**Содержание**

[1. Понятие и принципы налогового права 4](#_Toc349147176)

[2. Предмет и метод налогового права 8](#_Toc349147177)

[3. Система и источники налогового права 10](#_Toc349147178)

[4.Налоговые правоотношения](#_Toc349147179)

[4.1 Понятие, виды и особенности налоговых правоотношений 17](#_Toc349147179)

[4.2. Состав налоговых правоотношений 18](#_Toc349147181)

[5. Представительство в налоговых правоотношениях 35](#_Toc349147184)

##### 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 принципы налогового права

Налоговое право можно определить как подотрасль финансового права, которая представляет собой совокупность финансово-правовых норм, регулирующих общественные отношения по установлению и взиманию в бюджетную систему обязательных денежных платежей.

В юридической литературе зарубежных стран в основном налоговое право включает в себя налоговое законодательство, а также общие принципы права, применяемые к налоговым отношениям; принципы налогового права, закрепляемые в Конституции и налоговом законодательстве; прецеденты и разъяснения судебных органов по вопросам налогового права; доктрину.

Реформирование российской налоговой системы еще не завершено, поэтому налоговое законодательство по сравнению с другими отраслями является наиболее нестабильным и динамичным. В этих условиях, пожалуй, одну из ведущих ролей занимают принципы, определяющие основные начала в развитии налогового законодательства.

Принципы налогового права можно разделить на общие, регулирующие налоговую систему в целом, и специальные, характеризующие отдельные институты налогового права

***Принцип публичности.***В практике Конституционного Суда РФ возник вопрос о соотношении налоговых изъятий, с одной стороны, и неотчуждаемого характера права частной собственности, гарантии которого закреплены Конституцией РФ, – с другой. В постановлении Конституционного Суда РФ от 17 декабря 1996 года № 20-П «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части 1 статьи 11 Закона РФ от 24 июня 1993 года "О федеральных органах налоговой полиции"»[[1]](#footnote-2) отмечается, что право частной собственности не является абсолютным и может быть ограничено в целях защиты основ конституционного строя, нравственности, здоровья, прав и законных интересов других лиц, обеспечения обороны страны и безопасности государства.

При этом подчеркивается: конституционная обязанность платить законно установленные налоги имеет особый, публично-правовой, а не частноправовой (гражданско-правовой) характер, что обусловлено публично-правовой природой государства и государственной власти. Судебная практика исходит из того, что обязанность налогоплательщика по уплате налога прекращается только уплатой налога или его отменой. Эта обязанность считается исполненной при поступлении соответствующих сумм налога в бюджет. В противном случае имеет место недоимка, которая может быть принудительно и в бесспорном порядке взыскана с налогоплательщика в соответствии с налоговым законодательством.

В указанном ПостановленииКонституционный Суд РФ подтвердил вывод, что споры по поводу невыполнения налоговых обязательств находятся в рамках публичного (в данном случае налогового), а не гражданского права.

***Принцип справедливости*** включает всеобщность и соразмерность налогообложения, а также несение налогоплательщиками равного налогового бремени (ст.19, 57 Конституции РФ, ст. 3 НК РФ)

В одном из постановлений Конституционный Суд РФ пояснил, что налог – это безусловное, атрибутивное условие существования государства, поэтому обязанность платить налоги, закрепленная в статье 57 Конституции РФ, распространяется на всех налогоплательщиков в качестве безусловного требования государства.

По отношению к физическим лицам принцип равного налогового бремени развивает применительно к сфере налогообложения общеправовой принцип запрещения всех форм дискриминации.

***Принцип единства налоговой системы в Российской Федерации*** логически вытекает из конституционных принципов единой финансовой политики и единства экономического пространства России. Принцип единства экономического пространства означает в том числе, что на территории Российской Федерации не допускается установление таможенных границ, пошлин, сборов и каких-либо иных препятствий для свободного перемещения товаров, услуг и финансовых средств, а ограничения перемещения товаров и услуг могут вводиться в соответствии с федеральным законом, если это необходимо для обеспечения безопасности, защиты жизни и здоровья людей, охраны природы и культурных ценностей.

Установление налогов, нарушающее единство экономического пространства Российской Федерации, запрещается. Единство налоговой системы обеспечивается единой системой федеральных налоговых органов.

***Принцип законодательной формы установления налогов.***Налоги, взимаемые не на основе закона, не могут считаться «законно установленными» (ст. 57 Конституции РФ). Данное положение должно учитываться при оценке конституционности как закона, в том числе закона субъекта Российской Федерации, устанавливающего конкретный налог, так и конституционности полномочия органа государственной власти на установление налога.

В практике арбитражных судов возник вопрос о нормативности ведомственных правовых актов налоговых органов. Как разъяснил Президиум ВАС РФ, предусмотренные статьей 25 Закона РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»[[2]](#footnote-3) инструкции и методические указания по применению законодательства о налогах, издаваемые Госналогслужбой РФ по согласованию с Министерством финансов РФ, имеют нормативный характер. В то же время в рамках выполнения функций по организации работы налоговых инспекций и обеспечению единства правоприменительной практики Госналогслужба РФ[[3]](#footnote-4) издает рекомендации и разъяснения по отдельным вопросам применения налогового законодательства. Последние не являются нормативными актами, не могут служить основанием для привлечения налогоплательщика к ответственности. При разрешении споров данные документы оцениваются арбитражными судами наряду с другими материалами по делу.

***Принцип налогового федерализма****.* Данный принцип определяет разграничение полномочий и предметов ведения в сфере налогообложения между Российской Федерации, ее субъектами и местным самоуправлением.

Согласно Конституции РФ установление общих принципов налогообложения и сборов в Российской Федерации находится в совместном ведении Российской Федерации и ее субъектов (п. «и» ч. 1 ст. 72). Система налогов, взимаемых в федеральный бюджет, и общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации устанавливаются федеральным законом (ч. 3 ст. 75 Конституции РФ).

Согласно части 5 статьи 76 Конституции РФ в случае противоречия между федеральным законом и законом субъекта Российской Федерации, принятыми по предмету совместного ведения, действует федеральный закон.

Принципы налогообложения и сборов в части, непосредственно предопределяемой положениями Конституции РФ, в соответствии с пунктом «а» статьи 71 Конституции РФ находятся в ведении России. К ним относятся обеспечение единой финансовой политики, включающей в себя и единую налоговую политику, единство налоговой системы.

***Однократность налогообложения*** состоит в том, что один и тот же объект может облагаться налогом одного вида только один раз за определенный законом период налогообложения.

***Принцип определенности налога.*** Налоговое законодательство должно содержать все элементы налога, необходимые для его исчисления и уплаты, а сами законы о налогах должны быть конкретными и понятными.

Установить налог или сбор – не значит только дать ему название, необходимо определение в законе существенных элементов юридического состава налога (перечислены в ст. 17 НК РФ).

В содержание принципа определенности нужно добавить и требование максимальной удобности налогообложения. Последнее предполагает, что налоги должны взиматься в такое время и таким способом, которые предоставляют наибольшие удобства для налогоплательщика.

***Принцип прямого действия во времени законов, устанавливающих новые налоги или ухудшающих положение налогоплательщиков***(ст.57 Конституции РФ, ст. 5 НК РФ). Проявляется в том, что законы, приводящие к изменению размеров налоговых платежей, обратной силы не имеют. На практике это означает, что вновь принятый закон не распространяется на отношения, возникшие до его принятия.

Одновременно Конституция РФ не препятствует приданию обратной силы законам, если они улучшают положение налогоплательщиков. Конституционным Судом РФ днем официального опубликования закона была признана дата публикации его первого полного текста в «Российской газете».

