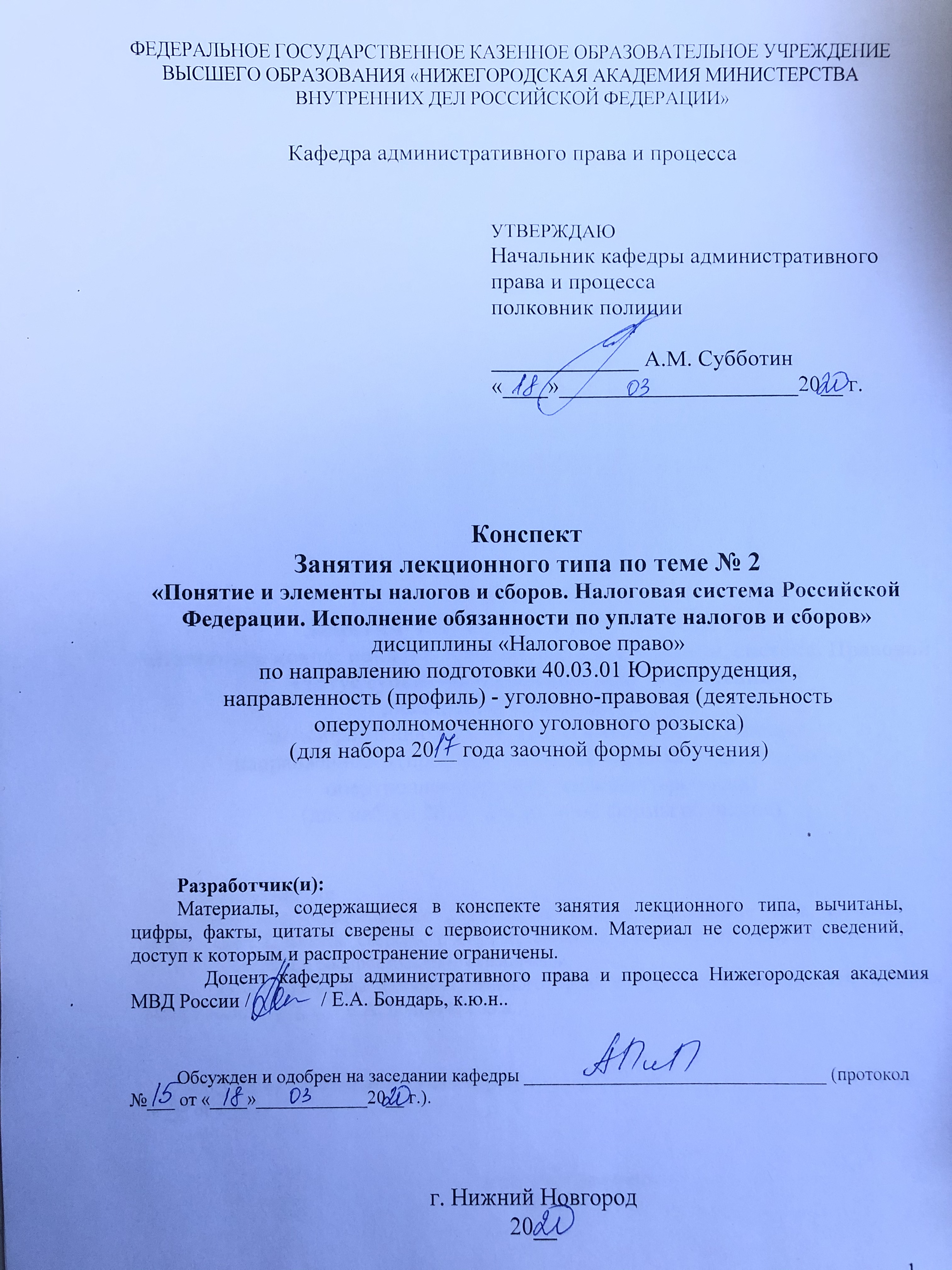
****

**Содержание**

1.1. Понятие и элементы налогов и сборов. Налоговая система Российской Федерации. Исполнение обязанности по уплате налогов и сборов,(занятие лекционного типа) 2 часа.

1.2. Цель и задачи занятия.

1.3. Учебные вопросы:

## §1. Понятие и функции налогов. Виды налогов

## §2. Юридический состав налога

## §3. Современная налоговая система России

## § 4. Налоговые обязательства: понятие, условия возникновения, прекращения, исполнения

## § 5. Принудительное исполнение налоговых обязательств

## § 5. Способы обеспечения исполнение налоговых обязательств

1.4. Рекомендуемая литература по данному занятию.

1.5. Краткое описание учебных вопросов.

1.6. После изучения темы обучающийся с целью контроля усвоения информации должен пройти текущий контроль успеваемости в форме компьютерного тестирования в системе «STELLUS».

**Содержание**

## §1. Понятие и функции налогов.Виды налогов

## §2. Юридический состав налога

## §3. Современная налоговая система России

## § 4. Налоговые обязательства: понятие, условия возникновения, прекращения, исполнения

## § 5. Принудительное исполнение налоговых обязательств

## § 5. Способы обеспечения исполнение налоговых обязательств

##### Методические рекомендации

**Цель:**изучение основополагающих вопросов налогового права: его понятия, предмета, методов, соотношения с иными отраслями права, освоение принципов налогового права, системы и источников налогового права.

**Задачи:** определение понятия «налоговое право», предмета и метода налогового права; уяснение места налогового права в системе права России;характеристика принципов налогового права анализ системы источников налогового права, их особенностей;

**Практические навыки:** формирование устойчивого представления о конституционных основах процесса установления налогов и сборов; уяснение места налогового права в системе российского права; выработка способности к отграничению налоговых и неналоговых норм права, ее практической реализации при решении конкретных задач; уяснение места и роли судебных актов в системе источников налогового права; формирование практического применения принципов налогового права.

***!!! Задание на самостоятельную подготовку:***

подготовить доклад на тему «Налоговая политика в России»

## §1. Понятие и функции налогов. Виды налогов

Изучение налогового права России невозможно без анализа его центрального понятия – налогов (см. схему1).

Проблема правильного понимания природы налога обусловлена тем, что налог – понятие не только правовое, но и экономическое, социальное, философское. При этом будут по-разному учитываться аспекты налогообложения в зависимости от цели определения. С юридической точки зрения, раскрывая понятие налога, необходимо обратить внимание на его соотношение с такими терминами, как пошлина и сбор, предусмотренными налоговым законодательством.

Обычно указывают, что налоги и сборы – это обязательные платежи в бюджет, установленные государством в лице законодательных органов.

*Схема 1*

**Понятие налога**

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*(п. 1 ст. 8 НК РФ).*

Принудительный сбор, взимаемый с лиц, находящихся на известной территории, для покрытия общих расходов государства *(И.Х. Озеров. Основы финансовой науки. – М., 1914. – С. 222)*

Обязательный для граждан платеж известной доли своего имущества или труда с целью удовлетворения государственных или общественных потребностей *(Д. Львов. Курс финансового права. – Казань, 1888. – С. 285)*

Налог

**Признаки налогов**

Первым признаком налога является ***обязательность уплаты.***Обязанность уплачивать законно установленные налоги является конституционно-правовой обязанностью. Выполнение обязанности по уплате налога гарантируется возможностью применения по отношению к неплательщику мер принуждения, предусмотренных действующим законодательством.

Второй отличительный признак налога – ***смена формы собственности***. Посредством налогов часть собственности субъекта в денежной форме переходит в государственную, при этом образуется центральный денежный фонд (бюджет государства). Суммы налогов поступают только в бюджетные фонды, в которых обезличиваются. Поэтому налоги не являются по своему содержанию целевыми отношениями. Этот признак позволяет отличить их от сборов (сборов за пользование объектов животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов).

***Безвозвратность.*** Возврат налога возможен только в случае его переплаты или в качестве льготы.

***Безвозмездность.*** Уплата налога налогоплательщиком не порождает встречной обязанности государства предоставить что-либо взамен:ни права участвовать в каких-либо операциях, ни права пользования материальными и нематериальными объектами, ни права какого-либо действия (ввоза, вывоза товаров), ни документа. Этот признак выделяет пошлины из налогов.

***Денежный характер*** налога означает то, что все налоги и сборы в России уплачиваются исключительно в денежной форме в валюте Российской Федерации. Уплата налогов в натуре (институт товарного кредита) не допускается.

***Публичное предназначение.***Налоги уплачиваются в целях финансового обеспечения деятельности государства и муниципальных образований.

В свою очередь, налогообложение является признаком, отличительной чертой государства.

Общими признаками налогов и сборов можно считать:

– обязательность уплаты;

– строгое поступление их в бюджеты и фонды, за которыми они закреплены;

– изъятие их на основании законодательно закрепленной формы и порядка поступления;

– принудительный характер изъятия;

– осуществление контроля едиными органами Федеральной налоговой службы;

– безэквивалентность платежа, то есть отсутствие встречного равновеликого платежу блага[[1]](#footnote-2).

При этом можно отметить, что целью налога (как института) является возможность обеспечить функционирование государства. Что же касается сборов, то их отличительной чертой можно считать целевой характер и связь с совершением определенных юридически значимых действий компетентными органами любого уровня в пользу граждан и организаций. При взимании налогов такая связь отсутствует.

В действующем налоговом законодательстве России понятие «сбор» имеет собирательное значение. Оно охватывает как собственно сборы, так и государственную пошлину (см. схему 2).

*Схема 2*

**Понятие сбора**

Сбор

Любое получение денежных средств как в добровольном, так и в обязательном (принудительном) порядке *(И. Х. Озеров. Основы финансовой науки. – М., 1914. –   
С. 230)*

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) *(п. 2 ст. 8 НК РФ)*

Законно установленное фискальное взимание в денежной форме, основанное на принципе частичной эквивалентности, обусловленное совершением уполномоченными государственными органами или органами местного самоуправления в пользу плательщика определенных действий, имеющих юридическое значение, либо обусловленное передачей плательщику определенных товаров (работ, услуг), приобретение которых у государства является для него обязательным в силу закона или вынужденным по причине наличия государственной монополии в соответствующей сфере *(Винницкий Д. В. Российское налоговое пра-  
во: проблемы теории и практики. – СПб., 2003. – С. 256)*

Государственная пошлина – сбор, взимаемый с определенных в Налоговом кодексе РФ (далее – НК РФ) лиц при их обращении в государственные органы, органы местного самоуправления, иные органы и (или) к должностным лицам, которые уполномочены в соответствии с законодательными актами Российской Федерации, законодательными актами субъектов Российской Федерации и нормативными правовыми актами органов местного самоуправления, за совершением в отношении этих лиц юридически значимых действий, предусмотренных главой 25.3 НК РФ, за исключением действий, совершаемых консульскими учреждениями Российской Федерации.

То есть государственную пошлину можно охарактеризовать как платеж, носящий обязательный (но не безвозмездный и не безэквивалентный) характер, взимаемый за совершение юридически значимых действий либо выдачу документов уполномоченными на то органами или должностными лицами.

Пошлины, наряду с общими признаками с налогами и сборами, такими как обязательность взимания и основание взимания (совершение правомерных действий), имеют и отличительный признак – *эквивалентность.*

Э. Селигман[[2]](#footnote-3) предлагает следующие отличия пошлин от налогов и сборов.

Во-первых, пошлина – принудительный платеж за какую-либо услугу государства, чего нет в налоге (но есть в сборе).

Во-вторых, налог взимается как часть общего податного бремени, тогда как пошлина налагается только в виде уплаты за определенную услугу (признак общий со сбором). Мерилом налога является платежеспособность плательщика, мерилом пошлины – специальная выгода, получаемая индивидом (то есть можно сказать, эквивалентность; например, импортная таможенная пошлина взимается эквивалентно ввозимому грузу).

В-третьих, пошлина не должна превышать по своей величине стоимости особой услуги, оказываемой лицу, уплачивающему ее[[3]](#footnote-4).

Основные отличия налогов от сборов заключаются в следующем:

1. Если налоги индивидуально безвозмездны, то сборы имеют некую эквивалентность, так как уплачиваются в связи с оказанием их плательщику государством отдельных публично-правовых услуг.

2. При уплате сбора особое значение имеет стремление плательщика вступить в публично-правовые отношения с государством, свобода выбора плательщика. Неуплата сбора не влечет принудительного порядка его взимания, в то время как неуплаченный налог будет взыскиваться принудительно.

3. Целью установления сбора является компенсация дополнительных расходов государства, связанных с оказанием конкретному плательщику конкретных публично-правовых услуг.

4. Сборы носят разовый характер, в то время как налоги уплачиваются, как правило, периодически.

5. При установлении налога учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога. Размер сбора должен соответствовать масштабам предоставляемых публично-правовых услуг.

**Функции налогов**

Сущность и роль налогов проявляется в их функциях. Еще в XVII веке английский экономист, родоначальник классической буржуазной политэкономии У. Петти[[4]](#footnote-5), автор теории трудовой стоимости, указывал на наличие политической функции налогов, обосновывая преимущества косвенного (особенно акцизного) налогообложения[[5]](#footnote-6).

В чем же конкретно состоит роль налогов в рыночной экономике, какие функции они выполняют?

Следует отметить, что в отечественной и зарубежной литературе единое мнение по этому вопросу отсутствует.

Так, по мнению Д.Г. Черника налоги выполняют главную распределительную функцию, контрольную функцию и стимулирующую подфункцию[[6]](#footnote-7).

По мнению Т.Ф. Юткиной, налог не исполняет никаких функций. Последние есть атрибут только системы налогообложения, так как «теоретически потенциал налога как экономической категории реализует система налогообложения, которой и свойственны определенные функции»[[7]](#footnote-8).

Ряд авторов считают, что налогам присущи фискальная и регулирующая функции[[8]](#footnote-9).

