. 176.1 НК РФ.

Принудительное взыскание задолженности с поручителя производится налоговым органом в зависимости от того, кто является поручителем. Если поручителем выступает организация или ИП, то взыскание производится в порядке, установленном статьями 46 – 47 НК РФ. Если поручителем является физическое лицо, не являющееся ИП, то взыскание производится в судебном порядке в соответствии со статьей 48 НК РФ.

§4. Банковская гарантия.

Банковская гарантия является самым востребованным договорным способом обеспечения исполнения налоговых обязательств, что обусловлено удобством и простотой получения денежных средств от банка. В качестве основной обеспечительной меры банковская гарантия применяется как в отношениях по изменению срока уплаты налоговых платежей, так и в механизме возмещения косвенных налогов. Наряду с залогом и поручительством банковская гарантия выступает альтернативной обеспечительной мерой в отношении исполнения решения о привлечении (отказе в привлечении) к ответственности за совершение налогового правонарушения.

В силу банковской гарантии банк (гарант) обязывается перед налоговыми органами исполнить в полном объеме обязанность налогоплательщика по уплате налога, если последний не уплатит в установленный срок причитающиеся суммы налога, и пеней в соответствии с условиями даваемого гарантом обязательства уплатить денежную сумму по представленному налоговым органом требованию об уплате этой суммы.

Банковская гарантия по общему правилу принимается налоговым органом, если она предоставлена банком, включенным в перечень банков, отвечающих установленным требованиям для принятия банковских гарантий в целях налогообложения. Перечень ведется Министерством финансов РФ на основании сведений, полученных от Центрального банка РФ.

Банковская гарантия по общему правилу должна отвечать следующим требованиям: 1) должна быть безотзывной и непередаваемой; 2) не может со-

держат указание на представление налоговым органом гаранту документов, не предусмотренных налоговым законодательством; 3) срок действия банковской гарантии должен истекать не ранее чем через шесть месяцев со дня истечения установленного срока исполнения налогоплательщиком обязанности по уплате налога, обеспеченной банковской гарантией; 4) сумма, на которую выдана банковская гарантия, должна обеспечивать исполнение гарантом в полном объеме обязанности налогоплательщика по уплате налога и уплате пеней; 5) банковская гарантия должна предусматривать применение налоговым органом мер по взысканию с гаранта сумм, обязанность по уплате которых обеспечена банковской гарантией, во внесудебном порядке в соответствии с положениями статей 46 и 47 НК РФ.

Налоговый орган в случае неисполнения обеспеченного банковской гарантией налогового обязательства в течение тридцати дней со дня возникновения задолженности направляет гаранту требование об уплате денежной суммы по банковской гарантии. Данное требование должно быть исполнено банком в течение пяти дней со дня его получения.

§5. Пеня

Пеней признается определенная денежная сумма, которую налогоплательщик (плательщик сбора и страхового взноса, налоговый агент) должен выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов, сборов или страховых взносов в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки.

Пеня начисляется за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности по уплате налога или сбора, начиная со следующего за установленным налоговым законодательством дня уплаты соответствующего налогового платежа.

Пеня за каждый день просрочки определяется в процентах от неуплаченной суммы недоимки. Процентная ставка пени дифференцируется в зависимости от категории нарушителя. Для физических лиц, включая ИП, она

принимается равной одной трехсотой действующей в это время ключевой ставки ЦБ РФ. Для организаций в первые 30 календарных дней существования задолженности пеня также составляет одну трехсотую действующей ключевой ставки ЦБ РФ, а начиная с 31го дня увеличивается до одной стопятидесятой.

Налоговым законодательством предусмотрен ряд исключительных случаев, когда пени не начисляются:

А) на сумму недоимки, которую налогоплательщик не мог погасить в силу того, что по решению налогового органа был наложен арест на имущество налогоплательщика или по решению суда были приняты обеспечительные меры в виде приостановления операций по счетам налогоплательщика в банке, наложения ареста на денежные средства или на имущество налогоплательщика. В этом случае пени не начисляются за весь период действия указанных обстоятельств;

Б) на сумму недоимки, которая образовалась у налогоплательщика в результате выполнения им письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты налога (сбора, страхового взноса) 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 при условии не предоставления им неполной и (или) недостоверной информации;

В) на сумму недоимки, в отношении которой принято решение о предоставлении отсрочки или рассрочки;

Г) на сумму недоимки, возникшей в результате проведения симметричных корректировок налоговой базы и суммы налога (убытка) по сделкам с взаимозависимыми лицами.

Как уже отмечалось выше, прямое назначение обеспечительных мер – сделать исполнение налогового обязательства более реальным, возможным. Достигается это путем либо воспрепятствования налогоплательщику в со-

крытии имущества, либо путем возложения исполнения обязанности на дополнительного должника.