***Принцип резидентства*.** Исходя из этого критерия всех налогоплательщиков подразделяют на две группы: имеющих постоянное местопребывание в определенном государстве (резиденты) и не имеющих в нем постоянного местопребывания (нерезиденты). Так, в соответствии с абзацем 5 пункта 2 статьи 11 НК РФ физическими лицами – налоговыми резидентами Российской Федерации по общему правилу признаются физические лица, фактически находящиеся на территории Российской Федерации не менее 183 дней в течение двенадцати следующих подряд месяцев.

***Приоритет ратифицированных Российской Федерации международных норм и правил налогообложения в случае расхождения их с национальным правом***(ст. 15 Конституции РФ, ст. 7 НК РФ).Если [международным договором](consultantplus://offline/main?base=LAW;n=63276;fld=134) России, содержащим положения, касающиеся налогообложения и сборов, установлены иные правила и нормы, чем предусмотренные НК и принятыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами о налогах и (или) сборах, то применяются правила и нормы международных договоров Российской Федерации.

## 2. Предмет и метод налогового права

***Предмет налогового права*** – общественные отношения по установлению, введению и взиманию налогов, а также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля и привлечения виновных лиц к ответственности за совершения налогового правонарушения.

Предмет налогового права не следует путать с предметом налогообложения. Каждый налог имеет самостоятельный предмет налогообложения. Таковыми могут быть:

– доход (прибыль) на данный момент;

– имущество (земля, недвижимость, автомобили, накопленный доход и другое имущество);

– права на получение дохода (долговые обязательства в форме облигаций, векселей и т.п.) и другие блага.

Под ***методом правового регулирования*** понимаются совокупность и сочетание приемов, способов воздействия права на общественные отношения.

Основной чертой метода налогового права является широкое применение императивных (то есть однозначных, не допускающих выбора) норм налогового права в целях формирования государственного бюджета за счет доходов и имущества налогоплательщика.

Применение в налоговом праве преимущественно императивного метода не исключает использования и частноправового метода. Например, у плательщика налогов имеется возможность формировать свою налоговую политику – осуществлять налоговое планирование не в ущерб предпринимательской деятельности. Кроме того, институты залога, поручительства, представительства регулируются гражданским правом. Однако в настоящее время (в качестве обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов) залог (ст. 73 НК РФ) и поручительство (ст. 74 НК РФ) применяются и в налоговом праве, хотя посредством бланкетных норм НК РФ их правовая регламентация в основном осуществляется гражданским законодательством. Также НК РФ предусматривает возможность выступать налогоплательщику в налоговых отношениях по его усмотрению как лично, так и через своего представителя (ст. 26–29 НК РФ).

Таким образом, можно сделать вывод о том, налоговое право – это подотрасль финансового права.

Подводя итог, необходимо выделить следующие основные характеристики налогового права:

1) это подотрасль финансового права со своей системой финансово-правовых норм (институтов), то есть общеобязательных правил поведения обязанных субъектов, а также управомоченных положений для государственных органов и должностных лиц;

2) это предметная подотрасль, то есть она посвящена определенному предмету – разновидности отношений, складывающихся по поводу установления, введения и взимания налогов и сборов, а также отношений, возникающих в процессе осуществления налогового контроля и привлечения виновных лиц к ответственности за совершение налогового правонарушения;

3) налоговое право, прежде всего, регулирует общественные отношения по поводу установления, введения и взимания налоговых платежей; распределение и использование бюджетных средств лежит за рамками налоговых отношений, как и вопросы установления и взимания неналоговых платежей и иных государственных изъятий;

4) налоговое право устанавливает обязанность юридических и физических лиц по уплате налогов и сборов, а также регламентирует процедуру исчисления и уплаты налогов, порядок осуществления налогового контроля и применения мер ответственности за нарушение налогового законодательства;

5) сфера применения налогового права ограничивается деятельностью государства в области налогообложения;

6) налоговое право тесным образом связано с другим самостоятельным институтом финансового права – бюджетным правом, поскольку налоги являются важнейшим источником доходов бюджетов различных уровней и государственных внебюджетных фондов.

## 3. Система и источники налогового права

Нормы налогового права подразделяются на две части: Общую и Особенную.

В Общую часть включаются нормы определяющие понятие налога и сбора, закрепляющие принципы и функции налогов, определяющие понятие и состав налоговой системы Российской Федерации, устанавливающие состав налоговых правонарушений, налоговые санкции и основы порядка их применения и др.

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

Источники налогового права классифицируются по тем же основаниям, что и источники финансового права.

Ведущее место среди них занимает Конституция РФ, закрепляющая исходные положения налогового права России. Заметное место среди источников налогового права отводится конституциям и законам субъектов Российской Федерации, уставам муниципальных образований, определяющим основные начала их налоговой деятельности.

В Конституции РФ закреплены основополагающие нормы налогового права: предмет ведения Российской Федерации и предметы совместного ведения Российской Федерации и ее субъектов в области налогообложения; компетенция в области налогов высших органов государственной власти (ст. 71, 72, 74–76, 80, 83–85, 90, 103–107, 114, 125) и правомочия органов местного самоуправления в области налогообложения (ст. 132); основы правового статуса налогоплательщика (ст. 25, 35, 40, 41, 43, 46, 52, 53, 57).

В налоговом праве существуют особые правила вступления в юридическую силу актов законодательства о налогах и сборах. Данный вопрос требует рассмотреть порядок вступления в силу актов налогового законодательства, наличиеи отсутствие обратной силы закона и сроки, установленные законодательством о налогах и сборах.

Пункт 1 статьи 5 НК РФ посвящен порядку вступления в силу актов налогового законодательства, которые наглядно представлены на схеме 5.

По общему правилу акты законодательства о налогах вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования и не ранее первого числа очередного налогового периода по соответствующему налогу, если иное не предусмотрено в НК РФ.

Следует обратить внимание на то, что здесь применяются два временных критерия, которые должны выполняться одновременно.

В свою очередь, акты законодательства о сборах вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования, за исключением случаев, предусмотренных статьей 5 НК РФ. Налоговым кодексом РФ в данном случае установлен один временной критерий.

Общее правило о порядке вступления в силу актов налогового законодательства имеет ряд исключений:

– во-первых, в самом акте может быть установлена более поздняя дата вступления акта в законную силу;

– во-вторых, в отношении актов законодательства, вводящих новые налоги и (или) сборы, содержится правило, согласно которому они вступают в силу не ранее 1 января года, следующего за годом их принятия, но не ранее одного месяца со дня их официального опубликования.

*Схема 5*

**Действие налогового законодательства во времени**

вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования (о сборах) и не ранее 1 числа очередного налогового периода (о налогах)

Акты законодательства о налогах и сборах

Исключения

устанавливающие новые налоги или сборы

отменяющие налоги, снижающие ставки, смягчающие ответственность

вступают в силу не ранее 1 января года, следующего за годом их принятия, но не ранее 1 месяца со дня их официального опубликования (не имеют обратной силы)

могут иметь обратную силу, если прямо предусматривают это

По общему правилу

Общие положения о действии актов законодательства о налогах и сборах во времени также сформулированы в статье 5 НК РФ, в частности, в пунктах 2,3 и 4, где закрепляется правило о том, что все акты налогового законодательства, ограничивающие права налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов или других участников налоговых отношений либо ухудшающие их положение, не могут иметь обратной силы.

Принцип непридания налоговым законам обратной силы содержится в статье 57 Конституции РФ. НК РФ развивает данное положение Основного закона и распространяет это правило не только на налогоплательщиков, но и на иных участников налоговых отношений.

Обратной силы не имеют акты законодательства о налогах и сборах:

– устанавливающие новые налоги и (или) сборы;

– повышающие налоговые ставки, размеры сборов;

– устанавливающие или отягчающие ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах для налогоплательщиков или плательщиков сборов, а также иных участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах;

– устанавливающие новые обязанности налогоплательщиков или плательщиков сборов, а также иных участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах;

 иным образом ухудшающие положение налогоплательщиков или плательщиков сборов, а также иных участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах.