Белорусские ученые выделяют 3 функции налогов: фискальную, стимулирующую и распределительную[[9]](#footnote-10).

Известно, что функции любой категории выражают ее общественное и государственное назначение. Поэтому представляется, что следует выделить следующие функции налогов: фискальную; регулирующую; контрольную; распределительную или перераспределительную.

Исторически первая **– *фискальнаяфункция***(от лат. *fiscus* – казна) – обеспечение общества и государства финансовыми ресурсами.

Государство, устанавливая налоги и сборы, стремится, прежде всего, обеспечить себе необходимую материальную базу для осуществления своей деятельности. Таким образом, государство защищает интересы своей казны. Эта функция является основной и с ее помощью производится изъятие части доходов физических и юридических лиц для содержания государственного аппарата, обороны страны и т. д. Длительное время данная функция считалась самодостаточной для определения сути налога. Но с развитием товарно-денежных отношений появилась потребность сдерживать или развивать производство, стимулировать его, оказывать воздействие на платежеспособность населения, что предполагает появление регулирующей функции. Кроме того, именно эта функция обеспечивает реальную возможность перераспределения части стоимости национального дохода в пользу наименее обеспеченных социальных слоев общества, посредством чего реализуется перераспределительная функция.

***Регулирующая функция***– воздействие на социально-экономи-  
ческую сферу общества и государства.

Налоги и сборы используются как средство регулирования экономики и обеспечения стабильного экономического роста. Эта функция наиболее важная, хотя получила признание лишь во второй половине XX века. Основными инструментами налоговой регулирующей политики выступают налоговые льготы, скидки и кредиты. При этом льготы могут быть общими для всех плательщиков или специальными для отдельных их групп. Налоги могут стимулировать или сдерживать темпы воспроизводства; усиливать или ослаблять процесс накопления капитала; расширять или уменьшать спрос населения. Размер налогов определяет уровень оплаты труда (так как она включает налоговые платежи), от налогов зависит уровень оплаты труда (так как она включает налоговые платежи), от налогов зависит соотношение издержек производства и цена товаров и услуг. Воздействие налогов на технический прогресс проявляется, прежде всего, в том, что сумма прибыли, направленная на техническое перевооружение, реконструкцию, расширение производства товаров народного потребления, оборудование для производства продуктов питания и прочее освобождается от налогообложения.

***Контрольная функция***– контроль за финансово-хозяйственной деятельностью предприятия, организации, учреждения, за получением доходов гражданами, источниками этих доходов, за использованием этого имущества. Одновременно осуществляется контроль за источниками доходов и направлениями расходования средств. В конечном счете контрольная функция позволяет обеспечивать поступление налоговых платежей в бюджет.

***Распределительная или перераспределительная функции****.* Налоги играют решающую роль в процессе распределения валового внутреннего продукта и национального дохода страны. С помощью налогов государство перераспределяет часть прибыли предприятий и предпринимателей, доходов граждан, направляя ее на развитие производственной и социальной инфраструктуры, на инвестиции и т. д.Перераспределительная функция носит ярко выраженный социальный характер. Соответствующим образом построенная налоговая система позволяет придать рыночной экономике социальную направленность, как это сделано в Германии, Швеции, многих других странах. Это достигается путем установления прогрессивных ставок налогообложения, направления значительной части бюджета на социальные нужды населения, полного или частичного освобождения от налогов граждан, нуждающихся в социальной защите.

Указанное разграничение функций носит условный характер, так как все они взаимосвязаны между собойи осуществляются одновременно, причем ни одна из них не должна развиваться в ущерб другой. В период зарождения и на первых этапах развития налоговой системы налоги в основном выполняли фискальную функцию. Однако во второй половине 1930-х годов на Западе возникла тенденция к использованию налогов в качестве средства регулирования экономики и обеспечения стабильности экономического роста. С середины XX века регулирующая функция налогов получила всеобщее признание и широкое применение. Только всесторонний учет всех этих функций налогов может обеспечить успешную налоговую политику, сделает налоги эффективным механизмом воздействия на экономику страны.

## Виды налогов

Значительное место в теории налогового права занимает вопрос их классификации (см. схему 3). Термин «классификация» (от лат. *classis*– разряд и *facere–* делать) означает распределение тех или иных объектов в зависимости от их общих признаков по классам (отделам, разрядам).

Классификации налогов уделялось особое внимание на всем протяжении истории налогообложения. Так, основоположник отечественной теории налогообложения Н. И. Тургенев уже в 1818 году писал в своей знаменитой книге «Опыт теории налогов»[[10]](#footnote-11), что налоги могут быть всего приличнее разделены следующим образом: налоги с дохода от земли; налоги с доходов от капитала; налоги с самих капиталов. По словам Н. И. Тургенева, некоторые разделяют налоги: на обыкновение и необыкновенные; на общие и особенные, смотря по тому, платят ли их все или некоторые; на главные и побочные, смотря по тому, более или менее они важны для госу-  
дарства; на вещественные и личные, то есть с вещей или лиц; на налоги, уплачиваемые деньгами или натурою[[11]](#footnote-12).

Классификация налогов имеет не только научно-познавательный характер, но и практические цели, такие как более обоснованное применение налогов, составление отчетности и т. д.

***В зависимости от вида субъекта*** (налогоплательщика) налоги разделяют на взимаемые:

а) *с физических лиц* (например, налог на доходы физических лиц, налог на имущество физических лиц);

б) *сорганизаций* (например, налог на прибыль, налог на добавленную стоимость, акцизы и др.);

в) *общие* для физических лиц и организаций (например, земельный налог, транспортный налог и др.).

Разделение налогов по этому основанию имеет большое практическое значение, так как позволяет установить правовой статус налогоплательщика, перспективы его деятельности, организовать контроль за уплатой налогов.

Самая распространенная классификация, существовавшая с глубокой древности, – деление налогов на прямые и косвенные *(****по способу взимания или изъятия****).*

*Прямые* – это непосредственно обращенные к налогоплательщику налоги на доходы и имущество: налог на доходы и налог на прибыль. Эти налоги взимаются с конкретного физического или юридического лица. Прямые налоги характерны тем, что их трудно перенести на потребителя. Юридический и фактический налогоплательщик в этом случае совпадают в одном лице. Прямые налоги подразделяются на реальные и личные.

*Реальные прямые налоги* взимаются с предполагаемого среднего дохода, получаемого от того или иного объекта обложения. В основу исчисления таких налогов положены данные различных кадастров (специальных реестров), в которых учитывается средняя, а не действительная доходность конкретных плательщиков. Реальными налогами облагаются продажа, покупка, владение имуществом, но размер взимания этих налогов не зависит от индивидуальных финансовых возможностей плательщика. Примерами реального обложения являются земельный налог, налоги на имущество организаций и физических лиц.

*Схема 3*

**Виды налогов**

с юридических лиц

**В зависимости от налогоплательщика**

с физических лиц

общие для физических и юридических лиц

разовые

**По периодичности взимания**

регулярные

*Продолжение схемы 3*

личные

прямые

**По способу взимания**

реальные

универсальные

косвенные

индивидуальные

**По характеру использования**

общего назначения

целевые

государственные

**В унитарном государстве** (Франция, Италия, Швеция, Япония)

местные

**По форме государственного устройства**

**В федеративном государстве**(Россия,США, Германия)

федеральные

региональные

местные

закрепленные

**По бюджету**

регулирующие

*Личные прямые налоги*– это важнейшая форма прямого обложения, при которой налогом облагается факт получения плательщиком дохода или владения имуществом с учетом предоставляемых льгот. Такие налоги взимаются у источника или по декларации, при этом учитываются действительное финансовое положение налогоплательщика и его фактическая платежеспособность. Примерами личного обложения могут служить налог на прибыль организаций, налог на доходы физических лиц.

*Косвенныеналоги*– имеющие определенную замаскированность. Налог в этом случае устанавливается в виде полной или частичной надбавки к цене реализуемых товаров, работ, услуг, где фактическим плательщиком выступает покупатель, тогда как закон возлагает юридическую обязанность по уплате на предприятие, производящее или реализующее товары, оказывающие услуги за счет выручки.

*Универсальными косвенными налогами* облагаются все товары (работы, услуги), за исключением ограниченного их перечня. Примером такого налога является налог на добавленную стоимость. *Индивидуальными косвенными налогами* облагается ограниченный перечень товаров, определенный национальным налоговым законодательством. Это акцизы на отдельные группы и виды товаров. Критерии отнесения товаров к категории подакцизных не раз менялись. Так, вплоть до XX века акцизами облагались товары повседневного спроса, такие как хлеб, соль, мука, спички. Позже подакцизными стали предметы роскоши.

Между косвенными налогами существуют структурные связи. Так, при начислении налога на добавленную стоимость (например, при пересечении территории Российской Федерации импортными подакцизными товарами) налогооблагаемой базой является их стоимость с учетом акциза. Это означает, что величина одного налога непосредственно влияет на величину другого.

Знакомства с налоговой системой достаточно для того, чтобы судить о том, на какой ступени развития находится то или иное государство. Чем выше уровень экономического развития страны, тем больший удельный вес в сумме налоговых поступлений занимают прямые налоги (их доля более 50%). Высокий уровень прямого налогообложения присущ налоговым системам Италии, Испании (60%), Дании (59,9%), Австралии (55,6%), Финляндии (41,5%), США (42,2%).В ряде стран, таких как Франция, Швеция, в тоже время достаточное количество косвенных налогов.

***Взависимости от характера использования денежных средств*** налоги могут быть:

а) *общего назначения* – денежные средства, зачисляемые в бюджет соответствующего уровня в общий денежный фонд и расходуемые без их привязки к конкретным целям (например, налог на доходы);

б) *целевые* – образуют внебюджетные целевые фонды или выделяются в бюджете отдельной строкой для целевого использования (например, земельный налог, отчисления в фонды социального страхования, медицинского страхования Российской Федерации).

***В зависимости от формы государственного устройства*** различают следующие группы налогов:

а) в унитарном государстве *– государственные и местные*. Например, подобная налоговая система предусмотрена законодательством Великобритании, Франции, Италии, Японии, Швеции и Испании;

б) в федеративном (конфедеративном) государстве – *федеральные, региональные и местные*. Трехуровневая налоговая система существует в России, США, Германии.

***В зависимости от бюджета***, в который зачисляется налог, налоги подразделяются на две группы: *закрепленные и регулирующие.*

Налог может распределяться между уровнями бюджета. Таким образом реализуется регулирующая функция налогов. *Закрепленные налоги*непосредственно и целиком поступают в бюджет того или иного уровня бюджетной системы, закреплены за ним как доходный источник. Среди таких налогов выделяют налоги, которые поступают в федеральный,региональные, местные бюджеты.

К *регулирующим налогам* относятся федеральные и региональные налоги, по которым устанавливаются нормативы отчислений (в процентах) в бюджеты субъектов Российской Федерации или местные бюджеты на очередной финансовый год. Нормативы отчислений могут вводиться и на долговременной основе (не менее чем на три года). Срок действия нормативов может быть сокращен только в случае внесения изменений в налоговое законодательство Российской Федерации. Собственные доходы бюджетов субъектов Российской Федерации от региональных налогов, а также от закрепленных за этими субъектами федеральных налогов могут быть переданы местным бюджетам на постоянной основе полностью или частично в процентной доле, утверждаемой законодательными (представительными) органами субъектов Российский Федерации на срок не менее трех лет.

То есть регулирующие налоги закреплены за определенным уровнем бюджетной системы, но при бюджетном регулировании могут передаваться с верхнего уровня на нижний в целях достижения баланса бюджетов нижнего уровня. К такому методу регулирования прибегают, если собственных, закрепленных за региональными и местными бюджетами доходных источников оказывается недостаточно для покрытия расходов этих бюджетов.

## §2. Юридический состав налога[[12]](#footnote-13)

Под составом налога понимается совокупность признаков, необходимых и достаточных для взимания каждого налога.

В соответствии со статьей 17 НК РФ в законе о каждом конкретном налоге должны быть предусмотрены следующие его элементы: субъект налога, объект налога, налоговая база, налоговая ставка, налоговый период, порядок исчисления и уплаты. Эти элементы являются основными. Кроме того, законодатель может предусмотреть и так называемые «факультативные» элементы, к которым относятся отчетный период и налоговые льготы. Отсутствие факультативных элементов состава налога не означает незаконность его установления. Однако если они предусмотрены, то уже становятся обязательными.

***Субъект налога(налогоплательщик)*** – лицо, с которого налог взимается, на которое законом возлагается налоговое обязательство.

Законодатель определяет вначале общие признаки субъекта налога: юридическое лицо или его филиал (подразделение), имеющее отдельный баланс и счет; физическое лицо; а затем специальные признаки – осуществляющие предпринимательскую деятельность, получающие доход, являющиеся собственником определенных в законе видов имущества, принявшие наследство и т. п.

В косвенных налогах налогоплательщик может быть юридическим   
(на него возложено перечисление налогов, отчет в налоговых органах) и фактическим – реально выплачивает налог из своего кармана. Например, фактическим субъектом налога на добавленную стоимость будет покупатель, а юридическим – продавец.

***Объект налога*** – юридический факт, порождающий обязанность платить законно установленный налог или сбор.

Объектами налога являются, например, государственная регистрация права собственности на отдельные виды имущества, вступление в права наследования, получение прибыли, дохода и др.

Составной частью объекта является ***предмет налога***, под которым понимают предмет реального мира, с наличием которого связано налоговое обязательство и качества которого определяют величину (сумму) налога.

Предмет налога можно разделить на следующие виды:

– права имущественные (право собственности на имущество, право пользования имуществом);

– неимущественные (право на вид деятельности);

– действия субъекта (реализация продукции, услуг, операции с ценными бумагами, ввоз (вывоз) на территорию страны);

– результаты хозяйственной деятельности (добавленная стоимость, доход, прибыль) и др.