Обеспечительная функция пени достигается за счет потенциального наступления для налогоплательщика – нарушителя неблагоприятных имущественных последствий в виде обязанности заплатить дополнительную к установленным налогам (сборам и страховым взносам) сумму денежных средств, размер которой постоянно увеличивается с каждым днем нарушения срока уплаты налоговых платежей.

§6. Приостановление операций по счетам в банках, счетам цифрового рубля и переводов электронных денежных средств

Приостановление операций по счетам в банках, счетам цифрового рубля и переводов электронных денежных средств (далее – приостановление операций) Приостановление операций применяется к организациям, индивидуальным предпринимателям, нотариусам, занимающимся частной практикой, адвокатам, учредившим адвокатские кабинеты, являющимся налогоплательщиками, плательщиками сборов и страховых взносов, и (или) налоговыми агентами.

Применение данной обеспечительной меры производится по решению налогового органа для:

- 1) обеспечения исполнения решения о взыскании задолженности;
- 2) обеспечения исполнения решения о привлечении (отказе в привлечении) к ответственности за совершение налогового правонарушения;
- 3) обеспечения возможности налогового контроля в отношении налогоплательщика (налогового агента) – организации в случае непредставления налоговой декларации (расчета сумм НДФЛ) более 20 дней по истечении установленного законом срока представления такой декларации;

Приостановление операций означает прекращение банком (оператором платформы цифрового рубля) всех расходных операций по счетам и операций, влекущих уменьшение остатка электронных денежных средств и драго-

ценных металлов. Данное ограничение не распространяется на платежи более высокой очередности, чем уплата налогов, определяемой в соответствии с гражданским законодательством, а также на операции по уплате налоговых платежей.

Если приостановление применяется в качестве обеспечительной меры вынесенного налоговым органом решения о взыскании задолженности, то операции могут быть приостановлены лишь в отношении остатка средств на счетах эквивалентных размеру отрицательного сальдо ЕНС.

Приостановление операций как обеспечительная мера применяется ко всем счетам налогоплательщика в банке (операторе платформы цифрового рубля), открытых в рублях, цифровых рублях, иностранной валюте, электронных денежных средствах и драгоценных металлах. Не подлежат приостановлению операции по специальным избирательным счетам и специальным счетам фондов референдума.

Решение налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика-организации в банке подлежит безусловному исполнению банком (оператором платформы цифрового рубля). Данный субъект обязан сообщить в налоговый орган об остатках денежных средств (цифровых рублей, электронных денежных средств и драгоценных металлов) налогоплательщика на счетах, операции по которым приостановлены, не позднее следующего дня после дня получения решения этого налогового органа о приостановлении операций.

Приостановление операций по счетам налогоплательщика-организации отменяется решением налогового органа не позднее одного дня, следующего за днем исполнения налогоплательщиком обязанности, неисполнение которой послужило основанием для приостановления операций.

В случае неправомерного применения данной обеспечительной меры или нарушения срока ее отмены налогоплательщику уплачиваются проценты в размере ставки рефинансирования ЦБ РФ за весь период неправомерного приостановления операций.

§7. Арест имущества.

Арест имущества как обеспечительная мера применяется только в отношении организаций – налогоплательщиков, плательщиков сборов и страховых взносов или налоговых агентов. Арестом имущества в качестве способа обеспечения исполнения налогового обязательства признается действие налогового или таможенного органа с санкции прокурора по ограничению права собственности налогоплательщика-организации в отношении его имущества.

Для применения данного способа обеспечения необходим сложный фактический состав, состоящий из следующих фактов: 1) факт неисполнения налогоплательщиком-организацией в установленные сроки обязанности по уплате налоговых платежей, установленный решением о взыскании задолженности; 2) недостаточность или отсутствие денежных средств (цифровых рублей) на счетах организации или ее электронных денежных средств либо при отсутствии информации о счетах организации или информации о реквизитах ее корпоративного электронного средства платежа; 3) наличие у налоговых или таможенных органов достаточных оснований полагать, что указанное лицо предпримет меры, чтобы скрыться либо скрыть свое имущество; 4) наличие санкции прокурора.

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

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

Частичным арестом признается такое ограничение прав налогоплательщика-организации в отношении его имущества, при котором владение, пользование и распоряжение этим имуществом осуществляются с разрешения и под контролем налогового или таможенного органа.

Отчуждение (за исключением производимого под контролем либо с разрешения налогового или таможенного органа, применившего арест), трата или сокрытие имущества, на которое наложен арест, не допускаются. Несоблюдение установленного порядка владения, пользования и распоряжения имуществом, на которое наложен арест, является основанием для привлечения виновных лиц к налоговой ответственности.