К актам законодательства, иным образом ухудшающим положение налогоплательщиков, могут быть отнесены акты законодательства, которые:

– расширяют понятие объекта (объектов) налогообложения по конкретным видам налогов;

– расширяют (увеличивают) налоговую базу по конкретному налогу;

– отменяют право налогоплательщика на применение налоговых вычетов или вводят ограничения на их применение;

– отменяют право налогоплательщика на применение налоговых льгот или вводят ограничения на их применение;

– устанавливают более ранние сроки уплаты налога или сроки внесения авансовых платежей по налогу;

– запрещают или вводят дополнительные ограничения на переход на специальные режимы налогообложения для отдельных категорий налогоплательщиков;

– увеличивают объем обязательной отчетности.

Могут иметь обратную силу, *если прямо предусматривают это (!)*, акты законодательства о налогах и сборах:

– отменяющие налоги и (или) сборы;

– снижающие размеры ставок налогов (сборов);

– устраняющие обязанности налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей или иным образом улучшающие их положение;

– иным образом улучшающие положение налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей.

К актам законодательства, иным образом улучшающим положение налогоплательщиков, могут быть отнесены акты законодательства, которые:

– сужают понятие объект (объекты) налогообложения по конкретным видам налогов;

– уменьшают налоговую базу по конкретному налогу (например, вводят положения, допускающие вычет дополнительных видов расходов для целей определения налоговой базы);

– устанавливают право налогоплательщика на применение дополнительных налоговых вычетов или сокращают ограничения на их при-менение;

– вводят право налогоплательщика на применение налоговых льгот или устраняют ограничения на их применение;

– устанавливают более поздние сроки уплаты налога или сроки внесения авансовых платежей по налогу;

– отменяют ограничения на переход на специальные режимы налогообложения для отдельных категорий налогоплательщиков;

– сокращают объем обязательной отчетности.

Установленный законодательством о налогах и сборах срок определяется календарной датой или истечением периода времени, который исчисляется годами, кварталами, месяцами, неделями или днями. Срок может определяться также указанием на событие, которое должно неизбежно наступить.

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

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

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

Срок, исчисляемый неделями, истекает в последний день недели. При этом неделей признается период времени, состоящий из пяти рабочих дней, следующих подряд.

В случаях, когда последний день срока падает на нерабочий день, днем окончания срока считается ближайший следующий за ним рабочий день.

Действие, для совершения которого установлен срок, может быть выполнено до двадцати четырех часов последнего дня срока. Если документы либо денежные суммы были сданы на почту или на телеграф 24 часов последнего дня срока, то срок не считается пропущенным.

Течение срока, исчисляемого годами, месяцами, неделями или днями, начинается на следующий день после календарной даты или наступления события, которыми определено его начало.

***Действие налоговых норм в пространстве.*** Нормы налогового законодательства обладают юридической силой на всей территории Российской Федерации. Нормы законодательства о налогах и сборах субъектов Российской Федерации обладают юридической силой в рамках территории субъекта Российской Федерации, соответственно нормы налогового законодательства, принятые органами местного самоуправления, обладают юридической силой на территории всего муниципалитета.

Акты налогового законодательства Российской Федерации, принятые федеральными органами власти, действуют на всей территории Российской Федерации. К государственной территории Российской Федерации относятся:

– суша;

– внутренние воды – все текущие воды и воды, находящиеся в состоянии замедленного водообмена, подземные воды (водные объекты), расположенные в пределах границ государства, а в случае если территория государства примыкает к морю, то и воды, расположенные в сторону берега от исходной линии территориального моря (внутренние морские воды), и подземные воды, текущие в направлении к исходной линии, от которой измеряется ширина территориального моря государства (Модельный водный кодекс для государств – участников СНГ);

– недра – часть земной коры, расположенной ниже почвенного слоя, а при его отсутствии – ниже земной поверхности и дна водоемов и водотоков, простирающейся до глубин, доступных для геологического изучения и освоения;

 воздушное пространство Российской Федерации – воздушное пространство над территорией Российской Федерации, в том числе воздушное пространство над внутренними водами и территориальным морем (Воздушный кодекс РФ).

Акты налогового законодательства Российской Федерации субъектов и органов местного самоуправления распространяют свое действие лишь натерриторию соответствующего субъекта Федерации или муниципального образования.

С учетом различного уровня компетенции органов государственной власти и органов местного самоуправления акты налогового законодательства соответственно действуют на территории Российской Федерации, отдельного региона (края, области и т. д.), муниципального образования. Точно так же действует налоговое законодательство и по кругу лиц. Так, действие актов федерального уровня распространяется на всех лиц, находящихся на территории Российской Федерации. Сфера действия актов субъектов Российской Федерации ограничена лицами, находящимися на территории данного субъекта либо, например, владеющими объектами налогообложения, расположенными на территории соответствующего субъекта Российской Федерации. По такому принципу подлежат применению и акты налогового законодательства местного уровня.

***Действие налогового законодательства по кругу лиц.***Действие норм налогового законодательства в пространстве и во времени распространяется на субъектов налогового права, которые в НК РФ именуются участниками налоговых отношений, что закреплено в статье 9 НК РФ:

1) налогоплательщики (и плательщики сборов) – организации и физические лица, на которых в соответствии с настоящим Кодексом возложена обязанность уплачивать соответственно налоги и (или) сборы (ст. 19 НК РФ);

2) налоговые агенты – лица, на которых в соответствии с настоящим Кодексом возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации (ст. 24 НК РФ);

3) налоговые органы – единая система контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в бюджетную системуРоссийской Федерации налогов и сборов, а в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, – за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в бюджетную систему Российской Федерации других обязательных платежей, установленных законодательством Российской Федерации, а также контроля и надзора за производством и оборотом этилового спирта, спиртосодержащей, алкогольной и табачной продукции и за соблюдением валютного законодательства Российской Федерации в пределах компетенции налоговых органов (Закон РФ«Оналоговых органах РФ»[[4]](#footnote-5)) – Федеральная налоговая служба РФ, Инспекция или Управление ФНС по району, городу и т. д.;

4) таможенные органы:

– федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный в области таможенного дела, – Федеральная таможенная служба России;

– региональные таможенные управления;

– таможни;

– таможенные посты (ФЗ «О таможенном регулировании в Российской Федерации»[[5]](#footnote-6)).

Кроме того, помимо вышеназванных субъектов существуют вспомогательные – на них отсутствует ссылка в статье 9 НК РФ, однако их функции имеют достаточно важное значение для осуществления фискальной функции налогов:

– органы внутренних дел; следственные органы;

– кредитные организации;

– представители;

– переводчики, специалисты, эксперты;

– свидетели, понятые;

– органы, учреждения, организации и должностные лица, обязанные сообщать в налоговые органы сведения, связанные с учетом налогоплательщиков (в соответствии со ст. 85 НК РФ).

Таким образом, действие налогового законодательства во времени, пространстве и по кругу лиц во многом отличается от действия иного законодательства. Это во многом связанос учетом практической сложностирегулированияи осуществления налоговых отношений.

Акты, принимаемые органами представительной и исполнительной власти в рамках установленных им полномочий, содержащие нормы налогового права, являются источниками налогового права. Они весьма многочисленны, разнообразны по правовой форме, но взаимосвязаны, составляют определенную систему.

**4. Налоговые правоотношения**

## 4 1. Понятие, виды и особенности налоговых правоотношений

Термин «налоговые правоотношения» в законодательстве практически не встречается, исключением является пункт 3 статьи 2 Гражданского кодекса РФ (далее – ГК РФ), который разграничивает предмет ведения гражданского и налогового законодательства и указывает на то, чток налоговым отношениям не применяется гражданское законодательство, если иное специально не предусмотрено законом).

Действующий НК РФ (ст.2) говорит об «отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах. Исходя из анализа этой нормы можно сделать вывод о том, что термины «налоговые правоотношения» и «отношения, регулируемые законодательством о налогах и сборах», по своему смыслу тождественны.