Под реализацией товаров, работ или услуг организацией или индивидуальным предпринимателем (ст. 39 НК РФ) понимается передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на эту продукцию (в предусмотренных НК РФ случаях, в том числе и на безвозмездной основе).

Под имуществом понимаются объекты гражданских прав, относящиеся к имуществу в соответствии с ГК РФ. В пункте 2 статьи 38 НК РФ из категории «имущество как объект налогообложения» исключены имущественные права.

Товаром для целей налогообложения согласно пункту 3 статьи 38 НК РФ признается любое имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации.

Работой для целей налогообложения (п. 4 ст. 38 НК РФ) признается деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы для удовлетворения потребностей организации и физических лиц.

Услугой для целей налогообложения (п. 5 ст. 38 НК РФ) признается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, а реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности.

Доходом в соответствии со статьей 41 НК РФ признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки в той мере, в которой такую выгоду можно оценить в соответствии с главами НК РФ (налог на доходы физических лиц, налог на прибыль организаций).

***Налоговая база*** – это стоимостная, физическая или иная характеристика объекта налогообложения (например, мощность двигателя). Это величина, которая кладется в основу налогового оклада.

Существует два способа исчисления налоговой базы:

– кумулятивная система – исчисление налога нарастающим итогом с начала периода налогообложения (например, так определяется налоговая база по налогу на доходы физических лиц);

– некумулятивная система – обложение налоговой базы по частям.

Оценку налоговой базы можно производить с помощью стоимостных показателей (например, сумма прибыли, дохода), объемно-стоимостных показателей (например, объем реализованной продукции или услуг), физических показателей (например, добытого сырья).

***Налоговый период*** – это календарный год или иной период времени (применительно к отдельным видам налогов), по окончании которого определяется налоговая база.

В рамках налогового периода законом могут быть предусмотрены ***отчетные периоды*** – периоды, по окончании которых необходимо предоставить отчетность в налоговые органы и уплатить авансовые платежи.

***Единица налога*** – это единица измерения объекта, с помощью которой определяется налогооблагаемая база: 1 рубль, 1 кв. м земли или 1 га пашни и др.

***Налоговая ставка*** – величина налога на единицу обложения.

Ставки бывают:

– процентные (налог на прибыль, НДС, акцизы и др.);

– в твердой денежной сумме (земельный налог, налог на игорный бизнес, водный налог);

– смешанные, в которых сочетаются денежная и процентная формы (некоторые акцизы);

– прогрессивные – ставки, увеличивающиеся с ростом налоговой базы (налог на имущество физических лиц);

– регрессивные – ставки уменьшаются с ростом налоговой базы (ранее был единый социальный налог).

Вопрос о размерах критического налогообложения давно волнует политиков, ученых, практиков. Исследуя связь между величиной ставки налогов и поступлением в государственный бюджет, американский экономист Артур Лаффер показал, что не всегда повышение ставки налога ведет к росту налоговых доходов государства. Он попытался теоретически доказать, что при ставке подоходного налога выше 50% резко снижается деловая активность фирм и населения в целом.

***Порядок исчисления и уплаты*** – это способ, форма и сроки уплаты налога.

Выделяют пять основных способов уплаты налогов: кадастровый; изъятие налога «у источника»; изъятие налога по декларации; изъятие в момент расходования доходов; изъятие в процессе потребления или использования имущества.

Уплата может производиться: внесением платежей частями (в том числе авансовых) в течение налогового периода в установленные сроки с окончательным расчетом и уплатой суммы налога по окончании периода; разовой уплатой всей суммы налога; в наличной форме или путем безналичных расчетов; в валюте Российской Федерации, если иное не предусмотрено правовым актом.

Сроки уплаты определяются календарной датой, периодом времени, исчисляемым годами, месяцами, декадами, неделями, днями, а также указанием на событие или действие, которое должно наступить или произойти.

*Обратите внимание, что отсутствие хотя бы одного из обязательных элементов налога дает основание считать этот налог или сбор незаконно установленным*.

***Налоговые льготы***(факультативный признак) – законные способы уменьшения налогоплательщику суммы налога на условиях и в порядке, определяемых законодательством. Применяются следующие формы льгот:

*1. Скидки* – льготы, направленные на сокращение налоговой ставки.

Дифференцированные налоговые ставки предусмотрены, например, по налогу на добавленную стоимость, налогу на доходы физических лиц, налогу на прибыль.

В зависимости от отсутствия или наличия ограничений по субъектам льготы этой группы могут быть общими, которыми пользуются плательщики независимо от субъективных признаков, и специальными, использование которых позволено лишь определенным категориям субъектов.

*2. Изъятие* из объекта налога отдельных его составляющих (частей). Изъятие – это налоговая льгота, направленная на выведение из-под налогообложения отдельных предметов (объектов) налогообложения.

В отношении налогов на прибыль и доходы изъятия выражаются в том, что прибыль или доход, полученный плательщиком от определенных видов деятельности, изымается из состава налогооблагаемой прибыли (дохода), то есть не подлежит налогообложению.

Изъятия предусмотрены, например, при обложении доходов физических лиц. Так, в виде поощрения не подлежат налогообложению суммы международных, иностранных или российских премий за выдающиеся достижения. Налог не взимается с сумм единовременной материальной помощи пострадавшим от стихийных бедствий, государственных пособий, алиментов, пенсий, стипендий и др. (ст. 217 НК РФ).

В отношении налогов на имущество изъятия выражаются в освобождении от налогообложения отдельных видов имущества.

Косвенные налоги также используют этот вид льгот.

Согласно статье 149 НК РФ от налогообложения налогом на добавленную стоимость освобождаются, например, операции по страхованию и перестрахованию, банковские операции, за исключением операций по инкассации, оказание медицинских услуг, оказание услуг адвокатами и др.

Изъятия могут быть постоянными или предоставляться на ограниченный срок и могут предоставляться как всем плательщикам налога, так и отдельной их категории.

*3. Освобождение* от уплаты налога отдельных лиц или категорий плательщиков полностью или на определенный срок.

Под освобождениями понимают льготы, направленные на уменьшение налоговой ставки или налоговой базы.

Освобождение – это прямое сокращение налогового обязательства налогоплательщика. Выгода здесь предоставляется непосредственно в отличие от выгод, предоставляемых изъятиями и скидками, которые сокращают налоговую базу косвенно. Освобождения более чем другие виды льгот способны учитывать имущественное положение налогоплательщика.

Если от остальных видов большую выгоду получает плательщик, доходы которого облагаются по высокой ставке, то одинаковое в количественном выражении освобождение сохраняет большую долю дохода плательщику с низкими доходами.

Освобождения от уплаты налога можно разделить на виды по формам предоставления льготы:

1)*снижение ставки налога.* Например, согласно статье 275, 284 НК РФ (налог на прибыль) ставка налога понижается с 20% до 15% в отношении дивидендов, полученных от иностранных организаций, процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам; с 20% до 9% в отношении дивидендов, полученных от российских организаций;

2)*введение необлагаемого минимума* (например, так называемые «детские» вычеты в размере 1000 руб. дохода при налоге на доходы физических лиц для родителей) – освобождение от налога части объекта налога;

3) *установление налогового иммунитета* – освобождение от налогов отдельных категорий налогоплательщиков;

4) *уменьшение налоговой базы.* Она может быть сокращена частично или полностью, на определенное время или бессрочно.

Полное освобождение от уплаты налога определенных субъектов налогообложения на определенный период получило название ***налоговых каникул.***

Освобождение от уплаты налога не следует путать со списанием недоимки, то есть списанием безнадежных долгов по налогам и сборам, которое проводится в исключительных ситуациях экономического, социального или юридического характера, вызвавших невозможность взыскания налога (ст. 59 НК РФ).

*4. Изменение срока уплаты налога.* Формами изменения срока уплаты налога являются отсрочка или рассрочка уплаты налога, инвестиционный налоговый кредит. Основания, условия и порядок предоставления этих льгот регламентированы главой 9 НК РФ.

Так, в пункте 2 статьи 64 НК РФ установлено 6 оснований, при наличии хотя бы одного из которых возможно предоставление отсрочки или рассрочки:

– причинение этому лицу ущерба в результате стихийного бедствия, технологической катастрофы или иных обстоятельств непреодолимой силы (ст. 401 ГК РФ);

– задержка этому лицу финансирования из бюджета или оплаты выполненного этим лицом государственного заказа. В случае получения отсрочки (рассрочки) по данным двум основаниям проценты на сумму задолженности не начисляются. При отсутствии обстоятельств, исключающих изменение срока уплаты налога (п. 1 ст. 62 НК РФ), уполномоченный орган не вправе отказать заинтересованному лицу в предоставлении отсрочки (рассрочки) в пределах соответственно суммы причиненного заинтересованному лицу ущерба либо суммы недофинансирования или неоплаты выполненного этим лицом государственного заказа. В отсрочке (рассрочке) в большей сумме предприятию может быть отказано;

– угроза банкротства этого лица в случае единовременной выплаты им налога;

– ситуация, когда имущественное положение физического лица исключает возможность единовременной уплаты налога;

– случай, когда производство и (или) реализация лицом товаров, работ или услуг носит сезонный характер. Перечень таких отраслей и видов деятельности должен быть утвержден Правительством РФ;

– обстоятельства, предусмотренные таможенным законодательством.

При предоставлении отсрочки (рассрочки) по двум последним основаниям на сумму задолженности начисляются проценты исходя из ставки рефинансирования ЦБ РФ.

С 5 января 2012 года Федеральным законом от 3 декабря 2011 года   
№ 392-ФЗ[[13]](#footnote-14) введено новое понятие–***зона территориального развития.***Под ней понимается часть территории субъекта Российской Федерации, на которой в целях ускорения социально-экономического развития данного субъекта резидентам этой зоны обеспечиваются благоприятные условия для привлечения инвестиций в экономику.Зоны территориального развития создаются на 12 лет на территориях субъектов Российской Федерации, перечень которых утвердит Правительство РФ. Если субъект включен в такой перечень и соответствует условиям создания зоны территориального развития, то его исполнительные органы вправе подать в Правительство РФ заявку на создание указанной зоны. Правительство РФ принимает постановление о ее создании.

Организации и предприниматели, которые зарегистрированы на территории муниципального образования, входящего в зону территориального развития, включаются в реестр резидентов такой зоны на основании заявления. Вместе с данным заявлением в администрацию указанной зоны (орган управления этой зоной в субъекте Российской Федерации) подается комплект документов, в числе которых должна быть инвестиционная декларация, содержащая сведения об инвестиционном проекте. При соблюдении условий, установленных указанным выше законом, *резидентам зон территориального развития предоставляются меры государственной поддержки*:

– выделение бюджетных ассигнований Инвестиционного фонда РФ для реализации в зоне территориального развития инвестиционных проектов;

– создание в области энергетики и транспорта объектов капитального строительства, находящихся в госсобственности Российской Федерации и необходимых для осуществления резидентами предпринимательской и иной экономической деятельности;

– предоставление в границах указанной зоны резидентам в аренду земельных участков из состава земель, которые находятся в государственной или муниципальной собственности, либо тех земель, госсобственность на которые не разграничена;

– предоставление резидентам налоговых льгот и инвестиционного налогового кредита в соответствии с законодательством о налогах и сборах;

– иные меры господдержки согласно федеральным законам и принимаемым в соответствии с ними иным нормативным правовым актам Российской Федерации, законам и иным нормативным правовым актам субъектов Российской Федерации, муниципальным правовым актам.

Администрация зоны территориального развития формирует перечень заявок резидентов, претендующих на получение государственной поддержки в очередном финансовом году. Резидентам, заявки которых включены в перечень, установлены дополнительные меры государственной поддержки.

В частности, резидентам зоны территориального развития может быть предоставлен инвестиционный налоговый кредит. В связи с этим в НК РФ внесены соответствующие дополнения, которые вступили в силу 6 января 2012 года.

Таким образом, включение организации в реестр резидентов зоны территориального развития является новым основанием для предоставления инвестиционного налогового кредита (подп. 6 п. 1 ст. 67 НК РФ).

Напомним, что такой кредит предоставляется по налогу на прибыль, а также по региональным и местным налогам. При этом перенос включенными в реестр организациями срока уплаты налога на более поздний период может быть осуществлен на период до 10 лет, в то время как по общему правилу этот срок составляет от года до пяти лет (п. 1 ст. 66 НК РФ).

В соответствии с пунктом 3 статьи 66 НК РФ сумму налога, определенную по общим правилам, можно уменьшать не более чем на 50 процентов. Однако для резидентов зоны территориального развития установлено исключение: иной порядок уменьшения платежей по налогу может быть определен договором об инвестиционном налоговом кредите.

Размер инвестиционного налогового кредита организациям, включенным в реестр резидентов зоны территориального развития, может составлять не более 100 процентов расходов на капитальные вложения в приобретение, создание, дооборудование, реконструкцию, модернизацию, техническое перевооружение амортизируемого имущества, предназначенного и используемого для осуществления инвестиционных проектов.

Кроме того, по общему правилу инвестиционный налоговый кредит предполагает последующую поэтапную уплату суммы кредита и начисленных процентов. Резидентам зоны территориального развития проценты на задолженность не начисляются. Однако если организация-резидент нарушит свои обязательства, в связи с исполнением которых получен данный кредит, то не позднее чем через 3 месяца со дня расторжения договора об инвестиционном налоговом кредите ей придется уплатить всю сумму неуплаченного налога и проценты на нее. Проценты начисляются за каждый календарный день начиная со дня, следующего за днем расторжения договора, до дня уплаты налога. Процентная ставка принимается равной действовавшей в эти дни ставке рефинансирования ЦБ РФ.