Арест имущества также прекращается с момента признания данного имущества, находящимся в залоге у налогового органа в силу закона.

По просьбе налогоплательщика арест имущества может быть заменен на:

А) банковскую гарантию, отвечающую требованиям налогового законодательства;

Б) залог имущества организации;

В) поручительство третьего лица, соответствующего установленным законом требованиям.

Глава 7. Налоговый контроль

§1. Понятие и формы налогового контроля

В соответствии с п. 1 ст. 82 НК РФ налоговым контролем признается деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением законодательства о налогах и сборах.

Данное определение, сформулированное законодателем, имеет самый общий характер, определяя понятие «контроль» через это же понятие, что является логически неверным.

Сам факт наличия налогового контроля со стороны государства и наличие у него возможностей устранить выявленные нарушения налогового законодательства в принудительном порядке обеспечивают надлежащее соблюдение законодательства о налогах и сборах, в том числе своевременную уплату налогов и иных налоговых платежей. В силу этого в теории налогового права налоговый контроль зачастую понимают как деятельность или совокупность мероприятий, обеспечивающих соблюдение налогового законодательства, включая полноту и своевременность уплаты налоговых платежей⁵⁹.

Таким образом, налоговый контроль можно поределить как деятельность уполномоченных государственных органов по определению соответствия или несоответствия требованиям налогового законодательства финансово-хозяйственных операций налогоплательщика и иных налогоплательщиков, направленную на обеспечение соблюдения законодательства о налогах и сборах.

Вопрос о выделении форм налогового контроля является до настоящего времени дискуссионным, в том числе в силу появления новых форм контрольной деятельности в сфере налогообложения.

Ст. 82 НК РФ относит к формам налогового контроля налоговые

⁵⁹ См.: Кучеров И.И. Налоговое право России: Курс лекций. М.: ЮрИнфоР, 2001. С. 189.; Грачева Е.Ю., Соколова Э.Д. Налоговое право. М.: Юриспруденция, 2001. С. 101.

проверки, получения объяснения налогоплательщиков, проверка данных учета и отчетности, осмотр помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли). При этом перечень форм налогового контроля в данной статье не является исчерпывающим.

В теории налогового права формы налогового контроля зачастую отождествляют с методами налогового контроля⁶⁰. Одни специалисты трактуют формы контроля как слагаемые его метода, а по мнению других, наоборот, методы контроля положены в основу классификации его форм⁶¹.

Форму налогового контроля можно определить как нормативно регламентированный способ организации, осуществления и формального закрепления результатов мероприятий налогового контроля, представляющих собой единую совокупность действий уполномоченных органов по выполнению конкретной задачи налогового контроля⁶².

Как правило, в результате осуществления той или иной формы налогового контроля готовится документ (акт) содержащий выводы компетентного органа о наличии или отсутствии нарушений налогового законодательства. При отсутствии нарушений такой документ может и не оформляться. В таком случае отсутствие акта будет являться подтверждением отсутствия нарушений налогового законодательства.

Если же в результате контрольной деятельности получаются или фиксируются те или иные доказательства, предназначенные для дальнейшей контрольной деятельности, то данная деятельность представляет собой мероприятие налогового контроля. Мероприятие налогового контроля, как правило, проводится в рамках той или иной формы налогового контроля.

Исходя из данного подхода к формам налогового контроля можно отнести:

- налоговые проверки;

⁶⁰ См.: Кучеров И.И. Налоговое право России: Курс лекций. М., 2001. С. 188.

⁶¹ См.: Грачева Е.Ю. Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля. М.: Юриспруденция, 2000. С. 118 - 119.

⁶² См.: Ногина О.А. Налоговый контроль: вопросы теории: Монография. СПб., 2002. С. 115.

- налоговый мониторинг;
- налоговый контроль в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами.

Мероприятиями налогового контроля являются:

- получения объяснения налогоплательщиков;
- допрос свидетелей;
- проверка данных учета и отчетности;
- осмотр помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли);
- истребование документов (информации);
- выемка документов и предметов;
- проведение экспертизы;
- привлечение специалиста и др.

По времени проведения налоговый контроль подразделяется на предварительный, текущий и последующий. Большинство мероприятий налогового контроля относятся к последующему контролю, поскольку они производятся после завершения налогового (отчетного) периода. Однако в рамках налогового мониторинга возможно проведение контрольных мероприятий до совершения проверяемой операции или в процессе ее осуществления. В этом случае налоговый контроль может быть охарактеризован как предварительный или текущий.

§2. Камеральная налоговая проверка.