***Налоговые правоотношения*** – это урегулированные нормами налогового права общественные финансовые отношения, возникающие по поводу установления и взимания налогов с организаций и физических лиц.

В предмет регулирования налогового права входят пять групп отношений:

1.*Отношения, связанные с установлением налогов и сборов на федеральном, региональном и местном уровнях соответственно.*Отношения по установлению налогов, то есть по определению существенных элементов юридического состава тех или иных налогов возникают между органами законодательной и исполнительной власти. Законодательство регулирует вопросы компетенции этих органов при разработке проектов нормативных актов о налогах и сборах, их обсуждении и принятии.

2.*Отношения, связанные с введением налогов и сборов на федеральном, региональном и местном уровнях соответственно.*Отношения по установлению и введению налогов возникают между Российской Федерацией и ее субъектами, органами местного самоуправления. Правовыми актами регулируются вопросы о разграничении полномочий в налоговой сфере, о праве конкретизировать и уточнять условия взимания (отмены) налогов и других обязательных платежей.

3. *Отношения по поводу взимания налогов и сборов, которые проявляются в процессе исполнения налоговых отношений (в том числе обязанности банков, налоговых агентов и др.).*Являются основным видом налоговых правоотношений. Это самые массовые правоотношения, так как обязанность платить налоги и сборы – всеобщая.

4. *Отношения, возникающие по осуществлению налогового контроля.* Обязанность платить налоги распространяется на всех налогоплательщиков в качестве безусловного требования государства. Налогоплательщик обязан подчиниться требованиям законодательства о налогах и сборах. Налоговые органы контролируют исполнение этой обязанности. Для налогоплательщика обязательны все требования налоговых органов, основанные на законе. В соответствии со статьей 21 НК РФ налогоплательщики имеют право не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов и их должностных лиц, не соответствующие НК РФ или иным федеральным законам.

Таким образом, суть взаимоотношений участников налоговых правоотношений состоит не в подчинении налогоплательщиков налоговым органам (субординации), а в подчинении обеих сторон закону. При этом налоговые органы контролируют выполнение налогоплательщиками требований налогового законодательства и имеют право действовать властно-обязывающим образом. Налогоплательщики имеют право оспаривать законность действий налогового органа в административном или судебном порядке.

5. *Отношения, возникающие в процессе привлечения физических и юридических лиц к ответственности за совершение налоговых правонарушений и возникающие в процессе обжалования решений, неправомерных действий (бездействия) должностных лиц налоговых органов.*При этом необходимо отметить, что правоотношения по привлечению к ответственности за совершение налоговых преступлений предусмотрены УК РФ   
(ст. 198, 199, 199.1, 199.2) и, соответственно, относятся к предмету уголовного права. Правоотношения по привлечению к ответственности за совершение административных деликтов в налоговой сфере – есть предмет административного права.

# Особенности налоговых правоотношений

Так как отношения, регулируемые законодательством о налогах и сборах, основаны на властном подчинении одних участников этих правоотношений другим, то они, следовательно, носят властный характер, и поэтому к ним, по общему правилу, не применяется гражданское законодательство.

Правоотношения по поводу установления, введения и взимания таможенных платежей, а также отношения, возникающие в связи с осуществлением контроля за уплатой таможенных платежей и привлечения виновных лиц к ответственности, относятся к предмету ведения таможенного права, поэтому к ним не применяется законодательство о налогах и сборах, если иное специально не предусмотрено НК РФ.

Вопросы распределения и использования бюджетных средств, полученных в результате уплаты налоговых платежей, лежат за рамками налоговых правоотношений (рассматриваются бюджетным правом).

## 4.2. Состав налоговых правоотношений

Как и всякое правоотношение, налоговые правоотношения включает в себя три элемента: объект, содержание и субъект.

***Объект налоговых правоотношений*** – общественные отношения, складывающиеся в налоговой сфере, которые регламентируются нормами налогового права.

Обратите внимание на то, что термин «объект налогового правоотношения» не тождественен термину «объект налога». В качестве такового выступают юридические факты, с которыми нормы права связывают возникновение, изменение или прекращение налоговых прав и обязанностей (например, оформление в собственность имущества, получение прибыли, дохода; реализация товаров).

***Субъектами налоговых правоотношений*** являются те субъекты налогового права, которые реализовали свое право. К ним относятся налогоплательщики, плательщики сборов, налоговые агенты, налоговые органы, органы внутренних дел, финансовые органы, кредитные организации, эксперты, переводчики, нотариусы и другие (см. схему 6). Они являются носителями юридических прав и обязанностей в данных отношениях. НК РФ определяет состав участников налоговых правоотношений, а также содержание их прав и обязанностей. Основными участниками налоговых правоотношений являются налогоплательщики (плательщики сборов, налоговые агенты), налоговые органы, таможенные органы.

Законодатель определяет следующие категории налогоплательщиков:

1.***Налогоплательщики – физические лица.***

Применительно к гражданам (частным лицам) налогоплательщиками являются следующие физические лица:

– граждане России, иностранные граждане и лица без гражданства;

– индивидуальные предприниматели, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, а также частные нотариусы, частные охранники, частные детективы.

2. ***Налогоплательщики – организации,*** под которыми понимаютсяюридические лица, образованные в соответствии с законодательством РФ (далее – российские организации), а также иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, филиалы и представительства указанных иностранных лиц и международных организаций, созданные на территории Российской Федерации (далее – иностранные организации).

Действующее налоговое законодательство России определяет, что если

особенности отношений между лицами могут оказывать влияние на условия и (или) результаты сделок, совершаемых этими лицами, и (или) экономические результаты деятельности этих лиц или деятельности представляемых ими лиц, то лица признаются взаимозависимыми для целей налогообложения (далее – *взаимозависимые лица*)*.*

Для признания взаимной зависимости лиц учитывается влияние, которое может оказываться в силу участия одного лица в капитале других лиц, в соответствии с заключенным между ними соглашением либо при наличии иной возможности одного лица определять решения, принимаемые другими лицами. При этом такое влияние учитывается независимо от того, может ли оно оказываться одним лицом непосредственно и самостоятельно или совместно с его взаимозависимыми лицами, признаваемыми таковыми в соответствии со статьей 1051 НК РФ.

*Схема 6*

**Субъекты налоговых правоотношений**

Налоговые органы

Организации и физические лица, признаваемые в соответствии с НК РФ:

Основные

Вспомогательные

*плательщиками сборов*

*налоговыми агентами*

*Федеральная налоговая служба (далее – ФНС)*

*налогоплательщиками и управляющими товарищами*

*Территориальные органы ФНС*

Таможенные органы

Финансовые органы (ст. 34.2НК РФ)\*

Органы внутренних дел, следственные органы (глава 6 НК РФ)\*

Представители (глава 4 НК РФ)\*

Банки (ст. 60, 86 НК РФ)\*

Эксперты (ст.95 НК РФ)\*

Специалисты (ст.96 НК РФ)\*

Переводчики (ст. 97 НК РФ)\*

Свидетели (ст.90 НК РФ)\*

Органы, учреждения, организации и должностные лица, обязанные сообщать в налоговые органы сведения, связанные с учетом налогоплательщиков (в соответствии со ст. 85 НК РФ)\*

Понятые (ст.98 НК РФ)\*

\* не названы в ст. 9 НК РФ, однако участвуют в налоговых правоотношениях!