## §3. Современная налоговая система России

От того, насколько правильно и гибко построена система налогообложения, зависит эффективное функционирование всего хозяйственного комплекса страны. Поэтому необходимо, чтобы налоговая система России была адаптирована к новым общественным отношениям и, с одной стороны, соответствовала мировому опыту, с другой – учитывала бы национальные особенности российской экономики на современном этапе.

Современная налоговая система РФ[[14]](#footnote-15) к настоящему времени находится в процессе реформирования. В конце 1991 года был принят первый блок налогового законодательства в соответствии с основным законом «Об основах налоговой системы». 31 июля 1998 года была принята Часть первая НК РФ[[15]](#footnote-16), в которой нашли отражение основы налогообложения, а 5 августа 2000 года – Часть вторая, устанавливающая отдельные виды налогов.

В действующем налоговом законодательстве России отсутствует легальное определение налоговой системы.

В теории налогового права ***понятие налоговойсистемы*** состоит из совокупности двух взаимообусловленных признаков (см.схему 4). С одной стороны, это совокупность налогов, сборов, других платежей, установленных законным способом в качестве государственных доходов. С другой стороны, это совокупность процессуальных отношений по поводу установления, изменения, отмены налогов, платежей, по поводу организации контроля и регламентации ответственности за совершение налоговых правонарушений.

Понятие «налоговая система» шире понятия система налогов и сборов. Налоговая система характеризуется не только системой налогов и сборов, но и принципами ее построения, закрепленными в существенных условиях налогообложения.

Налоговую систему определяют:

– порядок установления, введения, изменения, отмены налогов и сборов;

– порядок распределения налогов и сборов между бюджетами разных уровней;

– права и обязанности налогоплательщиков, организация отчетности и налогового контроля;

– ответственность субъектов налоговых правоотношений.

При построении налоговой системы также учитываются принципы налогообложения. Еще А.Смит сформулировал основные требования к налоговой системе, которые актуальны и сегодня: равномерность (равнонапряженность, то есть по доходу); общность для всех налогоплательщиков правил и норм изъятия налога; определенность (четкость, ясность, стабильность норм, ставок налогообложения); простота и удобство; неотягощенность (умеренность, ограниченность налога суммами, уплата которых не ложится тяжким бременем на налогоплательщиков); принцип экономии (затраты государства на сбор налогов и контроль за их уплатой не должны превышать сумм налоговых поступлений).

# Система налогов и сборов

В соответствии со статьей 12 главы 2 НК РФ в Российской Федерации все налоги и сборы подразделяются на федеральные, субъектов Российской Федерации (региональные), местные. Аналогичная система налогов (состоящая из трех уровней, соответствующих трем уровням власти) предусмотрена налоговым законодательством США.

Особенностью ***федеральных налогов и сборов*** является то, что они устанавливаются только федеральными законами и обязательны к взиманию на всей территории всей страны. Сумма платежей может поступать в федеральный бюджет или в бюджеты другого уровня.

К числу федеральных налогов и сборов (ст. 13 НК РФ) относятся:

1) налог на добавленную стоимость;

2) акцизы;

3) налог на доходы физических лиц;

4) налог на прибыль;

5) налог на добычу полезных ископаемых;

6) водный налог;

7) сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов;

8) государственная пошлина.

***Региональные налоги***включают в себя платежи, установленные НК РФ, взимание которых обязательно на территории всех субъектов Российской Федерации. Конкретный порядок взимания этих налогов на территории различных субъектов может отличаться, так как органы представительной власти самостоятельно определяют ставку налога, порядок его уплаты, налоговые льготы.

В статье 14 НК РФ предусмотрены следующие региональные налоги:

1) налог на имущество организаций;

2) налог на игорный бизнес;

3) транспортный налог.

***Местные налоги*** – это налоги, которые устанавливаются и вводятся в действие в соответствии с НК РФ, нормативно-правовыми актами представительных органов субъектов Федерации и местного самоуправления и обязательны к уплате на территории соответствующих муниципальных образований. Органы представительной власти самостоятельно определяют ставку налога, порядок его уплаты, налоговые льготы.

Местными налогами в соответствии со статьей 15 НК РФ являются:

1) земельный налог;

2) налог на имущество физических лиц;

Органы государственной власти всех уровней не вправе вводить дополнительные налоги и обязательные отчисления, не предусмотренные законодательством, равно как и повышать их ставки.

В то же время органы государственной власти того или иного уровня в соответствии с законодательством решают вопросы о предоставлении льгот. При этом органы государственной власти субъектов Российской Федерации и местного самоуправления могут предоставлять дополнительные льготы по налогообложению, помимо установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации, только в пределах сумм налогов, зачисляемых в соответствующие бюджеты.

Кроме федеральных, региональных и местных налогов действующее налоговое законодательство России содержит нормы о специальных налоговых режимах. Они могут предусматривать освобождение от обязанности по уплате отдельных федеральных, региональных и местных налогов, указанных в статьях 13–15 НК РФ.

К специальным налоговым режимам относятся:

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

2) упрощенная система налогообложения;

3) система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности;

4) система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции.

При рассмотрении данного вопроса необходимо также раскрыть понятие *«квазиналоги», то есть обязательные платежи, у которых отсутствует какой-либо признак налога.* В качестве примера таковых можно назвать плату за получение справки о наличии в собственности имущества, получаемые в Федеральной регистрационной службе. Несмотря на то, что налоги и квазиналоги имеют много общего, отождествлять данные понятия действующее налоговое законодательство не позволяет. В науке советского финансового права достаточно четко выделялись налоговые и неналоговые платежи как виды государственных доходов в зависимости от формы платежей и методов их взимания. Выход из проблемы разграничения этих понятий некоторые авторы видят в регламентируются нормами налогового законодательства, неналоговые использовании признака нормативно-отраслевого регулирования: налоговые отношения обязательные платежи – нормами иных отраслей законодательства (пенсионного права, социального обеспечения, экологии, патентного и пр.)[[16]](#footnote-17).

*Схема 4*

**Налоговая система России**

Налоговая система

Совокупность процессуальных отношений по поводу:

привлечения к ответственности за нарушение налогового законодательства

отменыналогов

измененияналогов

организации контроля

местные налоги

региональные налоги

федеральные налоги

и сборы

*устанавливаются НК РФ и обязательны к уплате на всей территорииРФ*

*устанавливаются НК РФ и законами субъектов РФ о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих субъектов РФ*

*устанавливаются НК и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих муниципальных образований*

установления налогов

защиты прав налогоплательщиков (обжалования)

Совокупность налогов, сборов и других платежей, установленных законным способом в качестве государственных доходов (система налогов и сборов)

## § 4. Налоговые обязательства: понятие, условия возникновения, прекращения, исполнения

Налоговое обязательство представляет собой урегулированное нормами налогового права, относительное имущественное правоотношение, в силу которого на налогоплательщика возлагается обязанность уплатить установленный НК РФ либо в соответствии с ним налог или сбор.

Реализации налоговых обязательств посвящен раздел 4 НК РФ.

В соответствии со статьей 44 НК РФ обязанность по уплате конкретного налога или сбора возлагается на налогоплательщика с момента возникновения установленных законодательством о налогах и сборах обстоятельств, предусматривающих его уплату. Такие обстоятельства устанавливаются в НК РФ, регламентирующем порядок исчисления и уплаты конкретных налогов. Так, например, условием возникновения налогового обязательства по налогу на имущество физических лиц является факт государственной регистрации права собственности на имущество.

НК РФ устанавливает исчерпывающий перечень обстоятельств, при которых обязанность по уплате налога считается прекращенной, иными словами, *налоговое обязательство прекращается в случае:*

1) полной и своевременной уплаты налога или сбора. Уплата налога или сбора плательщиком сбора и (или) участником консолидированной группы налогоплательщиков в случаях, предусмотренных НК РФ, предполагает перечисление суммы соответствующего налога или сбора в бюджет соответствующего уровня. В соответствии со статьей 45 НК РФ налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах;

2) возникновения обстоятельств, с которыми законодательство о налогах и сборах связывает прекращение обязанности по уплате конкретных налогов и сборов. Примером обстоятельств, с наступлением которых законодательство о налогах и сборах связывает прекращение налогового обязательства, может служить вступление в силу акта законодательства о налогах и сборах, отменяющего налог или сбор, при условии, что такому акту придана обратная сила;

3) смерти налогоплательщика – физического лица или признания его умершим. В этом случае ликвидация задолженности по имущественным налогам (транспортный налог, налог на имущество физических лиц, земельный налог) погашается в пределах стоимости наследуемого имущества.

Факт смерти налогоплательщика – физического лица подлежит регистрации в качестве акта гражданского состояния, следовательно, он удостоверяется записью в актовой книге и выдаваемом в соответствии с ней свидетельством о регистрации смерти. Указанная запись делается на основании медицинского заключения о смерти или решения суда об установлении факта смерти.

Порядок объявления гражданина умершим регламентируется статьей 45 ГК РФ. Гражданин может быть объявлен судом умершим, если в месте его жительства нет сведений о месте его пребывания в течение 5 лет, а если он пропал без вести при обстоятельствах, угрожавших смертью или дающих основание предполагать его гибель от определенного несчастного случая, – в течение 6 месяцев. Военнослужащий или иной гражданин, пропавший без вести в связи с военными действиями, может быть объявлен судом умершим не ранее чем по истечении 2 лет со дня окончания военных действий. При этом днем смерти гражданина, объявленного умершим, будет считаться день вступления в законную силу решения суда об объявлении его умершим. В случае объявления умершим гражданина, пропавшего без вести при обстоятельствах, угрожавших смертью или дающих основание предполагать его гибель от определенного несчастного случая, суд может признать днем смерти этого гражданина день его предполагаемой гибели;

4) ликвидации налогоплательщика – организации (после проведения ликвидационной комиссией всех расчетов с бюджетами в соответствии со ст. 49 НК РФ). Ликвидация организации-налогоплательщика влечет прекращение налогового обязательства после проведения ликвидационной комиссией всех расчетов с бюджетами (внебюджетными фондами) в соответствии со статьей 49 НК РФ.

В соответствии со статьей 61 ГК РФ юридическое лицо может быть ликвидировано по решению его учредителей (участников) либо органа юридического лица, уполномоченного на то учредительными документами, а также по решению суда в установленных случаях. Учредители (участники) или орган, принявшие решение о ликвидации, назначают ликвидационную комиссию (ликвидатора) и устанавливают порядок и сроки ликвидации.

Обязанность по уплате налогов и сборов (пеней, штрафов) ликвидируемой организации исполняется ликвидационной комиссией за счет денежных средств организации, в том числе полученных от реализации ее имущества. На основании статьи 64 ГК РФ погашение задолженности по уплате обязательных платежей в бюджет и внебюджетные фонды производится в третью очередь.

В НК РФ предусматривается, что при недостаточности имущества ликвидируемой организации остающаяся задолженность должна быть погашена учредителями (участниками) указанной организации в пределах и порядке, установленном законодательством Российской Федерации. Однако применение данной нормы на практике является довольно сложным. Во-первых, это связано с тем, что действующее гражданское законодательство в большинстве случаев предусматривает ответственность учредителей или участников по обязательствам юридического лица только в пределах сумм внесенных ими имущественных вкладов. Во-вторых, как правило, местонахождение указанных лиц неизвестно, а в силу статьи 65 «Розыск должника, его имущества или розыск ребенка» Федеральный закон от   
2 октября 2007 года № 229-ФЗ «Об исполнительном производстве»[[17]](#footnote-18) судебный пристав-исполнитель по заявлению взыскателя вправе объявить розыск должника по исполнительным документам имущественного характера, если исполнение требований исполнительного документа невозможно в отсутствие должника и сумма требований по исполнительному документу в отношении должника превышает 10 000 руб. или имущества должника по исполнительным документам имущественного характера, если сумма требований по исполнительному документу превышает 10 000 руб.Особенности обращения взыскания на имущество должника-организации определены в главе 10 указанного Закона.

Действующий НК РФ регламентирует порядок зачета или возврата излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов при осуществлении ликвидационных процедур. В пункте 4 статьи 49 НК РФ предусмотрено, что если ликвидируемая организация имеет суммы излишне уплаченных этой организацией налогов или сборов и (или) пеней, штрафов, то указанные суммы подлежат зачету в счет погашения задолженности ликвидируемой организации по налогам, сборам (пеням, штрафам) по правилам, предусмотренным статьей 78 НК РФ. При отсутствии у ликвидируемой организации задолженности по исполнению обязанности по уплате налогов или сборов, а также по уплате пеней и штрафов сумма излишне уплаченных этой организацией налогов и сборов (пеней, штрафов) подлежит возврату этой организации не позднее 1 месяца со дня подачи заявления налогоплательщика – организации.

Налоговое обязательство считается исполненным в следующих случаях:

1) с момента предъявления в банк поручения на перечисление в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства денежных средств со счета налогоплательщика в банке при наличии на нем достаточного денежного остатка на день платежа. При этом налог не признается уплаченным в случае отзыва налогоплательщиком или возврата кредитной организацией налогоплательщику платежного поручения на перечисление суммы налога или сбора в бюджет, а также если на момент предъявления налогоплательщиком в кредитную организацию поручения на уплату налога этот налогоплательщик имеет иные неисполненные требования, предъявленные к счету, которые исполняются в первоочередном порядке, и налогоплательщик не имеет достаточных денежных средств на счете для удовлетворения всех требований;

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

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

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

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

6) со дня удержания сумм налога налоговым агентом, если на него возложена в соответствии с НК РФ такая обязанность;

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

Обязанность по уплате налога исполняется в валюте Российской Федерации, а в случаях, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, эта обязанность может исполняться в иностранной валюте.