Камеральная налоговая проверка является разновидностью такой формы налогового контроля, как налоговая проверка. Камеральная налоговая проверка, как и выездная, относится к последующему налоговому контролю, поскольку проводится только после окончания проверяемого налогового периода. Целью проведения камеральной налоговой проверки является проверка правильности исчисления налогов и иных налоговых платежей, в

том числе в случае применения налоговых льгот и вычетов, приводящих к возникновению обязанности вернуть излишне уплаченные налоги из бюджетов бюджетной системы.

Особенностью данной проверки является оперативный характер ее проведения, не обремененный излишним документооборотом. Для начала данной проверки не требуется выносить специальное решение руководителя налогового органа или его заместителя. Окончание камеральной проверки при отсутствии выявленных нарушений налогового законодательства также производится без составления какого-либо итогового документа. Акт по итогам камеральной налоговой проверки составляется лишь при обнаружении факта налогового правонарушения или иного нарушения законодательства о налогах и сборах.

Другая особенность камеральной налоговой проверки заключается в том, что она осуществляется преимущественно в документальной форме, посредством проверки предоставленных документов. Методы фактического контроля используются в исключительных случаях и только в виде осмотра помещений, территорий и предметов проверяемого лица⁶³.

Камеральная проверка, по общему правилу, начинается автоматически в случае предоставления налогоплательщиком налоговой отчетности и (или) иной документации, предусмотренной действующим налоговым законодательством⁶⁴. Если налоговая отчетность не предоставляется налогоплательщиком, то камеральная налоговая проверка, как правило, не может быть проведена. В этом случае налоговый орган вправе назначить и провести выездную налоговую проверку.

Однако в отношении некоторых категорий налогоплательщиков проведение выездной налоговой проверки является затруднительным. В связи с этим камеральная проверка в их отношении может быть проведена и без предоставления налоговой отчетности, если срок ее подачи истек. К

⁶³ Подробнее смотри подп. 2 п. 1 ст. 92 НК РФ.

⁶⁴ В случае проведения в отношении налогоплательщика налогового мониторинга, камеральная проверка представляемых и деклараций не проводится.

данным категориям налогоплательщиков относятся:

- физические лица, получившие доход от продажи или дарения недвижимого имущества, но не представившие декларацию по налогу на доходы физических лиц;
- налогоплательщики – контролирующие лица контролируемых иностранных компаний;
- иностранные организации, оказывающие физическим лицам, не являющимся ИП, услуги в электронной форме через сеть интернет, местом реализации которых признается территория России⁶⁵;
- иностранные организации – посредники, признаваемые налоговыми агентами, при расчетах за услуги в электронной форме, оказываемые физическим лицам через сеть интернет, местом реализации которых признается территория России⁶⁶.

Общий срок проведения камеральной налоговой проверки составляет три месяца, которые исчисляются либо с момента представления налоговой отчетности, либо со дня истечения срока предоставления такой отчетности. При этом в ряде случаев установлены специальные сроки проведения данной проверки:

- шесть месяцев – в отношении налоговой отчетности иностранных организаций, оказывающие физическим лицам, не являющимся ИП, услуги в электронной форме через сеть интернет, местом реализации которых признается территория России, и иностранных организаций – посредников;
- два месяца – в отношении деклараций по НДС с возможностью увеличить срок проверки до трех месяцев при наличии признаков нарушения налогового законодательства;
- 30 календарных дней – в отношении заявления о получении налоговых вычетов по НДС, представленного в упрощенном порядке⁶⁷ с возможностью увеличить срок проверки до трех месяцев при наличии

⁶⁵ Подробнее о перечне данных услуг смотри п. 1 ст. 174.2 НК РФ.

⁶⁶ Подробнее о порядке признания налоговым агентом смотри п. 3 ст. 174.2 НК РФ.

⁶⁷ Подробнее смотри ст. 221.1 НК РФ.

признаков нарушения налогового законодательства.

Сокращение срока проведения камеральной налоговой проверки обусловлено переходом на предоставление налоговой отчетности в электронной форме (что характерно для НДС и упрощенного порядка предоставления вычетов по НДС) и внедрению автоматизированных систем контроля на основе современных программных продуктов. В частности, налоговые органы внедрили и успешно применяют АСК НДС⁶⁸.

По общему правилу налоговый орган при проведении камеральной налоговой проверки не вправе запрашивать у налогоплательщика дополнительные документы помимо представленной налоговой отчетности. Однако из данного правила имеется довольно много исключений.

Прежде всего налоговые органы в ряде случаев уполномочены запросить у налогоплательщика его пояснения:

- либо в связи с наличием определенных ошибок или противоречий в представленной налоговой отчетности;
- либо в связи с применением налоговых льгот;
- либо в связи с уменьшением суммы налога подлежащей уплате на основании представленной уточненной налоговой декларации, а также в других случаях..