Ответственный участник консолидированной группы налогоплательщиков (глава 3.1 НК РФ)\*

***Взаимозависимыми лицами*** признаются:

1) организации в случае, если одна организация прямо и (или) косвенно участвует в другой организации и доля такого участия составляет более 25 процентов;

2) физическое лицо и организация в случае, если такое физическое лицо прямо и (или) косвенно участвует в такой организации и доля такого участия составляет более 25 процентов;

3) организации в случае, если одно и то же лицо прямо и (или) косвенно участвует в этих организациях и доля такого участия в каждой организации составляет более 25 процентов;

4) организация и лицо (в том числе физическое лицо совместно с его взаимозависимыми лицами, имеющее полномочия по назначению (избранию) единоличного исполнительного органа этой организации или по назначению (избранию) не менее 50 процентов состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров (наблюдательного совета) этой организации;

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

6) организации, в которых более 50 процентов состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров (наблюдательного совета) составляют одни и те же физические лица совместно с взаимозависимыми лицами;

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

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

9) организации и (или) физические лица в случае, если доля прямого участия каждого предыдущего лица в каждой последующей организации составляет более 50 процентов;

10) физические лица в случае, если одно физическое лицо подчиняется другому физическому лицу по должностному положению;

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

Порядок определения доли прямого и косвенного участия организаций и физических лиц в других организациях регулируется статьей 1052 НК РФ.

Следует отметить, что организации и физические лица вправе самостоятельно признать себя взаимозависимыми по любым другим основаниям, если особенности отношений между ними могут повлиять на какое-либо одно из следующих обстоятельств или на их совокупность (п. 6 ст. 105.1 НК РФ):

– условия заключенных ими сделок;

– результаты заключенных ими сделок;

– экономические результаты их деятельности;

– экономические результаты деятельности представляемых ими лиц.

При этом в целях взаимозависимости учитывается такое влияние, которое заключается в возможности одного лица определять решения, принимаемые другими лицами (п. 1, 6 ст. 105.1 НК РФ). По этим же основаниям признать лиц взаимозависимыми может суд (п. 7 ст. 105.1 НК РФ). Напомним, что ранее аналогичное правило также предусматривалось пунктом 2 статьи 20 НК РФ.

3. С 1 января 2012 годав НК РФ в главе 3.1 появился новый участник налоговых правоотношений – *консолидированная группа налогоплательщиков.*

***Консолидированной группой налогоплательщиков*** (далее – КГН) признается добровольное объединение налогоплательщиков налога на прибыль организаций на основе договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков в порядке и на условиях, которые предусмотрены НК РФ, в целях исчисления и уплаты налога на прибыль организаций с учетом совокупного финансового результата хозяйственной деятельности.

***Условия создания КГН:***

1. Российские организации, соответствующие условиям, предусмотренным статьей 25.2 НК РФ, вправе создать КГН.

2. КГН может быть создана организациями при условии, что одна организация непосредственно и (или) косвенно участвует в уставном (складочном) капитале других организаций и доля такого участия в каждой такой организации составляет не менее 90%. Указанное условие должно соблюдаться в течение всего срока действия договора о создании КГН.

3. Организация – сторона договора о создании КГН должна соответствовать следующим условиям:

– организация не находится в процессе реорганизации или ликвидации;

– в отношении организации не возбуждено производство по делу о несостоятельности (банкротстве) в соответствии с законодательством РФ о несостоятельности (банкротстве);

– размер чистых активов организации, рассчитанный на основании бухгалтерской отчетности на последнюю отчетную дату, предшествующую дате представления в налоговый орган документов для регистрации договора о создании (изменении) КГН, превышает размер ее уставного (складочного) капитала.

4. Присоединение новой организации к существующей КГН возможно при условии, что присоединяемая организация соответствует условиям, предусмотренным НК РФ, на дату своего присоединения.

5. Все в совокупности организации, являющиеся участниками КГН, должны соответствовать следующим условиям:

1) совокупная сумма налога на добавленную стоимость, акцизов, налога на прибыль организаций и налога на добычу полезных ископаемых, уплаченная в течение календарного года, предшествующего году, в котором представляются в налоговый орган документы для регистрации договора о создании КГН, без учета сумм налогов, уплаченных в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, составляет не менее 10 млрд руб.;

2) суммарный объем выручки от продажи товаров, продукции, выполнения работ и оказания услуг, а также от прочих доходов по данным бухгалтерской отчетности за календарный год, предшествующий году, в котором представляются в налоговый орган документы для регистрации договора о создании КГН, составляет не менее 100 млрд руб.;

3) совокупная стоимость активов по данным бухгалтерской отчетности на 31 декабря календарного года, предшествующего году, в котором представляются в налоговый орган документы для регистрации договора о создании КГН, составляет не менее 300 млрд руб.

6. Участниками КГН не могут являться следующие организации:

1) являющиеся резидентами особых экономических зон;

2) применяющие специальные налоговые режимы;

3) банки, за исключением случая, когда все другие организации, входящие в эту группу, являются банками;

4) страховые организации, за исключением случая, когда все другие организации, входящие в эту группу, являются страховыми организациями;

5) негосударственные пенсионные фонды, за исключением случая, когда все другие организации, входящие в эту группу, являются негосударственными пенсионными фондами;

6) профессиональные участники рынка ценных бумаг, не являющиеся банками, за исключением случая, когда все другие организации, входящие в эту группу, являются профессиональными участниками рынка ценных бумаг, не являющимися банками;

7) являющиеся участниками иной КГН;

8) не признаваемые налогоплательщиками налога на прибыль организаций, а также использующие право на освобождение в соответствии с главой 25 НК РФ;

9) осуществляющие образовательную и (или) медицинскую деятельность и применяющие налоговую ставку 0% по налогу на прибыль;

10) являющиеся налогоплательщиками налога на игорный бизнес;

11) клиринговые организации.

7. КГН создается не менее чем на 2 налоговых периода по налогу на прибыль организаций.

В налоговом правоотношении, кроме вышеуказанных субъектов, участвуют и ***налоговые органы***, к которым относятся Федеральная налоговая служба и ее территориальные подразделения. В случаях, предусмотренных НК РФ, полномочиями налоговых органов обладают таможенные органы.

Действующее налоговое законодательство России предусматривает участие в налоговых правоотношениях ***налоговых агентов***. Налоговые агенты – это лица, на которых возложены обязанности по исчислению, удержанию и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд) налогов. Например, таковыми являются работодатель или продавец товаров.

С 1 января 2012 года НК РФ в статье 24.1 регламентирует деятельность еще одного участника налоговых отношений – ***управляющего товарища,*** являющегося ответственным за ведение налогового учета в связи с выполнением договора инвестиционного товарищества[[6]](#footnote-7). По договору инвестиционного товарищества двое или несколько лиц (товарищей) обязуются соединить свои вклады и осуществлять совместную инвестиционную деятельность без образования юридического лица для извлечения прибыли.

Важные участники налоговых правоотношений – ***банки***.

Ряд обязательств банков в силу специфики их деятельности носят публично-правовой характер (то есть определяется не по условиям договоренности с клиентом, а законом).

Эти обязанности можно разделить на три группы:

– в связи с открытием счетов организациям или физическим лицам (проверить наличие ИНН, сообщать налоговым органам (далее – НО) об открытии (закрытии) счета и др.).

Согласно пункту 1 статьи 86 НК РФ банки обязаны сообщать в налоговый орган по месту своего нахождения:об открытии или о закрытии счета, об изменении реквизитов счета организации (предпринимателя);о предоставлении (прекращении) права организации (предпринимателя) использовать корпоративные электронные средства платежа для переводов электронных денежных средств;об изменении реквизитов корпоративного электронного средства платежа.Эти сообщения по установленным формам[[7]](#footnote-8) должны отправляться в течение трех дней со дня соответствующего события. С 1 января 2012 года указанные сообщения можно отправлять только в электронном виде. Ранее представлять такие сведения можно было также на бумажном носителе;

– в связи с ведением операций по счетам. Например, исполнить решение налогового органа о взыскании суммы налога, сбора, пени; своевременно выполнять поручения налогоплательщиков (п.2 ст. 60 НК РФ в течение 1 операционного дня);

– в связи с информированностью об финансовых операциях предоставить в срок налоговому органу по его запросу справки по операциям и счетам организаций или граждан-предпринимателей.

Содержанием налоговых правоотношенийявляются права и обязанности сторон.