Уплата налога может производиться только в денежной форме, то есть другие формы расчетов по налоговым обязательствам организации не допускаются, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

**Зачет и возврат излишне уплаченных или излишне взысканных налогов.**

В НК РФ для налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов установлены единые правила зачета излишне уплаченных или взысканных налогов, сборов и соответствующих пеней (глава 12 НК РФ).

Важно знать, какой объем прав возникает у налогоплательщика, когда фактически существует ситуация переплаты налога. В таком случае возможно 3 варианта.

Во-первых, налогоплательщик имеет право на зачет переплаченной суммы в счет предстоящих платежей по этому или иным (одновидовым ) налогам.

Во-вторых, налогоплательщик может произвести зачет переплаченной суммы в счет погашения недоимки по иным налогам, задолженности по пеням и штрафам за налоговые правонарушения.

В-третьих, это возврат налогоплательщику переплаченной суммы налога.

По общему правилу зачет или возврат суммы производится налоговым органом по месту учета налогоплательщика без начисления процентов на эту сумму, за исключением, если возврат суммы излишне уплаченного налога осуществляется с нарушением срока. В этом случае налоговым органом на сумму излишне уплаченного налога, которая не возвращена в установленный срок, начисляются проценты, подлежащие уплате налогоплательщику, за каждый календарный день нарушения срока возврата.

Процентная ставка принимается равной ставке рефинансирования Центрального банка РФ, действовавшей в дни нарушения срока возврата.

В настоящее время она составляет 8,25% [[18]](#footnote-19)годовых.

При зачете или возврате сумм излишне уплаченных платежей происходит следующая процедура:

1. Налоговый орган обязан сообщить налогоплательщику (плательщику сбора, налоговому агенту) о каждом ставшем известным налоговому органу факте излишней уплаты и сумме излишне уплаченного (взысканного) в течение 10 дней со дня обнаружения либо установления такого факта.

В случае обнаружения фактов, свидетельствующих о возможной излишней уплате, по предложению налогового органа или налогоплательщика может быть проведена совместная сверка расчетов по налогам, сборам, пеням и штрафам. Результаты такой сверки оформляются актом, подписываемым налоговым органом и налогоплательщиком.

2. Письменное заявление налогоплательщика по решению налогового органа о зачете суммы излишне уплаченного налога в счет предстоящих налоговых платежей. Что касается возврата излишне взысканного налога, то заявление о возврате суммы излишне взысканного налога может быть подано налогоплательщиком в налоговый орган в течение 1 месяца со дня, когда налогоплательщику стало известно о факте излишнего взыскания с него налога, или со дня вступления в силу решения суда.

3. Решение о зачете излишне уплаченного налога в счет предстоящих платежей налогоплательщика или возврате суммы принимается налоговым органом в течение 10 дней со дня получения заявления налогоплательщика или со дня подписания налоговым органом и этим налогоплательщиком акта совместной сверки уплаченных им налогов, если такая совместная сверка проводилась.

Зачет суммы излишне уплаченного налога в счет погашения недоимки по иным налогам, задолженности по пеням и (или) штрафам, подлежащим уплате или взысканию в случаях, предусмотренных НК РФ, производится налоговыми органами самостоятельно.

4. О принятом решении налоговый орган обязан сообщить налогоплательщику в письменной форме о зачете (возврате) сумм излишне уплаченного налога или об отказе в осуществлении зачета (возврата) в течение

5 дней со дня принятия соответствующего решения.

Указанное сообщение передается руководителю организации, физическому лицу, их представителям лично под расписку или иным способом, подтверждающим факт и дату его получения.

5. Сумма излишне уплаченного налога подлежит возврату по письменному заявлению налогоплательщика в течение 1 месяца со дня получения налоговым органом такого заявления.

Срок возврата переплаты по налогу, определенный пунктом 6 статьи 78 НК РФ, начинает исчисляться со дня подачи заявления о возврате, но не ранее чем с момента завершения камеральной налоговой проверки по соответствующему налоговому периоду либо с момента, когда такая проверка должна была быть завершена .

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

6. Территориальный орган Федерального казначейства, осуществивший возврат суммы излишне уплаченного налога, уведомляет налоговый орган о дате возврата и сумме возвращенных налогоплательщику денежных средств, а также, если предусмотрено, начисляет проценты.

7. Заявление о зачете или о возврате суммы излишне уплаченного налога по общему правилу может быть подано в течение 3 лет со дня уплаты указанной суммы.

Таким образом, налогоплательщик в случае возникновения переплаты по любым вышеназванным основаниям может написать заявление о возврате в течение 3 лет.

Надо иметь в виду, что это не срок исковой давности. Это срок подачи заявления налогоплательщиком на возврат его денежных средств. Трехлетний срок исковой давности начнется после того, как истечет установленный 1 месяц на возврат после подачи заявления, когда в течение трехлетнего срока налогоплательщик подал заявление, месяц истек и после этого течет трехлетний срок исковой давности, когда можно обращаться в суд за защитой нарушенных прав и требовать начисления процентов за весь этот период.

Согласно правовой позиции Президиума ВАС РФ, из положений подпункта 5 пункта 1 статьи 21 НК РФ, пункта 7 статьи 78 НК РФ, пункта 3 статьи 79 НК РФ, следует: моментом, когда налогоплательщик узнал о факте излишней уплаты налога, не может безусловно считаться момент совершения им действий по корректировке своего налогового обязательства и представлению уточненной налоговой декларации.

Вопрос определения времени, когда налогоплательщик узнал или должен был узнать об излишней уплате налога, надлежит разрешать с учетом оценки совокупности всех имеющих значение для дела обстоятельств, в частности, установить причину, по которой налогоплательщик допустил переплату налога; наличие у него возможности для правильного исчисления налога по данным первоначальной налоговой декларации, изменения действующего законодательства в течение рассматриваемого налогового периода, а также другие обстоятельства, которые могут быть признаны судом в качестве достаточных для признания непропущенным срока на возврат налога. Бремя доказывания этих обстоятельств в силу статьи 65 Арбитражного процессуального кодекса РФ возлагается на налогоплательщика.

Рассмотренные выше механизмы возврата и зачета налогов на практике реализуются достаточно проблематично ввиду большого количества документов, требуемых от налогоплательщика, и спорных ситуаций, которые нередко разрешаются в судебном порядке.

## § 5. Принудительное исполнение налоговых обязательств

Если налогоплательщик (плательщик сбора) не уплачивает в установленный срок налог или сбор, то их суммы, а также суммы пеней по ним могут быть взысканы с него принудительно. Данная процедура начинается с направления налогоплательщику требования на уплату недоимки (пени, штрафа). Требование – это письменное извещение налогоплательщика (ответственного участника КГН) о неуплаченной сумме налога, а также об обязанности уплатить в установленный срок неуплаченную сумму налога.Данным нормам посвящена глава 10 НК РФ.

Требование должно содержать сведения:

– о сумме задолженности;

– о сроке исполнения требования;

– о мерах по взысканию налога и обеспечению исполнения обязанности по уплате налога, которые применяются в случае неисполнения требования;

– подробные данные об основаниях взимания налога;

– ссылку на положения законодательства о налогах и сборах, которые устанавливают обязанность налогоплательщика уплатить налог.

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

В случае, если размер недоимки, выявленный в результате налоговой проверки, позволяет предполагать факт совершения нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления, в направляемом требовании должно содержаться предупреждение об обязанности налогового органа в случае неуплаты сумм недоимки, пеней и штрафов в полном объеме в установленный срок направить материалы в следственные органы для решения вопроса о возбуждении уголовного дела.

**Процедура направления и исполнения требования**

1. Направляется налогоплательщику (налоговому агенту) налоговым органом, в котором налогоплательщик состоит на учете. Форма требования утверждается ФНС. В случае, если обязанность налогоплательщика, налогового агента или плательщика сборов по уплате налога или сбора изменилась после направления требования об уплате налога, сбора, пеней и штрафа, налоговый орган обязан направить указанным лицам уточненное требование.

2. Должно быть направлено налогоплательщику (ответственному участнику КГН, налоговому агенту) не позднее 3 месяцев со дня выявления недоимки. В случае, если сумма недоимки и задолженности по пеням и штрафам, относящейся к этой недоимке, составляет менее 500 рублей, требование об уплате налога должно быть направлено налогоплательщику не позднее 1 года со дня выявления недоимки. Однако требование об уплате налога по результатам налоговой проверки направляется в течение 20 дней с даты вступления в силу соответствующего решения.

3. Может быть передано руководителю организации (представителю) или физическому лицу (представителю) лично под расписку, направлено по почте заказным письмом или передано в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи (форматы и порядок направления налогоплательщику требования об уплате налога в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи устанавливаются ФНС). В случае направления указанного требования по почте заказным письмом оно считается полученным по истечении 6 дней с даты направления заказного письма.

4. Должно быть исполнено в течение 8 дней с даты получения, если более продолжительный период времени для уплаты налога не указан в требовании. Таким образом, налогоплательщику предоставляется возможность добровольно погасить недоимку.

Если налогоплательщик игнорирует требование, то начинается процедура принудительного взыскания налога (пени, штрафа), которая различна для физических и юридических лиц. Если с физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, взыскание недоимок по налогам и сборам, а также пеней по ним и штрафов в принудительном порядке может производиться только в судебном порядке, то с юридических лиц и предпринимателей – в бесспорном (за счет денежных средств на счетах в банке или имущества). Взыскание налога в судебном порядке производится:

1) с организации, которой открыт лицевой счет;

2) в целях взыскания недоимки, возникшей по итогам проведенной налоговой проверки, числящейся более 3 месяцев:

* за организациями, являющимися в соответствии с гражданским законодательством РФ зависимыми (дочерними) обществами (предприятиями), - с соответствующих основных (преобладающих, участвующих) обществ (предприятий), когда на их счета в банках поступает выручка за реализуемые товары (работы, услуги) зависимых (дочерних) обществ (предприятий);
* за организациями, являющимися в соответствии с гражданским законодательством РФ основными (преобладающими, участвующими) обществами (предприятиями), - с зависимых (дочерних) обществ (предприятий), когда на их счета в банках поступает выручка за реализуемые товары (работы, услуги) основных (преобладающих, участвующих) обществ (предприятий);
* за организациями, являющимися в соответствии с гражданским законодательством РФ зависимыми (дочерними) обществами (предприятиями), - с соответствующих основных (преобладающих, участвующих) обществ (предприятий), если с момента, когда организация, за которой числится недоимка, узнала или должна была узнать о назначении выездной налоговой проверки или о начале проведения камеральной налоговой проверки, произошла передача денежных средств, иного имущества основному (преобладающему, участвующему) обществу (предприятию) и если такая передача привела к невозможности взыскания указанной недоимки;
* за организациями, являющимися в соответствии с гражданским законодательством РФ основными (преобладающими, участвующими) обществами (предприятиями), - с зависимых (дочерних) обществ (предприятий), если с момента, когда организация, за которой числится недоимка, узнала или должна была узнать о назначении выездной налоговой проверки или о начале проведения камеральной налоговой проверки, произошла передача денежных средств, иного имущества зависимому (дочернему) обществу (предприятию) и если такая передача привела к невозможности взыскания указанной недоимки.

Если налоговым органом в указанных случаях будет установлено, что выручка за реализуемые товары (работы, услуги) поступает на счета нескольких организаций или если с момента, когда организация, за которой числится недоимка, узнала или должна была узнать о назначении выездной налоговой проверки или о начале проведения камеральной налоговой проверки, произошла передача денежных средств, иного имущества нескольким основным (преобладающим, участвующим) обществам (предприятиям), зависимым (дочерним) обществам (предприятиям), взыскание недоимки производится с соответствующих организаций пропорционально доле поступившей им выручки за реализуемые товары (работы, услуги), доле переданных денежных средств, стоимости иного имущества.

Данные положения также применяются, если налоговым органом в указанных случаях будет установлено, что перечисление выручки за реализуемые товары (работы, услуги), передача денежных средств, иного имущества основным (преобладающим, участвующим) обществам (предприятиям), зависимым (дочерним) обществам (предприятиям) были произведены через совокупность взаимосвязанных операций, в том числе в случае, если участники указанных операций не являются основными (преобладающими, участвующими) обществами (предприятиями), зависимыми (дочерними) обществами (предприятиями). А также, если налоговым органом в указанных случаях будет установлено, что перечисление выручки за реализуемые товары (работы, услуги), передача денежных средств, иного имущества производятся организациям, признанным судом иным образом зависимыми с налогоплательщиком, за которым числится недоимка.

Взыскание может производиться в пределах поступившей основным (преобладающим, участвующим) обществам (предприятиям), зависимым (дочерним) обществам (предприятиям), организациям, признанным судом иным образом зависимыми с налогоплательщиком, за которым числится недоимка, выручки за реализуемые товары (работы, услуги), переданных денежных средств, иного имущества.

Стоимость имущества в таких случаях определяется как остаточная стоимость имущества, отраженная в бухгалтерском учете организации на момент, когда организация, за которой числится недоимка, узнала или должна была узнать о назначении выездной налоговой проверки или о начале проведения камеральной налоговой проверки;

3) с организации или индивидуального предпринимателя, если их обязанность по уплате налога основана на изменении налоговым органом юридической квалификации сделки, совершенной таким налогоплательщиком, или статуса и характера деятельности этого налогоплательщика;

4) с организации или индивидуального предпринимателя, если их обязанность по уплате налога возникла по результатам проверки ФНС, полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами.

***Порядок принудительного взыскания налогов (пеней, штрафов)***

***с физических лиц***

В соответствии со статьей 48 НК РФ в случае неисполнения налогоплательщиком (плательщиком сборов) – физическим лицом, не являющимся индивидуальным предпринимателем, в установленный срок обязанности по уплате налога, сбора, пеней, штрафов налоговый орган (таможенный орган), направивший требование об уплате *налога, сбора, пеней, штрафов* (*далее – налогов*), вправе обратиться в суд с заявлением о взыскании налога за счет имущества, в том числе денежных средств на счетах в банке, электронных денежных средств, переводы которых осуществляются с использованием персонифицированных электронных средств платежа, и наличных денежных средств, данного физического лица в пределах сумм, указанных в требовании об уплате налога.