Налогоплательщик не ограничен в своих возможностях по предоставлению дополнительных документов при проведении камеральной налоговой проверки. Помимо пояснения он вправе предоставить любые дополнительные документы, подтверждающие правильность исчисления им налоговых платежей. Если налогоплательщик согласен с наличием в налоговой отчетности ошибки или иной неточности, то он вправе представить уточненную налоговую отчетность в целях ее исправления.

В случае представления уточненной налоговой отчетности проводимая камеральная налоговая проверка прекращается и автоматически начинается новая камеральная налоговая проверка. При этом все документы и

⁶⁸ <https://www.klerk.ru/buh/articles/471297/> (дата обращения 12.11.2023г.).

информацию, полученную налоговыми органами в рамках проводимой ранее проверки, могут быть использованы в рамках новой камеральной налоговой проверки.

Особенно широкие полномочия у налоговых органов в рамках проведения камеральной налоговой проверки декларации по НДС. Помимо истребования пояснений и дополнительных документов, подтверждающих правильность исчисления налога налоговый орган вправе в соответствии со ст. 92 НК РФ проводить осмотр помещений, территорий проверяемого лица, а также принадлежащих ему документов и предметов.

Если по итогам камеральной налоговой проверки не было выявлено нарушений налогового законодательства, то ее результаты не получают никакого документального оформления. В случае выявления таких нарушений в течение 10 дней после завершения проверки составляется акт⁶⁹.

§3. Выездная налоговая проверка

Выездная налоговая проверка является самой широкой формой налогового контроля, если исходить из объема предоставленных налоговым органам полномочий по его осуществлению. Последние вправе прибегнуть к различным мероприятиям документального и фактического контроля в целях проверки своевременности полноты уплаты налоговых платежей.

В силу этого выездная налоговая проверка является, пожалуй, самым обременительной формой налогового контроля для налогоплательщика. Однако данный вид налоговой проверки, в отличие от камеральной, не является обязательной, поскольку налоговые органы не имеют возможности для проведения сплошных налоговых проверок. Избежать проведения выездной налоговой проверки в большинстве случаев возможно посредством соблюдения установленных ФНС России критериев самостоятельной оценки

⁶⁹ Форма акта и требования к его составлению содержатся в приказе ФНС России от 07.11.2018 N ММВ-7-2/628@.

рисков налогоплательщиков⁷⁰.

Данные критерии ориентируют налогоплательщика на соблюдение налогового законодательства, а также на соответствие среднестатистическим данным по налогообложению в соответствующей сфере экономической деятельности. При соблюдении данных критериев самостоятельной оценки риска налогоплательщиком назначение выездной налоговой проверки представляется маловероятным.

Назначение и проведение выездной налоговой проверки имеет более формализованный характер, чем у камеральной. Данная проверка проводится на основании решения налогового органа. Решением определяются:

- проверяемый налогоплательщик (путем указания наименования и ИНН);
- предмет проверки (путем указания проверяемых налоговых платежей);
- периода проверки (по общему правилу может быть проверен период не превышающий трех лет, предшествующих году назначения проверки);
- должностные лица, уполномоченные на проведение проверки.

Проверка назначается решением налогового органа, как правило, по месту нахождения или учету налогоплательщика. Однако в рамках налогового контроля наметилась тенденция перехода от территориального принципа организации и проведения выездных налоговых проверок к экстерриториальному.

В рамках данного перехода ФНС России наделяет некоторые свои территориальные органами полномочиями по осуществлению выездных налоговых проверок в отношении любого налогоплательщика независимо от места его нахождения либо любого налогоплательщика, состоящего на учете в определенных субъектах РФ. В случае проведения экстерриториальной выездной налоговой проверки мероприятия, требующие физического

⁷⁰ Приказ ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@ "Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок".

присутствия на территории налогоплательщика, осуществляются должностными лицами налогового органа по месту нахождения налогоплательщика на основании поручения налогового органа, проводящего проверку.

По общему правилу выездная налоговая проверка осуществляется на территории налогоплательщика. Налогоплательщик обязан беспрепятственно обеспечить доступ уполномоченным должностным лицам на свою территорию. При отсутствии у налогоплательщика возможности предоставить место для проведения проверки данная проверка проводится по местонахождению проверяющего органа.

Следует отметить, что с развитием цифровизации в деятельности налоговых органов и формированием предпроверочного анализа необходимость в постоянном нахождении должностных лиц проверяющих органов на территории налогоплательщика отсутствует. В рамках выездной налоговой проверки деятельность налоговых органов направлена не на выявление нарушений налогового законодательства, а на фиксацию и документальное оформление доказательств их совершения⁷¹. В связи с этим должностные лица налоговых органов при проведении данной проверки присутствуют на территории налогоплательщика только при необходимости совершения определенных проверочных мероприятий (например, выемка документов).