# Права налогоплательщиков

В соответствии со статьей 21 НК РФ налогоплательщики имеют право:

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

2) получать от Министерства финансов РФ письменные разъяснения по вопросам применения законодательства РФ о налогах и сборах, от финансовых органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований – по вопросам применения соответственно законодательства субъектов Российской Федерации о налогах и сборах и нормативных правовых актов муниципальных образований о местных налогах и сборах;

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

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

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

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

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

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

9) присутствовать при проведении выездной налоговой проверки;

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

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

12) не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов, иных уполномоченных органов и их должностных лиц, не соответствующие законодательству;

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

14) на соблюдение и сохранение налоговой тайны;

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

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

Налогоплательщики имеют также иные права, установленные налоговым законодательством. Плательщики сборов и налоговые агенты имеют те же права, что и налогоплательщики.

Любой из участников договора инвестиционного товарищества имеет право обжаловать в установленном порядке акты налоговых органов и действия (бездействие) их должностных лиц.

Наиболее интересными представляются некоторые права налогоплательщиков, возникающие в связи с заключением сделок с взаимозависимыми лицами по ценам, отклоняющимся от рыночных. В такой ситуации организация или предприниматель вправе:

– уплатить налоги исходя из рыночных цен ([п. 3 ст. 105.3](consultantplus://offline/ref=8962A7D1053403CE963670AAA0327C025B18B96DB3B3621023026C51302B6BD394C6A919D92Es1fCJ) НК РФ);

– уплачивать авансовые платежи по налогу на прибыль (НДФЛ), а также перечислять НДС и НДПИ за налоговые периоды, заканчивающиеся в течение календарного года исходя из фактических цен сделки ([п. 7   
ст. 105.3](consultantplus://offline/ref=8962A7D1053403CE963670AAA0327C025B18B96DB3B3621023026C51302B6BD394C6A919D92Fs1f0J) НК РФ). А по окончании года самостоятельно скорректировать налоговую базу и доплатить налоги, если несоответствие цен повлекло занижение указанных налогов ([п. 6 ст. 105.3](consultantplus://offline/ref=8962A7D1053403CE963670AAA0327C025B18B96DB3B3621023026C51302B6BD394C6A919D92Fs1fAJ) НК РФ). Такие корректировки производятся одновременно с представлением декларации по налогу на прибыль (НДФЛ). Вместе с этой отчетностью необходимо подать уточненные декларации по НДС и НДПИ. Выявленную недоимку по всем обязательным платежам необходимо погасить не позднее даты, установленной НК РФ для перечисления налога на прибыль (НДФЛ). Следует отметить, что до этого момента пени на данную недоимку не начисляются   
([п. 6 ст. 105.3](consultantplus://offline/ref=8962A7D1053403CE963670AAA0327C025B18B96DB3B3621023026C51302B6BD394C6A919D92Fs1fAJ) НК РФ).

**Обязанности налогоплательщиков,**

**плательщиков сборов,****налоговых агентов**

НК РФ в перечне обязанностей налогоплательщиков (в соответствии со ст. 23) выделил две группы: а) общие для всех налогоплательщиков обязанности; б) дополнительные к ним обязанности налогоплательщиков – организаций и индивидуальных предпринимателей.

В первою группу входят следующие обязанности налогоплательщиков:

1) уплачивать законно установленные налоги;

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

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

4) представлять в налоговый орган по месту учета в установленном порядке налоговые декларации по тем налогам, которые они обязаны уплачивать, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах, а также бухгалтерскую отчетность в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете»[[8]](#footnote-9);

5) представлять налоговым органам и их должностным лицам в случаях, предусмотренных НК РФ, документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов;

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

7) предоставлять налоговому органу необходимую информацию и документы в случаях и порядке, предусмотренном НК РФ;

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

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

Налогоплательщики – организации и индивидуальные предприниматели – помимо этих обязанностейдолжны письменно сообщать в налоговый орган по месту учета:

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

2) о возникновении или прекращении права использовать корпоративные электронные средства платежа для переводов электронных денежных средств – в течение 7 дней со дня возникновения (прекращения) такого права;

3) обо всех случаях участия в российских и иностранных организациях – в срок не позднее 1 месяца со дня начала такого участия;

4) обо всех обособленных подразделениях российской организации, созданных на территории Российской Федерации (за исключением филиалов и представительств), и изменениях в ранее сообщенных в налоговый орган сведениях о таких обособленных подразделениях:

– в течение 1месяца со дня создания обособленного подразделения российской организации;

– в течение 3 дней со дня изменения соответствующего сведения об обособленном подразделении российской организации;

5) обо всех обособленных подразделениях российской организации на территории Российской Федерации, через которые прекращается деятельность этой организации (которые закрываются этой организацией):

– в течение 3 дней со дня принятия российской организацией решения о прекращении деятельности через филиал или представительство (закрытии филиала или представительства);

– в течение 3 дней со дня прекращения деятельности российской организации через иное обособленное подразделение (закрытия иного обособленного подразделения);

6) о реорганизации или ликвидации организации – в течение 3 дней со дня принятия такого решения.

Дополнительные обязанности есть у налогоплательщиков, совершающих контролируемые сделки. Основная обязанность налогоплательщиков заключается в необходимости сообщать в налоговую инспекцию по месту своего нахождения обо всех совершенных в течение календарного года контролируемых сделках ([п. 1](consultantplus://offline/ref=8962A7D1053403CE963670AAA0327C025B18B96DB3B3621023026C51302B6BD394C6A919D42Ds1fBJ), [2 ст. 105.16](consultantplus://offline/ref=8962A7D1053403CE963670AAA0327C025B18B96DB3B3621023026C51302B6BD394C6A919D42Ds1fAJ) НК РФ).

Соответствующее уведомление нужно представлять не позднее 20 мая года, следующего за отчетным календарным годом ([п. 2 ст. 105.16](consultantplus://offline/ref=8962A7D1053403CE963670AAA0327C025B18B96DB3B3621023026C51302B6BD394C6A919D42Ds1fAJ) НК РФ). Форма уведомления будет утверждена ФНС России и должна предусматривать указание следующей информации ([п. 3 ст. 105.16](consultantplus://offline/ref=8962A7D1053403CE963670AAA0327C025B18B96DB3B3621023026C51302B6BD394C6A919D42Ds1fEJ) НК РФ):

– отчетный календарный год;

– предметы сделок;

– сведения об участниках сделок;

– суммы полученных доходов и произведенных расходов.

В [Письме](consultantplus://offline/ref=8962A7D1053403CE96366DBEB25A46040414BE6CBFB1604674003D043E2E6383DCD6E75CD12B198B9DCCs0fCJ) от 28 ноября 2011 года № 03-01-07/5-14 Минфин России обращает внимание, что в уведомлениях о контролируемых сделках не предусмотрено раскрытие информации об использованных методах ценообразования. Предварительного декларирования налогоплательщиком выбора метода также не требуется. Документация, содержащая такую информацию, может быть истребована у налогоплательщика ФНС России не ранее 1 июня года, следующего за календарным годом, в котором совершены контролируемые сделки.

Уведомление о контролируемых сделках необходимо направлять в налоговый орган, если сумма доходов по всем таким сделкам с одним лицом (несколькими одними и теми же лицами, выступающими сторонами контролируемых сделок) в 2012 году превышает 100 млн руб., в 2013 году –  
80 млн руб. С учетом указанного ограничения будут проводиться проверки правильности применения цен.

Следует отметить, что если первоначально представленное уведомление содержит неполные сведения, неточности или ошибки, его можно будет уточнить ([п. 2 ст. 105.16](consultantplus://offline/ref=8962A7D1053403CE963670AAA0327C025B18B96DB3B3621023026C51302B6BD394C6A919D42Ds1fAJ) НК РФ).