Заявление о взыскании налога за счет имущества физического лица подается в отношении всех требований об уплате налога, по которым истек срок исполнения и которые не исполнены этим физическим лицом на дату подачи налоговым органом (таможенным органом) заявления о взыскании в суд.

Указанное заявление о взыскании подается налоговым органом (таможенным органом) в суд, если общая сумма налога, подлежащая взысканию с физического лица, превышает 3000 руб. Если же она менее 3000 руб., то налоговый орган (таможенный орган) обращается в суд с заявлением о ее взыскании в течение 6 месяцев со дня истечения указанного трехлетнего срока. Пропущенный по уважительной причине срок подачи заявления о взыскании может быть восстановлен судом. Если сумма задолженности не превышает 3000 руб., то налоговый орган имеет право обратиться в суд для ее взыскания в течение 6 месяцев со дня истечения указанного трехлетнего срока.

Копия заявления о взыскании не позднее дня его подачи в суд направляется налоговым органом (таможенным органом) физическому лицу, с которого взыскиваются налоги, сборы, пени, штрафы.

Рассмотрение дел о взыскании налога, сбора, пеней, штрафов за счет имущества физического лица производится в соответствии с ГПК РФ.

Требование о взыскании налога, сбора, пеней, штрафов за счет имущества физического лица может быть предъявлено налоговым органом (таможенным органом) в порядке искового производства не позднее 6 месяцев со дня вынесения судом определения об отмене судебного приказа.

Пропущенный по уважительной причине срок подачи заявления о взыскании может быть восстановлен судом.

К заявлению о взыскании может прилагаться ходатайство налогового органа (таможенного органа) о наложении ареста на имущество ответчика в порядке обеспечения требования.

Взыскание налога, сбора, пеней, штрафов за счет имущества физического лица на основании вступившего в законную силу судебного акта производится в соответствии с Федеральным законом «Об исполнительном производстве» с учетом особенностей, предусмотренных НК РФ.

Последовательность взыскания налога, сбора, пеней, штрафов за счет имущества физического лица:

1) денежные средства на счетах в банке и электронные денежные средства, переводы которых осуществляются с использованием персонифицированных электронных средств платежа;

2) наличные денежные средства;

3) имущество, переданное по договору во владение, в пользование или распоряжение другим лицам без перехода к ним права собственности на это имущество, если для обеспечения исполнения обязанности по уплате налога, сбора, пеней, штрафов такие договоры расторгнуты или признаны недействительными в установленном порядке;

4) другое имущество, за исключением предназначенного для повседневного личного пользования физическим лицом или членами его семьи.

Если в отношении физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, действует исключительно судебный порядок взыскания налогов, пеней, штрафов, то в отношении организаций, индивидуальных предпринимателей, налоговых агентов порядок принудительного исполнения налогового обязательства принципиально иной.

***Порядок принудительного взыскания налогов (пеней, штрафов)***

***с организаций и предпринимателей***

Принудительное исполнение налогового обязательства за счет денежных средств на счете в банке (ст. 46 НК РФ)применяется в отношении организаций и индивидуальных предпринимателей, являющихся налогоплательщиками (налоговыми агентами), по решению налогового органа путем направления в банк инкассового поручения (распоряжения) на перечисление налога в соответствующий бюджет. Форма и порядок направления в банк поручения налогового органа на списание и перечисление денежных средств со счетов налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя, а также поручения налогового органа на перевод электронных денежных средств налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя в бюджетную систему Российской Федерации на бумажном носителе устанавливаются ФНС. Форматы указанных поручений утверждаются ФНС, по согласованию с Центральным банком РФ.

Поручение направляется в банк, в котором открыты счета налогоплательщика (налогового агента), и подлежит безусловному исполнению банком в порядке очередности, установленной ГК РФ. Поручение налогового органа на перечисление налога должно содержать указание на те счета, с которых должно быть произведено перечисление налога, и сумму, подлежащую перечислению.

Действие **поручения налогового органа на списание и перечисление денежных средств со счетов налогоплательщика** (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя, а также поручения налогового органа на перевод электронных денежных средств налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя в бюджетную систему РФ **приостанавливается:**

* по решению налогового органа в связи с рассмотрением вопроса о предоставлении отсрочки (рассрочки) по уплате налога (в соответствии с п. 6 ст.64 НК РФ);
* при поступлении от судебного пристава-исполнителя постановления о наложении ареста на денежные средства (электронные денежные средства) налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя, находящиеся в банках;
* по решению вышестоящего налогового органа.

Для **возобновления** действия поручения налоговый орган должен принять решение об отмене приостановления.

Также в п. 4.1 ст. 46 НК РФ впервые перечислены ситуации, когда не исполненное, в том числе частично, **поручение отзывается если**:

* налогоплательщик получил отсрочку (рассрочку) по уплате налога или инвестиционный налоговый кредит;
* налогоплательщик погасил задолженность, в том числе в связи с произведенным зачетом (ст. 78 НК РФ);
* задолженность признана безнадежной к взысканию и списана в соответствии со ст. 59 НК РФ;
* налогоплательщик представил уточненную налоговую декларацию (в соответствии со ст. 81 НК РФ), в результате чего уменьшилась сумма налога (пени);
* в налоговый орган от банка поступила информации об остатках денежных средств на других счетах (остатках электронных денежных средств) налогоплательщика в соответствии с п. 5 и 9 ст. 76 и п. 2 ст. 86 НК РФ.

Порядок направления в банк таких решений налогового органа в электронной форме утверждается Центральным банком РФ по согласованию с ФНС.

Решение принимается после истечения срока, указанного в требовании, но не позднее 2 месяцев и доводится до налогоплательщика в течение   
6 дней после вынесения решения о взыскании необходимых денежных средств. Если срок 2 месяца пропущен – в судебном порядке в течение  
 6 месяцев после истечения срока, указанного в требовании. Пропущенный по уважительной причине срок может быть восстановлен судом.

Взыскание налога может производиться с рублевых расчетных (текущих) и (или) валютных счетов налогоплательщика (налогового агента), за исключением ссудных и бюджетных счетов. Взыскание налога с валютных счетов производится в сумме, эквивалентной сумме платежа в рублях по курсу Центрального банка РФ на дату продажи валюты. При взыскании средств, находящихся на валютных счетах, руководитель (его заместитель) налогового органа одновременно с инкассовым поручением направляет поручение банку на продажу не позднее следующего дня валюты налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя.

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

Распоряжение налогового органа исполняется банком не позднее   
1 операционного дня (с рублевых счетов), следующего за днем получения поручения, или 2 операционных дней с валютных счетов. Если средств нет – исполняется по мере их поступления. При недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя либо его электронных денежных средств или при отсутствии информации о счетах налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя либо информации о реквизитах его корпоративного электронного средства платежа, используемого для переводов электронных денежных средств, налоговый орган вправе взыскать налог за счет иного имущества налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя в соответствии со статьей 47 НК РФ. В отношении налога на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков налоговый орган вправе взыскать налог за счет иного имущества одного или нескольких участников этой группы при недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах в банках всех участников указанной консолидированной группы налогоплательщиков или при отсутствии информации об их счетах.

***Принудительное исполнение налогового обязательства за счет иного имущества (ст. 47 НК РФ)налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя.***Взыскание налога за счет имущества производится по решению руководителя (его заместителя) налогового органа путем направления в течение трех дней с момента вынесения такого решения соответствующего постановления судебному приставу-исполнителю для исполнения в порядке, предусмотренном Федеральным законом «Об исполнительном производстве», с учетом особенностей, предусмотренных статьей 47 НК РФ.

Постановление о взыскании налога за счет имущества должно содержать следующее:

1) фамилия, имя, отчество должностного лица и наименование налогового органа, выдавшего указанное постановление;

2) дата принятия и номер решения руководителя (его заместителя) налогового органа о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика или налогового агента (далее – решения);

3) наименование и адрес налогоплательщика-организации или налогового агента – организации либо фамилия, имя, отчество, паспортные данные, адрес постоянного места жительства налогоплательщика – индивидуального предпринимателя или налогового агента – индивидуального предпринимателя, на чье имущество обращается взыскание;

4) резолютивная часть решения;

5) дата выдачи указанного постановления.

Постановление о взыскании налога подписывается руководителем (его заместителем) налогового органа и заверяется гербовой печатью налогового органа.

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

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

1) наличных денежных средств;

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

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

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

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

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

В случае взыскания налога за счет имущества, не являющегося денежными средствами, обязанность по уплате налога считается исполненной с момента реализации имущества и погашения задолженности налогоплательщика за счет вырученных сумм.

При взыскании налога налоговым органом может быть применено в порядке и на условиях, которые установлены статьей 76 НК РФ, приостановление операций по счетам налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя в банках.

***Взыскание налога, пеней, штрафов за счет денежных средств участника КГН.***Если ответственный участник КГН не уплатит налог, то инспекция вправе взыскать его за счет денежных средств всех участников КГН. При этом взыскание производится в следующем порядке.

В первую очередь недоимка взыскивается за счет денежных средств ответственного участника КГН. При их недостаточности инспекция вправе взыскать оставшуюся сумму за счет денежных средств всех остальных участников. Последовательность такого взыскания налоговый орган определяет самостоятельно. Инспекция обращается для взыскания недоимки к следующему участнику КГН, если у предыдущего участника не осталось средств для погашения задолженности.

Взыскание производится на основании требования, которое было направлено ответственному участнику КГН.

Следует отметить, что решение о взыскании налога может быть принято не позднее 6 месяцев после истечения срока исполнения требования. После истечения данного срока инспекция вправе обратиться в суд с заявлением о взыскании недоимки со всех участников КГН. Такое заявление необходимо подать в течение 6 месяцев после истечения срока на взыскание налога в бесспорном порядке. Этот срок может быть восстановлен судом.

Если за счет денежных средств погасить недоимку не удалось, то налоговый орган вправе ее взыскать за счет иного имущества участников КГН.

В первую очередь взыскание производится за счет наличных денежных средств ответственного участника КГН и его денежных средств в банках, на которые не было обращено взыскание в порядке статьи 46 НК РФ.   
При недостаточности средств у ответственного участника КГН взыскание производится за счет наличных денежных средств других участников КГН и их денежных средств в банках, на которые не было обращено взыскание в порядке статьи 46 НК РФ. Далее недоимка взыскивается за счет иного имущества ответственного участника КГН. В последнюю очередь взыскание обращается на иное имущество других участников КГН.

***Взыскание недоимки, возникшей в связи с выполнением договора инвестиционного товарищества.***Если уполномоченный управляющий товарищ в установленный срок не уплатит налог по деятельности в рамках инвестиционного товарищества (за исключением приходящегося на него налога на прибыль), недоимка будет в принудительном порядке погашена за счет средств на счете инвестиционного товарищества.

Если этих средств недостаточно, то взыскание будет продолжено за счет средств на счетах уполномоченного управляющего и других управляющих товарищей.

Затем недоимка будет погашаться за счет денежных средств на счетах остальных участников товарищества. Причем взыскание будет производиться пропорционально доле каждого товарища в их общем имуществе.

Если денежных средств на указанных счетах недостаточно, то недоимка будет погашена за счет имущества участников договора в следующей последовательности:

– за счет общего имущества товарищей;

– за счет имущества уполномоченного управляющего товарища;

– за счет имущества управляющих товарищей;

– за счет имущества остальных товарищей пропорционально доле каждого в их общем имуществе.

Следует отметить, что для обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов инспекция может приостанавливать операции по счетам инвестиционного товарищества и всех его участников (п. 2.1 ст. 76 НК РФ). Также налоговый орган может наложить арест на общее имущество товарищей и имущество управляющих товарищей (п. 3.1 ст. 77 НК РФ).

Порядок взыскания налоговых санкций (штрафов) аналогичен рассмотренному выше. Если налогоплательщик подает апелляционную жалобу, то исполнение решения приостанавливается.

В завершении рассмотрения вопроса о принудительном исполнении налогового обязательства остановимся на признании недоимки и задолженности по пеням и штрафам безнадежными к взысканию и их списанию (статья 59 НК РФ).

Безнадежными к взысканию признаются недоимка, задолженность по пеням и штрафам, числящиеся за отдельными налогоплательщиками, плательщиками сборов и налоговыми агентами, уплата и (или) взыскание которых оказались невозможными в случаях:

1) ликвидации организации в соответствии с законодательством Российской Федерации - в части недоимки, задолженности по пеням и штрафам, не погашенных по причине недостаточности имущества организации и (или) невозможности их погашения учредителями (участниками) указанной организации в пределах и порядке, которые установлены законодательством Российской Федерации;

2) признания банкротом индивидуального предпринимателя в соответствии с Федеральным законом от 26 октября 2002 года № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» - в части недоимки, задолженности по пеням и штрафам, не погашенных по причине недостаточности имущества должника;

3) смерти физического лица или объявления его умершим в порядке, установленном гражданским процессуальным законодательством Российской Федерации, - по всем налогам и сборам, а в части налогов, указанных в пункте 3 статьи 14 и статье 15 НК РФ, - в размере, превышающем стоимость его наследственного имущества, в том числе в случае перехода наследства в собственность Российской Федерации;

4) принятия судом акта, в соответствии с которым налоговый орган утрачивает возможность взыскания недоимки, задолженности по пеням и штрафам в связи с истечением установленного срока их взыскания, в том числе вынесения им определения об отказе в восстановлении пропущенного срока подачи заявления в суд о взыскании недоимки, задолженности по пеням и штрафам;

5) вынесения судебным приставом-исполнителем постановления о прекращении исполнительного производства в связи с невозможностью взыскания недоимки, если через 5 лет с даты ее образования ее размер в совокупности с размером задолженности по пеням и штрафам, относящимся к этой недоимке, не превышает 100 000 руб. для организаций или 10 000 руб. для предпринимателей[[19]](#footnote-20);

6) в иных случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

Органами, в компетенцию которых входит принятие решения о признании недоимки, задолженности по пеням и штрафам безнадежными к взысканию и их списании, являются:

1) налоговые органы по месту нахождения организации или месту жительства физического лица;

2) налоговые органы по месту учета налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента

3) таможенные органы, определяемые федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области таможенного дела, - по налогам, пеням, штрафам, подлежащим уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза.