Предметом проведения ВНП, как правило, является правильность исчисления и своевременность уплаты налоговых платежей. Проверка может проводиться в отношении одного или нескольких налоговых платежей. В некоторых случаях в рамках ВНП также проверяются показатели исполнения налогоплательщиком обязательств в рамках регионального инвестиционного проекта, как условия применения налоговых льгот.

По общему правилу при проведении ВНП могут быть проверены

⁷¹ Письмо ФНС России от 25.07.2013 N AC-4-2/13622 «О рекомендациях по проведению выездных налоговых проверок».

налоговые обязательства в течение трех лет, предшествующих году назначения проверки. Данное ограничение не применяется в случае представления налогоплательщиком уточненной налоговой декларации за пределами такого трехлетнего срока. В этом случае ВМП может быть проведена в отношении того налога и за тот период, что указаны в уточненной налоговой декларации.

Срок проведения ВМП исчисляется со дня вынесения решения о ее назначении до дня составления справки о ее проведении и не должен превышать, как правило, двух месяцев⁷². По решению руководителя налогового органа данный срок может быть продлен до четырех месяцев, а в исключительных случаях – до шести⁷³.

Проведение ВМП может быть приостановлено по решению руководителя налогового органа при наличии хотя бы одного из следующих обстоятельств:

- 1) истребование документов или информации у контрагентов налогоплательщика;
- 2) получение информации от иностранных государственных органов в рамках международных договоров;
- 3) проведение экспертизы;
- 4) необходимость перевода на русский язык документов, предоставленных на иностранном языке налогоплательщиком.

⁷² При проведении самостоятельной ВМП филиала организации срок проверки составляет один месяц без возможности его продления.

⁷³ Подробнее смотри: Приказ ФНС России от 07.11.2018 N ММВ-7-2/628@ "Об утверждении форм документов, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации и используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношении, регулируемых законодательством о налогах и сборах, оснований и порядка продления срока проведения выездной налоговой проверки, требований к документам, представляемым в налоговый орган на бумажном носителе, порядка взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов, требований к составлению акта налоговой проверки, требований к составлению акта об обнаружении фактов, свидетельствующих о предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации налоговых правонарушениях (за исключением налоговых правонарушений, дела о выявлении которых рассматриваются в порядке, установленном статьей 101 Налогового кодекса Российской Федерации)".

Общий срок приостановления ВМП по всем вышеуказанным основаниям не может превышать шести месяцев. При отсутствии ответа компетентного государственного органа иностранного государства на запрос о предоставлении информации срок приостановления ВМП может быть увеличен, но не более девяти месяцев.

В период приостановления проведения ВМП 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. Также в период приостановления выездной налоговой проверки не допускается получение объяснений налогоплательщика и допрос его сотрудников.

В то же время налоговый орган не лишен права осуществлять действия вне территории (помещения) налогоплательщика, если они не связаны с истребованием у налогоплательщика документов. Кроме того, налогоплательщик обязан представить налоговому органу те документы, которые были запрошены до момента приостановления проверки⁷⁴.

Налоговое законодательство содержит ряд гарантий прав налогоплательщика, направленных на ограничение количества выездных налоговых проверок:

1. Не допускается проведение более двух ВМП в отношении налогоплательщика в течение календарного года⁷⁵.

Проведение третьей и последующей проверки допускается только по решению руководителя ФНС России о необходимости такой проверки. Также

⁷⁴ Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации".

⁷⁵ При определении количества ВМП организации самостоятельные проверки ее филиалов (представительств) не учитываются. В отношении самостоятельных проверок филиалов (представительств) также не допускается проведение более двух ВМП в течение года.

данное ограничение не применяется в случае проведения ВНП организации, находящейся в стадии ликвидации или реорганизации.

2. Не допускается по общему правилу проведение повторных налоговых проверок, то есть ВНП проводимых по тем же налоговым платежам за тот же период.

Из данного правила есть ряд исключений, когда проведение повторной выездной налоговой проверки допускается:

А) при осуществлении вышестоящим налоговым органом контроля за деятельностью нижестоящего налогового органа⁷⁶;

Б) в случае предоставления налогоплательщиком уточненной налоговой декларации, влекущей уменьшение налогового платежа или увеличение размера вычета (убытка)⁷⁷;

В) при осуществлении ВНП в отношении организации, находящейся в стадии ликвидации или реорганизации.