Несвоевременное представление уведомления, а также указание в нем недостоверных сведений о контролируемых сделках влечет штраф в размере 5000 руб. Новый вид ответственности установлен в [статье 129.4](consultantplus://offline/ref=8962A7D1053403CE963670AAA0327C025B18B96DB3B3621023026C51302B6BD394C6A91ADC28s1fFJ) НК РФ.

Нотариусы, занимающиеся частной практикой, и адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, обязаны сообщать в налоговый орган по месту своего жительства об открытии (закрытии) счетов, предназначенных для осуществления ими профессиональной деятельности, в течение 7 дней со дня открытия (закрытия) таких счетов.

Плательщики сборов обязаны уплачивать законно установленные сборы и нести иные обязанности, установленные законодательством РФ о налогах и сборах.

Налогоплательщики, уплачивающие налоги в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, также несут обязанности, предусмотренные законодательством Таможенного союза и законодательством РФ о таможенном деле.

**Налоговые агенты обязаны:**

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

2) в течение 1 месяца письменно сообщать в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог у налогоплательщика и о сумме задолженности налогоплательщика;

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

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

Налоговым агентом по доходам иностранных лиц от участия в инвестиционном товариществе признается управляющий товарищ, ответственный за ведение налогового учета.

**Управляющий товарищ, ответственный за ведение налогового учета, обязан:**

1) направлять в налоговый орган по месту своего учета копию договора инвестиционного товарищества (за исключением инвестиционной декларации), сообщать о его прекращении, сообщать о выполнении, прекращении выполнения функций управляющего товарища в срок не позднее   
5 дней со дня заключения указанного договора, его прекращения, начала, прекращения выполнения функций управляющего товарища;

2) вести обособленный налоговый учет по операциям инвестиционного товарищества в порядке, установленном главой 25НК РФ;

3) представлять в налоговый орган по месту своего учета расчет финансового результата инвестиционного товарищества;

4) сообщать в налоговый орган по месту своего учета об открытии или о закрытии счетов инвестиционного товарищества в течение 7 дней со дня открытия или закрытия таких счетов;

5) в порядке и в сроки, установленные договором инвестиционного товарищества, но не позднее 15 дней до окончания срока представления в налоговый орган налоговых деклараций (расчетов) по налогу на прибыль организаций, предоставлять участникам договора копию расчета финансового результата инвестиционного товарищества и сведения о приходящейся на каждого из них доле прибыли (убытка) инвестиционного товарищества.

Управляющий товарищ предоставляет товарищам сведения о доле прибыли (убытка) инвестиционного товарищества, приходящейся на каждого из них, по каждому виду доходов, налоговая база по которым в соответствии с НК РФ определяется отдельно;

6) предоставлять участникам договора инвестиционного товарищества сведения, предусмотренные Федеральным законом «Об инвестиционном товариществе»[[9]](#footnote-10);

7) в случае, если в расчет финансового результата инвестиционного товарищества вносятся уточнения, представлять уточненный расчет в налоговый орган по месту своего учета и предоставлять участникам договора копию уточненного расчета финансового результата инвестиционного товарищества в течение 5 дней с даты внесения уточнений.

Управляющий товарищ, ответственный за ведение налогового учета, в отношениях, связанных с ведением дел инвестиционного товарищества, имеет те же права, что и налогоплательщики.

# Права налоговых органов

В соответствии со статьей 31 НК РФ налоговые органы вправе:

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

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

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

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

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

6) в порядке, предусмотренном статьей 92 НК РФ, осматривать любые используемые налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанные с содержанием объектов налогообложения независимо от места их нахождения производственные, складские, торговые и иные помещения и территории, проводить инвентаризацию принадлежащего налогоплательщику имущества. Порядок проведения инвентаризации имущества налогоплательщика при налоговой проверке утверждается Министерством финансов РФ;

7) определять суммы налогов, подлежащие уплате налогоплательщиками в бюджетную систему РФ, расчетным путем на основании имеющейся у них информации о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках в случаях отказа налогоплательщика допустить должностных лиц налогового органа к осмотру производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения, непредставления в течение более 2 месяцев налоговому органу необходимых для расчета налогов документов, отсутствия учета доходов и расходов, учета объектов налогообложения или ведения учета с нарушением установленного порядка, приведшего к невозможности исчислить налоги;

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

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

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

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

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

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

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

– о взыскании недоимки, пеней и штрафов за налоговые правонарушения в случаях, предусмотренных НК РФ;

– о возмещении ущерба, причиненного государству и (или) муниципальному образованию вследствие неправомерных действий банка по списанию денежных средств со счета налогоплательщика после получения решения налогового органа о приостановлении операций, в результате которых стало невозможным взыскание налоговым органом недоимки, задолженности по пеням, штрафам с налогоплательщика в порядке, предусмотренном НК РФ;

– о досрочном расторжении договора об инвестиционном налоговом кредите;

– в иных случаях, предусмотренных НК РФ.

Налоговые органы осуществляют также другие права, предусмотренные НК РФ. Вышестоящие налоговые органы вправе отменять и изменять решения нижестоящих налоговых органов в случае несоответствия указанных решений законодательству о налогах и сборах.

**Обязанности налоговых органов и их должностных лиц**

**(ст. 32,33 НК РФ)**

Налоговые органы обязаны:

1) соблюдать законодательство о налогах и сборах;

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

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

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

5) руководствоваться письменными разъяснениями Министерства финансов РФ по вопросам применения налогового законодательства;

6) сообщать налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам при их постановке на учет в налоговых органах сведения о реквизитах соответствующих счетов Федерального казначейства, а также в порядке, определяемом федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, доводить до налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов сведения об изменении реквизитов этих счетов и иные сведения, необходимые для заполнения поручений на перечисление налогов, сборов, пеней и штрафов в бюджетную систему Российской Федерации;

7) принимать решения о возврате сумм излишне уплаченных или излишне взысканных налогов, сборов, пеней и штрафов, направлять оформленные на основании этих решений поручения соответствующим территориальным органам Федерального казначейства для исполнения и осуществлять зачет сумм излишне уплаченных или излишне взысканных налогов, сборов, пеней и штрафов;

8) соблюдать налоговую тайну и обеспечивать ее сохранение;

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

10) представлять налогоплательщику, плательщику сбора или налоговому агенту по его запросу справки о состоянии расчетов указанного лица по налогам, сборам, пеням и штрафам на основании данных налогового органа.

Запрашиваемая справка представляется (передается в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи) в течение 5 дней со дня поступления в налоговый орган соответствующего письменного запроса налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента;

11) представлять ответственному участнику консолидированной группы налогоплательщиков по его запросу, направленному в пределах предоставленных ему полномочий, справки о состоянии расчетов консолидированной группы налогоплательщиков и участников этой группы по налогу на прибыль организаций;

12) осуществлять по заявлению налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента совместную сверку расчетов по налогам, сборам, пеням и штрафам. Результаты совместной сверки расчетов по налогам, сборам, пеням и штрафам оформляются актом. Акт совместной сверки расчетов по налогам, сборам, пеням и штрафам вручается (направляется по почте заказным письмом) или передается налогоплательщику (плательщику сбора, налоговому агенту) в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи в течение следующего дня после дня составления такого акта;

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

14) по заявлению ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков выдавать копии решений, принятых налоговым органом в отношении консолидированной группы налогоплательщиков.

Налоговые органы несут также другие обязанности, предусмотренные НК РФ и иными федеральными законами.

Если в течение 2 месяцев со дня истечения срока исполнения требования об уплате налога (сбора), направленного налогоплательщику (плательщику сбора, налоговому агенту) на основании решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, налогоплательщик (плательщик сбора, налоговый агент) не уплатил (не перечислил) в полном объеме указанные в данном требовании суммы недоимки, размер которой позволяет предполагать факт совершения нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления, соответствующих пеней и штрафов, налоговые органы обязаны в течение   
10 дней со дня выявления указанных обстоятельств направить материалы в следственные органы, уполномоченные производить предварительное следствие по уголовным делам о преступлениях, предусмотренных статьями 198–199.2 Уголовного кодекса РФ(далее – следственные органы), для решения вопроса о возбуждении уголовного дела.