Законами субъектов Российской Федерации, нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований могут быть установлены дополнительные основания признания безнадежными к взысканию недоимки по региональным и местным налогам, задолженности по пеням и штрафам по этим налогам.

## § 6. Способы обеспечения налоговых обязательств

Действующее налоговое законодательство (глава 11 НК РФ) предусматривает 6 способов, которыми обеспечивается исполнение налогового обязательства. Эти способы носят либо гражданско-правовой характер, то есть предполагают достижение соглашения с налогоплательщиком, либо административно-правовой характер, то есть предполагают применение налоговым органом к налогоплательщику принудительных мер.

К первой группе относятся залог, поручительство, банковская гарантия. Залог и поручительство используются, когда налогоплательщику предоставляется отсрочка или рассрочка по уплате налога или сбора. Банковская гарантия может быть предоставлена и в других случаях, предусмотренных НК РФ.

Ко второй группе относятся пени, приостановление операций по счетам налогоплательщика, плательщика сборов или налогового агента, арест имущества указанных лиц.

Предусмотренный статьей 72 НК РФ перечень, состоящий из шести способов обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов, является исчерпывающим. Применение этих способов возможно только в порядке и на условиях, установленных в статьях 73–77 НК РФ.

Исключение составляет ситуация, когда после вынесения решения [о привлечении к ответственности](consultantplus://offline/ref=0C6EC23DC81B678140FF6BE6113B10F6673687C08335AEE1F57F21B1943E57FA242E3C8C781A7FA1WEy1G) за совершение налогового правонарушения руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе принять обеспечительные меры, направленные на обеспечение возможности исполнения указанного решения, если есть достаточные основания полагать, что непринятие этих мер может затруднить или сделать невозможным в дальнейшем исполнение такого решения.

В этом случае, наряду с приостановлением операций по счетам налогоплательщика, обеспечительной мерой может быть запрет на отчуждение (передачу в залог) имущества налогоплательщика без согласия налогового органа, которая производится последовательно в отношении:

– недвижимого имущества, в том числе не участвующего в производстве продукции (работ, услуг);

– транспортных средств, ценных бумаг, предметов дизайна служебных помещений;

– иного имущества, за исключением готовой продукции, сырья и материалов;

– готовой продукции, сырья и материалов.

При этом запрет на отчуждение (передачу в залог) имущества каждой последующей группы применяется в случае, если совокупная стоимость имущества из предыдущих групп, определяемая по данным бухгалтерского учета, меньше общей суммы недоимки, пеней и штрафов, подлежащей уплате на основании решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

По просьбе лица, в отношении которого было вынесено решение о принятии обеспечительных мер, налоговый орган вправе заменить обеспечительные меры (запрет на отчуждение, приостановление операций по счетам):

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

2) на залог ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, или залог иного имущества, оформленный в порядке, предусмотренном статьей 73 НК РФ;

3) на поручительство третьего лица, оформленное в порядке, предусмотренном статьей 74 НК РФ.

Перечисленные способы обеспечения налогового обязательства применяются тогда, когда налогоплательщик необоснованно не исполнил обязанность по уплате налога или сбора в установленный срок.

Основанием их применения в соответствии со статьей 101 НК РФ является решение налогового органа.Копия решения о принятии обеспечительных мер и копия решения об отмене обеспечительных мер в течение   
5 дней после дня его вынесения вручаются лицу, в отношении которого вынесено указанное решение, либо его представителю под расписку или передаются иным способом, свидетельствующим о дате получения налогоплательщиком соответствующего решения.

В случае направления копии решения по почте заказным письмом решение считается полученным по истечении 6 дней с даты направления заказного письма.

**Залог имущества**

Залог имущества оформляется договором между налоговым органом и залогодателем. Залогодателем может быть как сам налогоплательщик или плательщик сбора, так и третье лицо.

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

Предметом залога может быть имущество, в отношении которого может быть установлен залог по гражданскому законодательству Российской Федерации.

Предметом залога по договору между налоговым органом и залогодателем не может быть предмет залога по другому договору.

При залоге имущество может оставаться у залогодателя либо передаваться за счет средств залогодателя налоговому органу (залогодержателю) с возложением на последнего обязанности по обеспечению сохранности заложенного имущества.

Совершение каких-либо сделок в отношении заложенного имущества, в том числе сделок, совершаемых в целях погашения сумм задолженности, может осуществляться только по согласованию с залогодержателем.

**Поручительство**

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

Поручительство оформляется в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации договором между налоговым органом и поручителем.

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

По исполнении поручителем взятых на себя обязательств в соответствии с договором к нему переходит право требовать от налогоплательщика уплаченных им сумм, а также процентов по этим суммам и возмещения убытков, понесенных в связи с исполнением обязанности налогоплательщика.

Поручителем вправе выступать юридическое или физическое лицо.   
По одной обязанности по уплате налога допускается одновременное участие нескольких поручителей.

**Банковская гарантия**

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 соответствующих пеней в соответствии с условиями даваемого гарантом обязательства уплатить денежную сумму по представленному налоговым органом в письменной форме или электронной форме по телекоммуникационным каналам связи требованию об уплате этой суммы.

Банковская гарантия должна быть 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, и подлежит размещению на официальном сайте Министерства финансов РФ в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет»[[20]](#footnote-21). Для включения в перечень банк должен удовлетворять следующим требованиям:

1) наличие лицензии на осуществление банковских операций, выданной Центральным банком РФ, и осуществление банковской деятельности в течение не менее 5 лет;

2) наличие собственных средств (капитала) банка в размере не менее 1 миллиарда руб.;

3) соблюдение обязательных нормативов, предусмотренных Федеральным законом от 10 июля 2002 года № 86-ФЗ «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)», на все отчетные даты в течение последних 6 месяцев;

4) отсутствие требования Центрального банка РФ об осуществлении мер по финансовому оздоровлению банка на основании Федерального закона от 25 февраля 1999 года № 40-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве) кредитных организаций» и Федерального закона от 27 октября 2008 года № 175-ФЗ «О дополнительных мерах для укрепления стабильности банковской системы в период до 31 декабря 2014 года».

В случае выявления обстоятельств, свидетельствующих о соответствии банка, не включенного в перечень, установленным требованиям (либо о несоответствии банка, включенного в перечень, установленным требованиям) такие сведения направляются Центральным банком РФ в Министерство финансов РФ в течение 5дней со дня выявления указанных обстоятельств для внесения соответствующих изменений в перечень.

Требования к банковской гарантии

1) банковская гарантия должна быть безотзывной и непередаваемой;

2) банковская гарантия не может содержать указание на представление налоговым органом гаранту документов, которые не предусмотрены ст.74.1.НК РФ;

3) срок действия банковской гарантии должен истекать не ранее чем через 6 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 соответствующих пеней.

5) банковская гарантия должна предусматривать применение налоговым органом мер по взысканию с гаранта сумм, обязанность по уплате которых обеспечена банковской гарантией, в порядке и сроки, которые предусмотрены статьями 46 и 47 НК РФ, в случае неисполнения им в установленный срок требования об уплате денежной суммы по банковской гарантии, направленного до окончания срока действия банковской гарантии.

В случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок налогоплательщиком, исполнение обязанности которого по уплате налога обеспечено банковской гарантией, налоговый орган в течение 5 дней со дня истечения срока исполнения требования об уплате налога направляет гаранту требование об уплате денежной суммы по банковской гарантии.

Обязательство по банковской гарантии подлежит исполнению гарантом в течение 5 дней со дня получения им требования об уплате денежной суммы по банковской гарантии.

Гарант не вправе отказать налоговому органу в удовлетворении требования об уплате денежной суммы по банковской гарантии (за исключением случая, если такое требование предъявлено гаранту после окончания срока, на который выдана банковская гарантия).

Данные правила применяются также в отношении банковских гарантий, обеспечивающих исполнение обязанности по уплате сборов, пеней, штрафов.

**Пеня[[21]](#footnote-22)**

Пеня – это денежная сумма, которую налогоплательщик (плательщик сбора, налоговый агент) должен выплатить в случае уплаты причитающихся сумм *налогов или сборов,* в том числе налогов, уплачиваемых в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки. В Постановлении Конституционного суда РФ пени определены как компенсация потерь государственной казны в результате недополучения налоговых сумм в срок в случае задержки уплаты налога[[22]](#footnote-23).

Сумма соответствующих пеней уплачивается помимо причитающихся к уплате сумм налога или сбора и независимо от применения других мер обеспечения исполнения обязанности по уплате налога или сбора, а также мер ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах.

Пени начисляются за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности по уплате налога или сбора начиная со следующего за установленным налоговым законодательством дня уплаты налога или сбора, если иное не предусмотрено главами 25 и 26.1 НК РФ.

Пени определяются в процентах от неуплаченной суммы налога. Процентная ставка пени принимается равной 1/300 действующей в это время ставки рефинансирования Центрального банка РФ[[23]](#footnote-24).

Пени уплачиваются:

– добровольно – одновременно с уплатой сумм налога и сбора или после уплаты таких сумм в полном объеме;

– принудительно: взыскание пеней с организаций и индивидуальных предпринимателей – статьи 46 и 47 НК РФ; с физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, – статья 48 НК РФ[[24]](#footnote-25);

– в судебном порядке:

1) с бюджетной организации,

2) в целях взыскания недоимки, числящейся более 3 месяцев за организациями, являющимися в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации зависимыми (дочерними) обществами (предприятиями), с соответствующих основных (преобладающих, участвующих) обществ (предприятий) в случаях, когда на счета последних в банках поступает выручка за реализуемые товары (работы, услуги) зависимых (дочерних) обществ;

3) с организации или индивидуального предпринимателя, если их обязанность по уплате налога основана на изменении налоговым органом юридической квалификации сделки, совершенной таким налогоплательщиком, или статуса и характера деятельности этого налогоплательщика.

*Например, водный налог составляет 1000 руб.*

*Срок уплаты – не позднее 20 апреля 2012 г.*

*Налогоплательщик оплатил лишь 23 апреля 2012 г.*

**Пени = С\*К \* (1/300)\*Р,**

где С – сумма налога;

К – количество просроченных дней;

Р – ставка рефинансирования (8%=0,08)

Пени = 1000\* 3 \* (1/300)\*0, 0825= 0,825 руб. = 83 коп.

Пени не начисляются:

1) на сумму недоимки, которую налогоплательщик (участник КГН) не мог погасить в силу того, что по решению налогового органа был наложен арест на имущество или по решению суда были приняты обеспечительные меры в виде приостановления операций по счетам в банке, наложения ареста на денежные средства или на имущество. В этом случае пени не начисляются за весь период действия указанных обстоятельств. Подача заявления о предоставлении отсрочки (рассрочки) или инвестиционного налогового кредита не приостанавливает начисления пеней на сумму налога, подлежащую уплате;

2) на сумму недоимки, которая образовалась у налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) в результате выполнения им письменных разъяснений по вопросам применения налогового законодательства, данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти (уполномоченным должностным лицом этого органа) в пределах его компетенции (указанные обстоятельства устанавливаются при наличии соответствующего документа этого органа, по смыслу и содержанию относящегося к налоговым (отчетным) периодам, по которым образовалась недоимка, независимо от даты издания такого документа).

*Приостановление операций по счетам в банках, а также переводов электронных денежных средств организаций и индивидуальных предпринимателей.* Анализ судебной практики показывает, что налоговый орган не имеет права приостанавливать операции по счетам в банке, если:

– налоговая декларация представлена своевременно, но по устаревшей форме;

– не представлена бухгалтерская отчетность и иные документы, служащие основанием для исчисления и уплаты налогов;

– не представлен расчет по авансовым платежам.

Приостановление операций по счетам налогоплательщика в банках должно точным образом определять сумму обеспечения и не приводить к непропорциональному и диспаритетному ограничению прав налогоплательщика.

Налогоплательщик имеет право обжаловать решение о принятии обеспечительных мер, и в случае возникновения спора именно налоговому органу придется доказывать достаточность оснований для введения обеспечительных мер.

Приостановление операций по счетам в банках, а также переводов электронных денежных средств организаций и индивидуальных предпринимателей применяется для обеспечения исполнения решения о взыскании налога, сбора, пеней и (или) штрафа в случае:

– непредставления налоговой декларации в налоговый орган в течение 10 дней по истечении установленного срока;

– принятия решения о приостановлении операций в случае привлечения к ответственности.

Данный способ включает в себя:

– приостановление операций по счетам в банке;

– приостановление переводов денежных электронных средств;

– приостановление операций по валютному счету в банке;

– приостановление переводов электронных денежных средств в иностранной валюте.

Приостановление операций по счетам в банках означает прекращение банком расходных операций по этому счету в пределах суммы, указанной в решении о приостановлении операций налогоплательщика-организации по счетам в банке.

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

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

Эти правила применяются и в отношении участников КГН. Например, для обеспечения исполнения решения о взыскании недоимки операции по счетам будут приостанавливаться в той же последовательности, в какой происходит взыскание налога за счет денежных средств на счетах в банке. Другими словами, сначала будут приостановлены операции по счетам ответственного участника КГН, а затем будут заблокированы счета остальных участников в последовательности, которую определяет налоговый орган (абз. 2 п. 13 ст. 76 НК РФ).