Также по общему правилу проведение налогового мониторинга исключает проведение ВНП за этот период, за исключением следующих случаев:

1) проведение ВНП вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего налоговый мониторинг;

2) досрочное прекращение налогового мониторинга;

3) невыполнение налогоплательщиком мотивированного мнения (мотивированных мнений) налогового органа в установленный законом срок;

4) представление налогоплательщиком в календарном году, за который налоговый мониторинг не проводится, уточненной налоговой декларации (расчета) за период проведения налогового мониторинга, в которой по срав-

⁷⁶ Не допускается проведение вышестоящим налоговым органом повторной ВНП с целью преодоления вступившего в законную силу решения суда, признавшего недействительным решение, принятое по итогам первичной налоговой проверки. См. подробнее: Постановление Конституционного Суда РФ от 17.03.2009 N 5-П "По делу о проверке конституционности положения, содержащегося в абзацах четвертом и пятом пункта 10 статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации, в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью "Варм".

⁷⁷ В этом случае проверке подлежит налог и период, указанный в налоговой декларации.

нению с ранее представленной налоговой декларацией (расчетом) уменьшена сумма налогового платежа, увеличена заявленная к возмещению сумма НДС или акциза либо увеличена сумма полученного убытка.

В рамках проведения ВМП налоговый органы наделены широким набором полномочий по осуществлению налогового контроля. При наличии необходимости могут быть осуществлены как документальные мероприятия контроля, так и фактические. К мероприятиям по фактическому налоговому контролю относятся: осмотр помещений и территорий налогоплательщика; инвентаризация; экспертиза; допрос свидетелей; выемка предметов.

Документальные мероприятия налогового контроля заключаются в получении и исследовании документов о деятельности налогоплательщика и включают в себя: ознакомление с документами налогоплательщика; истребование документов (информации) у налогоплательщика; выемка документов у налогоплательщика; истребование документов (информации) у контрагентов налогоплательщика.

По завершении ВМП проводившими ее должностными лицами составляется справка о проведенной выездной налоговой проверке⁷⁸. Данная справка отражает лишь формальную сторону проверки (проверяемый налогоплательщик, предмет проверки, срок проведения ВМП и т.д.), но не содержит выводов по результатам ее проведения.

В течение двух месяцев с момента составления справки те же должностные лица обязаны составить акт налоговой проверки, который помимо формальных данных о проведенной ВМП должен содержать мотивированные выводы о наличии или отсутствии нарушений налогового законодательства со стороны налогоплательщика. Кроме того, акт содержит предлагаемые к доначислению суммы налогов, сборов, пени и штрафов⁷⁹. К акту прикладываются документы, подтверждающие выводы в нем изложенные.

⁷⁸ Форма утверждена приказом ФНС России от 07.11.2018 N ММВ-7-2/628@.

⁷⁹ Форма акта и требования к его составлению содержатся также в приказе ФНС России от 07.11.2018 N ММВ-7-2/628@.

Акт проверки подлежит вручению налогоплательщику или его представителю лично под расписку в течение 5 дней с момента его составления. При уклонении налогоплательщиком от получения акта последний может быть направлен по ТКС или заказным письмом.

При несогласии налогоплательщика с обстоятельствами, изложенными в акте, или содержащимися в нем выводами он вправе в течение месяца с момента получения акта подготовить и направить в налоговый орган письменные возражения. К данным возражениям он может приложить документы и иные доказательства, опровергающие доводы изложенные в акте налоговой проверки.

§4. Налоговый мониторинг.

Еще одной формой налогового контроля является налоговый мониторинг. Предмет налогового мониторинга составляет правильность исчисления и уплаты налоговых платежей и полностью совпадает с предметом налоговых проверок. В связи с этим проведение налогового мониторинга по общему правилу исключает возможность осуществления в отношении налогоплательщика камеральных и выездных проверок за тот же период.

Выездная налоговая проверка может быть назначена лишь при нарушении налогоплательщиком условий проведения налогового мониторинга (досрочное его прекращение, невыполнение мотивированного мнения налогового органа, представление после завершения мониторинга уточненной налоговой декларации за период его проведения, влекущей уменьшение налоговых платежей), а также в целях проверки деятельности налогового органа вышестоящим налоговым органом.

В отличие от налоговых проверок мониторинг является формой текущего налогового контроля. Данное обстоятельство позволяет налоговому органу и налогоплательщику взаимодействовать в процессе исчисления и уплаты налога и предотвратить нарушение налогового законодательства.

Налоговый мониторинг представляет собой способ расширенного информационного взаимодействия налогоплательщика и налогового органа, предполагающий возможность получения официальной позиции последнего по вопросу исчисления и уплаты конкретных налогов на основе предоставления доступа в реальном времени ко всем данным бухгалтерского и налогового учета.