Должностные лица налоговых органов обязаны:

1) действовать в строгом соответствии с НК РФ и иными федеральными законами;

2) реализовывать в пределах своей компетенции права и обязанности налоговых органов;

3) корректно и внимательно относиться к налогоплательщикам, их представителям и иным участникам отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, не унижать их честь и достоинство.

Особого внимания заслуживает рассмотрение вопросов правового статуса сотрудников правоохранительных органов. В НК РФ компетенции сотрудников органов внутренних дел (далее – ОВД) и следственных органов посвящена 6 глава. Полномочия полицейских сводятся к двум основным аспектам[[10]](#footnote-11):

1) участие вместе с налоговыми органами в проводимых налоговыми органами выездных налоговых проверках по запросу налоговых органов органы внутренних дел;

2) при выявлении обстоятельств, требующих совершения действий, отнесенных НК РФ к полномочиям налоговых органов, ОВД, следственные органы обязаны в течение 10 дней со дня выявления указанных обстоятельств направить материалы в налоговый орган (по месту учета налогоплательщика) для принятия по ним решения.

Также необходимо помнить, что ОВД, следственные органы несут ответственность за убытки, причиненные налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам вследствие своих неправомерных действий (решений) или бездействия, а равно неправомерных действий (решений) или бездействия должностных лиц и других работников этих органов при исполнении ими служебных обязанностей.

За неправомерные действия или бездействие должностные лица и другие работники ОВД, следственных органов несут ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации.

## 5. Представительство в налоговых правоотношениях

В налоговом законодательстве России с учетом норм гражданского права предусмотрена возможность использования института представительства в налоговых правоотношениях (глава 4, ст. 26–29 НК РФ).

Необходимо выделить следующие основные правила налогового представительства:

1) представителя может иметь плательщик налогов, сборов и налоговый агент;

2) в качестве уполномоченных представителей могут выступать любые физические и юридические лица (кроме должностных лиц налоговых и таможенных органов, полиции, судей, следователей и прокуроров в качестве уполномоченных представителей – п. 2 ст. 29 НК РФ. Эти лица в силу служебного положения могут влиять на выполнение налогоплательщиком своих обязанностей, в связи с чем в законодательстве ряда стран установлен запрет для таких лиц представлять интересы налогоплательщика и в течение ряда лет после оставления должности. НК РФ подобных ограничений не ввел);

3) полномочия представителя должны быть документально подтверждены;

4) возможно одновременное участие в налоговых отношениях и самого плательщика (налогового агента), и его представителя;

5) личное участие налогоплательщика в налоговых правоотношениях не лишает его права иметь представителя, равно как участие представителя не лишает налогоплательщика права на личное участие в рассматриваемых правоотношениях.

В законодательстве представители подразделены на законных и уполномоченных.

Законный представитель – лицо, уполномоченное представлять налогоплательщика (налогового агента) в силу закона (ст. 27 НК РФ).

Например, законными представителями несовершеннолетних налогоплательщиков в силу статьи 26 ГК РФ являются родители, усыновители, попечители. От имени недееспособного лица в налоговых отношениях участвуют опекуны (п. 2 ст. 29 ГК РФ). Применительно к плательщикам-организациям законным представителем может быть назван, например, генеральный директор (единоличный исполнительный орган) акционерного общества (ст. 69 Федерального закона «Об акционерных обществах»[[11]](#footnote-12)). Законные представители плательщика-организации могут также быть названы в ее учредительных документах. Например, в качестве такового может быть обозначен один из учредителей организации.

Уполномоченный представитель – физическое или юридическое лицо, уполномоченное налогоплательщиком представлять его интересы в налоговых правоотношениях (ст. 29 НК РФ). Уполномоченные представители действуют на основании доверенности. Доверенность от имени организации-налогоплательщика должна быть выдана за подписью руководителя организации с приложением печати этой организации (п. 5 ст. 185 НК РФ). Доверенность от имени налогоплательщика – физического лица – должна быть нотариально удостоверена.

Новые нормы НК РФ посвящены уполномоченному представительству ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков. Независимо от положений договора о создании КГН ответственный участник этой группы вправе представлять интересы участников указанной консолидированной группы в следующих правоотношениях:

1) связанных с регистрацией в налоговых органах договора о создании КГН, а также изменений указанного договора, решения о продлении срока действия договора и его прекращения;

2) связанных с принудительным взысканием с участника КГН недоимки по налогу на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков;

3) связанных с привлечением организации к ответственности за налоговые правонарушения, совершенные в связи с участием в КГН;

4) в других случаях, когда по характеру совершаемых налоговым органом действий (бездействия) они непосредственно затрагивают права организации, являющейся участником КГН.

По окончании срока действия, при досрочном расторжении или прекращении договора о создании КГН лицо, являвшееся ответственным участником этой группы, сохраняет полномочия.

Лицо, являющееся ответственным участником КГН, вправе делегировать предоставленные ему НК РФ полномочия по представлению интересов участников этой группы третьим лицам на основании доверенности, выданной в порядке, установленном гражданским законодательством Российской Федерации.

**Рекомендуемая литература**

1. Авдеенкова М.П. Кто есть во власти на местах. //Главная книга. – 2017. – № 02.
2. Бакаева О.Ю. К вопросу о соотношении налогового и таможенного законодательства.//Финансовое право. – 2014. – № 1.
3. Бондарь Н.С. Конституционная природа налогового права. //Финансовое право. – 2015. – № 3

1. Собрание законодательства РФ. – 1997. – № 1. – Ст. 197. [↑](#footnote-ref-2)
2. Ведомости Съезда народных депутатов Российской Федерации и Верховного Совета Российской Федерации. – 1992. – № 11. – Ст.527. [↑](#footnote-ref-3)
3. В настоящее время Федеральная налоговая служба (в составе Министерства финан-  
   сов РФ). [↑](#footnote-ref-4)
4. Закон РФ от 21 марта 1991 года № 493-1 «О налоговых органах Российской Федерации» // Бюллетень нормативных актов. – 1992. – № 1. [↑](#footnote-ref-5)
5. Федеральный закон от 27 марта 2010 года № 311-ФЗ «О таможенном регулировании в Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. – 2010. – № 48. – Ст. 6252. [↑](#footnote-ref-6)
6. Более подробно см.: Федеральный закон от 28 ноября 2011 года № 335-ФЗ «Об инвестиционном товариществе»// Собрание законодательства РФ. – 2011. – № 49. – Ч. 1. – Ст. 7013. [↑](#footnote-ref-7)
7. Приказ ФНС России от 28 сентября 2009 года № ММ-7-6/475@) «Об утверждении форм сообщений банка об открытии (закрытии) счета, об изменении реквизитов счета, о предоставлении права (прекращении права) использовать корпоративное электронное средство платежа (КЭСП) для переводов электронных денежных средств, об изменении реквизитов КЭСП» // Российская газета. – 2009. – 16 декабря. [↑](#footnote-ref-8)
8. Федеральный закон от 6 декабря 2011 года № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» // Собрание законодательства РФ. – 2011. – № 50. – Ст. 7344. [↑](#footnote-ref-9)
9. Федеральный закон от 28 ноября 2011 года № 335-ФЗ «Об инвестиционном товариществе» // Собрание законодательства РФ. – 2011. – № 49. – Ч. 1. – Ст. 7013. [↑](#footnote-ref-10)
10. Этот вопрос будет подробно рассмотрен далее в теме «Налоговая отчетность и налоговый контроль». [↑](#footnote-ref-11)
11. Федеральный закон от 26 декабря 1995 года № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» // Собрание законодательства РФ. – 1996. – № 1. – Ст. 1. [↑](#footnote-ref-12)