Если же решение о приостановлении операций принято при непредставлении декларации по налогу на прибыль, то могут быть заблокированы счета всех участников КГН одновременно (абз. 3 п. 13 ст. 76 НК РФ).

Приостановление операций по счету не распространяется:

1) на платежи, очередность исполнения которых в соответствии с ГК РФ предшествует исполнению обязанности по уплате налогов и сборов.

В соответствии со [статьей 855 ГК РФ](consultantplus://offline/ref=AD898F9E96D0312C2F7FE892A9991227E4937CA973E975F9E009E39AC1686C815AAD3DFBCD36E90Dv9w1L):

– в первую очередь осуществляется списание по исполнительным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств со счета для удовлетворения требований о возмещении вреда, причиненного жизни и здоровью, а также требований о взыскании алиментов;

– во вторую очередь производится списание по исполнительным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств для расчетов по выплате выходных пособий и оплате труда с лицами, работающими по трудовому договору, в том числе по контракту, по выплате вознаграждений авторам результатов интеллектуальной деятельности;

– в третью очередь производится списание по платежным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств для расчетов по оплате труда с лицами, работающими по трудовому договору (контракту), а также по отчислениям в Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ и фонды обязательного медицинского страхования;

– в четвертую очередь производится списание по платежным документам, предусматривающим платежи в бюджет и внебюджетные фонды, отчисления в которые не предусмотрены в третьей очереди;

2) операции по списанию денежных средств в счет уплаты налогов (авансовых платежей), сборов, страховых взносов, соответствующих пеней и штрафов и по их перечислению в бюджетную систему Российской Федерации.

*Приостановление переводов денежных электронных средств*означает прекращение банком операций, влекущих уменьшение остатка электронных денежных средств, в пределах суммы, указанной в решении налогового органа.

*Отмена приостановления.*Налоговый орган принимает решение не позднее одного дня, следующего за днем получения документов (их копий), подтверждающих факт взыскания налога, пеней, штрафа, или не позднее одного дня, следующего за днем сдачи налоговой декларации.

Данная обеспечительная мера применяется с момента получения банком решения налогового органа о приостановлении до получения банком решения налогового органа об отмене приостановления.

Налогоплательщику начисляются проценты на сумму денежных средств, в отношении которой действовало приостановление, за каждый календарный день в случае:

– нарушения налоговым органом срока отмены решения или срока вручения решения об отмене – за каждый день нарушения срока;

– неправомерного вынесения решения о приостановлении – начиная со дня получения банком решения о приостановлении.

Процентная ставка будет равна ставке рефинансирования ЦБ РФ.

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

При наличии решения о приостановлении операций по счетам налогоплательщика-организации и переводов его электронных денежных средств в банке, банки не вправе открывать этой организации счета и предоставлять этой организации право использовать новые корпоративные электронные средства платежа для переводов электронных денежных средств.

Порядок информирования банков о приостановлении операций и об отмене приостановления операций по счетам налогоплательщика-организации и переводов его электронных денежных средств в банке устанавливается ФНС по согласованию с Центральным банком РФ.

*Схема 7*

**Процедура приостановления операций по счетам**

Банк: Получение решения о приостановлении (в бумажном или электронном виде) – обязан в течение 3 дней сообщить в электронном виде в налоговый орган об остатках денежных средств и электронных денежных платежей. Решение об отмене приостановления должно быть вручено в срок не позднее дня, следующего за днем принятия такого решения

Копия решения передается налогоплательщику под расписку в срок не позднее дня, следующего за днем принятия решения

Принятие руководителем (заместителем)

налогового органа решения о приостановлении…

**Арест имущества**

Это действие налогового или таможенного органа с санкции прокурора по ограничению права собственности налогоплательщика-организации (налогового агента – организации и плательщика сбора – организации) в отношении его имущества.

Арест может быть применен только для обеспечения исполнения обязанности по уплате налога, пеней, штрафа за счет имущества налогоплательщика-организации не ранее принятия налоговым органом решения о взыскании налога, пеней, штрафа в соответствии со статьей 46 НК РФ и при недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах налогоплательщика-организации или его электронных денежных средств либо при отсутствии информации о счетах налогоплательщика-организации или информации о реквизитах его корпоративного электронного средства платежа, используемого для переводов электронных денежных средств. Арест может налагаться также на общее имущество товарищей, а также на имущество всех управляющих товарищей по правилам, предусмотренным ст. 77 НК РФ.

Анализ судебной практики об аресте имущества приводит к следующим выводам.

Необходимым условием для наложения ареста является санкция прокурора, который надзирает за налоговым органом. Если арест не был одобрен прокурором, он незаконен. Незаконным признают и тот арест, который санкционирован прокурором, не уполномоченным на надзор за соответствующей инспекцией.

Непривлечение понятых может повлечь за собой признание ареста незаконным.

Если в опись попадает имущество, принадлежащее не налогоплательщику, а иным лицам, собственник арестованного имущества может потребовать признания ареста незаконным либо освобождения его активов из-под ареста.

Условия применения ареста:

– неисполнение налогоплательщиком-организацией в установленные сроки обязанности по уплате налога, пеней и штрафов;

– наличие у налоговых или таможенных органов достаточных оснований полагать, что указанное лицо предпримет меры, чтобы скрыться либо скрыть свое имущество.

Виды ареста:

1) полный – когда налогоплательщик не вправе распоряжаться арестованным имуществом, а владение и пользование – с разрешения и под контролем налогового или таможенного органа;

2) частичный – когда владение, пользование, распоряжение этим имуществом – с разрешения и под контролем налогового или таможенного органа.

В случае нарушения установленного порядка владения, пользования, распоряжения имуществом виновное лицо подлежит ответственности, предусмотренной статьей 125 НК РФ (или 199.2 УК РФ).

Процедура проведения ареста имущества:

1. Решение о наложении ареста принимается руководителем (заместителем) налогового органа или таможенного органа в форме постановления.

2. Арест производится с участием понятых.

3. Проведение ареста в ночное время не допускается (но есть исключения). Арест может быть наложен на все имущество налогоплательщика-организации.

4. Перед проведением ареста должностные лица обязаны предъявить:

– решение о наложении ареста;

– санкцию прокурора;

– документы, удостоверяющие полномочия.

5. При производстве ареста оформляется протокол об аресте имущества.

6. По просьбе налогоплательщика-организации, в отношении которого было принято решение о наложении ареста на имущество, налоговый орган вправе заменить арест имущества на залог имущества в соответствии со статьей 73 НК РФ.

Решение о наложении ареста действует с момента наложения ареста и до отмены этого решения должностным лицом, вынесшим такое решение, или до отмены указанного решения вышестоящим налоговым или таможенным органом или судом.

Налоговый (таможенный) орган уведомляет налогоплательщика об отмене решения в течение 5 дней после дня принятия данного решения.

Эти правила применяются также в отношении обеспечения уплаты налога на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков. Арест производится в той же последовательности, в которой налоговым органом осуществляется процедура обращения взыскания на имущество налогоплательщика в соответствии с пунктом 11 статьи 47 НК РФ.

**Рекомендуемая литература**

1. Налоговый кодекс РФ

1. См.: *Кучерявенко Н. П.* Налоговое право: Учебник. – Харьков, 1997. – С. 116. [↑](#footnote-ref-2)
2. Селигман Эдвин Роберт (1861–1939) – американский экономист. Селигман разделял некоторые идеи исторической школы политической экономики (критика системы экономического либерализма, защита протекционизма как условия создания новых отраслей промышленности) и в то же время пытался применить анализ австрийской школы к социальным проблемам, распространив понятие «предельных пар продавцов и покупателей» Э. Бем-Баверка на социальные группы – «предельные классы». В вопросах стоимости и распределения Селигман следовал взглядам Дж. Б. Кларка. Получили известность труды Селигмана по проблемам налогового обложения, где он теоретически обосновал принципы прогрессивного подоходного налогообложения, финансов, а также экономической истории. Ему принадлежат труды: «Основы политической экономии» (1908), «Очерки по теории обложения» (1924) и другие. [↑](#footnote-ref-3)
3. *Селигман Э.* Этюды по теории обложения / Э. Селигман, Р. Стурм. – СПб., 1908. –   
   С. 45–51. [↑](#footnote-ref-4)
4. *Петти Уильям* (1623–1687) – английский экономист, один из родоначальников классического направления экономической мысли. Расширяя границы меркантилизма, Петти не только исследовал сферу обращения, но и обратился к процессу производства как к основе экономической жизни. Известную формулу Петти «Труд – отец и активнейший принцип богатства, земля – его мать» можно считать одним из вариантов его учения об источнике стоимости. Исходя из трудовой теории стоимости, Петти разработал учение о заработной плате и ренте. В учении о заработной плате он утвердил положение о том, что уровень зарплаты определяется объективными факторами и выражается в необходимых для жизни работника средствах. Теорию ренты он обогатил понятием дифференциальной ренты, которая, по мнению Петти, создается в сельском хозяйстве в связи с различным плодородием земельных участков и различным местоположением их к рынку. Он выводил ренту не из земли как таковой, а из труда, поскольку труд на разных участках обладает разной производительностью. Петти переносил в политэкономию методы естественных наук, широко применял математику, акцентируя внимание на том, что все, что зависит от мнений, желаний и страстей отдельных людей, он оставляет в стороне и стремится показать причинную зависимость экономических явлений. Основные работы Петти: «Трактат о налогах и сборах» (1662), «Разное о деньгах» (1682). [↑](#footnote-ref-5)
5. См.: *Петти В.* Трактат о налогах и сборах. Антология экономической классики. – М., 1993. [↑](#footnote-ref-6)
6. См.: Налоги: Учебное пособие / Под ред. Д. Г. Черника. – 4-е изд., перераб. и доп. – М., 1999. [↑](#footnote-ref-7)
7. *Юткина Т. Ф*. Налоги и налогообложение: Учебник. – М., 1998. [↑](#footnote-ref-8)
8. Налоги и налогообложение / Под ред. М. В. Романовского, О. В. Врублевской. –   
   3-е изд. – СПб., 2002. [↑](#footnote-ref-9)
9. Налоги: Учебное пособие / Под ред. Н. Е. Заяц, Т. И. Василевской. – Мн., 2000. [↑](#footnote-ref-10)
10. Тургенев Николай Иванович (1789–1871) – русский государственный деятель, декабрист, экономист. В 1813 году русский комиссар административного департамента союзников в Германии. С 1816 года в России помощник статс-секретаря Государственного совета, с 1819 года служил в министерстве финансов. В 1818 году издал работу «Опыт теории налогов», положившую начало русской финансовой науке. Выступал за ликвидацию крепостной зависимости крестьян при сохранении земли у помещиков, за применение вольнонаемного труда в помещичьем хозяйстве. С 1817 года член литературного кружка «Арзамас». В 1818 году вступил в «Союз благоденствия» и стал одним из его идеологов; выступал за республику. В 1821 году председатель Московского съезда «Союза благоденствия». Один из основателей Северного общества декабристов; стоял на позициях умеренного крыла общества. Один из первых русских революционных эмигрантов. За границей опубликовал в 1847 году на французском языке книгу «Россия и русские», которая легла в основу либерально-буржуазной концепции истории декабризма. Автор ряда брошюр, в которых разрабатывались проекты отмены крепостного права. [↑](#footnote-ref-11)
11. См.: *Миляков Н. В.* Налоги и налогообложение: Учебник. – М., 2009. [↑](#footnote-ref-12)
12. Обращаем внимание на тщательную подготовку по материалу данного вопроса темы как важнейшей для дальнейшего изучения Особенной части налогового права. [↑](#footnote-ref-13)
13. Федеральный закон от 3 декабря 2011 года № 392-ФЗ «О зонах территориального развития в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации // Собрание законодательства РФ. – 2011. – № 49. – Ч. 5. – Ст. 7070. [↑](#footnote-ref-14)
14. Вопрос об истории развития налоговой системы России см., например: *Петухов Н. Е.* История налогообложения в России IX – XX вв.: Учебное пособие. – М., 2008. [↑](#footnote-ref-15)
15. Собрание законодательства РФ. – 1998. – № 31. – Ст. 3824. [↑](#footnote-ref-16)
16. См.: http://lib.mabico.ru/1092.html [↑](#footnote-ref-17)
17. Собрание законодательства РФ. – 2007. – № 41. – Ст. 4849. [↑](#footnote-ref-18)
18. Указание Банка России от 13.09.2012 № 2873-У. [↑](#footnote-ref-19)
19. В соответствии с п. 2 ст. 6 Федерального законом от 26 октября 2002 года № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)». [↑](#footnote-ref-20)
20. См. на сайте Министерства финансов Российской Федерации http://www.minfin.ru/ru/tax\_relations/policy/bankwarranty/index.php?id4=19700. [↑](#footnote-ref-21)
21. См. судебную практику о пенях: Постановление ФАС Северо-Западного округа от   
    20 февраля 2004 года № А26-4635/03-29; Постановление Президиума ВАС РФ   
    № 16058/05 от 16 мая 2006 года;Постановление Президиума ВАС РФ № 4047/06 от 26 сентября 2006года. [↑](#footnote-ref-22)
22. Постановление Конституционного суда РФ от 17 декабря 1996 года №20-П «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона РФ от   
    24 июня 1993 года "О федеральных органах налоговой полиции"» // Собрание законодательства РФ. – 1997. – № 1. – Ст. 197. [↑](#footnote-ref-23)
23. С 14.09 2012 г ставка рефинансирования – 8,25%. [↑](#footnote-ref-24)
24. Подробно процедура принудительного исполнения обязательства была рассмотрена нами выше. [↑](#footnote-ref-25)