Поскольку предоставление вышеуказанного доступа налоговым органам требует от налогоплательщика значительных затрат по техническому обеспечению такого взаимодействия и организации системы внутреннего контроля, то налоговый мониторинг изначально предусматривался как добровольная форма налогового контроля⁸⁰. Данная форма налогового контроля применяется только в отношении организаций. При этом для налогоплательщиков, желающих перейти на налоговый мониторинг, устанавливались довольно высокие требования по объему выручки, стоимости активов и сумме уплаченных налогов.

По мере того, как данная форма налогового контроля доказала свою эффективность и востребованность, требования к налогоплательщикам были постепенно снижены, что позволило увеличить число проводимых процедур с пяти до нескольких сотен. Также был предусмотрен перечень организаций, на которые требования по объему уплаченных налогов, выручки и стоимости активов, не распространяется (п. 3.1 с. 105.26 НК РФ). Однако и в настоящее время налоговый мониторинг остается формой налогового контроля, доступной не для всех налогоплательщиков.

Заявление о проведении налогового мониторинга должно быть подано налогоплательщиком не позднее первого сентября года, предшествующего началу налогового мониторинга. Вместе с заявлением должен быть представлен пакет документов, предусмотренный п. 2 ст. 105.27 НК РФ. При этом

⁸⁰ В некоторых случаях предоставления государственных преференций налогоплательщики обязаны перейти на применение налогового мониторинга в силу требования закона. Например, организации, заключившие соглашение о защите и поощрении капиталовложений.

непредоставление необходимых документов либо их неправильное оформление является основанием для отказа в проведении налогового мониторинга.

Периодом, в котором проводится налоговый мониторинг, является календарный год. При этом срок проведения данного контрольного мероприятия составляет один год и девять месяцев, поскольку сами контрольные мероприятия завершаются не позднее первого октября следующего календарного года⁸¹.

Если до первого декабря года проведения налогового мониторинга организация – налогоплательщик не представит заявления об отказе в проведении налогового мониторинга, то данная процедура налогового контроля по решению налогового органа продлевается на следующий календарный год.

Налоговый мониторинг может быть прекращен досрочно по решению налогового органа, если налогоплательщиком допущены серьезные или неоднократные нарушения информационного взаимодействия, препятствующие доступу налогового органа в режиме реального времени к данным бухгалтерского и налогового учета, и не предприняты достаточные действия по их устранению (ст. 105.28 НК РФ).

Налоговый мониторинг проводится должностными лицами налогового органа дистанционно. Помимо доступа к данным налогового и бухгалтерского учета сотрудники налоговых органов вправе истребовать у налогоплательщика пояснения (информацию), документы, проводить допросы свидетелей, производить осмотр территорий и привлекать специалистов и экспертов.

При наличии информации, дающей основания полагать о неправильном исчислении налоговых платежей и (или) неполной их уплате налоговый орган направляет налогоплательщику уведомление о наличии оснований для составления мотивированного мнения. Получив такое уведомление налогоплательщик может устранить допущенные нарушения и проинформировать налоговый орган. При отсутствии нарушений, по мнению налогоплательщи-

⁸¹ Срок проведения налогового мониторинга может быть продлен по решению руководителя налогового органа при наличии определенных обстоятельств, например, при подачи уточненной налоговой отчетности за период проведения налогового мониторинга.

ка, он вправе представить пояснения и подтверждающие его позицию документы.

Если выявленные налоговым органом обстоятельства даже с учетом пояснений налогоплательщика свидетельствуют о нарушении налогового законодательства, налоговый орган направляет налогоплательщику мотивированное мнение.

Мотивированное мнение представляет собой документ, отражающий официальную позицию налоговых органов по конкретному вопросу правильности исчисления и уплаты налоговых платежей. Данное мнение может быть также направлено по запросу налогоплательщика в целях разъяснения порядка исчисления или уплаты конкретного налогового платежа.

Мотивированное мнение по общему правилу обязательно для налоговых органов кроме тех случаев, когда оно основано на неполной или недостоверной информации, представленной налогоплательщиком. Также мотивированное мнение утрачивает свою силу при изменении законодательства, на котором оно было основано.

При несогласии с мотивированным мнением налогоплательщик вправе в течение месяца с момента его получения передать в налоговый орган свои разногласия. На основании данных разногласий и материалов, представленных налоговым органом, ФНС России проводит взаимосогласительную процедуру. По результатам данной процедуры ФНС России изменяет мотивированное мнение или оставляет его без изменения.

В течение месяца после получения уведомления ФНС России организация уведомляет о своем согласии или несогласии с мотивированным мнением. При согласии налогоплательщик вносит необходимые изменения в данные налогового и бухгалтерского учета, налоговую отчетность. При несогласии с мотивированным мнением налоговый орган назначает выездную налоговую проверку.